



Rekenhof

# Btw op grensoverschrijdende elektronische diensten

Mini One Stop Shop (MOSS)



Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers  
*Brussel, september 2019*





Rekenhof

# Btw op grensoverschrijdende elektronische diensten

Mini One Stop Shop (MOSS)



*Verslag goedgekeurd op 18 september 2019 door de algemene vergadering van het Rekenhof*



# Btw op grensoverschrijdende elektronische diensten – Mini One Stop Shop (MOSS)

Grensoverschrijdende elektronische dienstverlening (bv. een online sportkanaal) is door zijn aard moeilijk zichtbaar. De geleverde diensten zijn immers virtueel. Voor belastingdiensten is het een hele uitdaging de online actieve dienstverleners te identificeren en de naleving van de btw-verplichtingen te controleren.

Sinds 2010 worden diensten aan particulieren in principe belast op basis van het land waar de dienstverlener is gevestigd. Voor telecommunicatiediensten, radio- en televisiediensten en elektronische diensten is dat echter in 2015 gewijzigd naar de plaats van de consument. Dat betekent dat een dienstverlener die deze diensten verricht voor particulieren in andere landen van de EU, zich ook moet registreren in die landen. Dat vormt een zware administratieve last voor veel (kleine) dienstverleners.

Om te vermijden dat dienstverleners die binnen verschillende EU-lidstaten actief zijn, in elk van die landen administratieve verplichtingen moeten vervullen, kunnen zij sinds 2015 vrijwillig toetreden tot het *Mini One Stop Shop-systeem (MOSS)*. Voor verrichtingen aan particulieren op het vlak van telecommunicatiediensten, radio- en televisiediensten en elektronische diensten volstaat dan dat ze zich in één lidstaat (de lidstaat van identificatie) registreren en daar één aangifte en betaling doen. De lidstaat van identificatie zorgt vervolgens voor de verdeling van de verschuldigde btw over de lidstaten waar de diensten zijn aangekocht (de lidstaten van consumptie). MOSS was opgezet als een testcase, maar inmiddels heeft de Europese Unie beslist het systeem vanaf 2021 uit te breiden tot alle grensoverschrijdende diensten en leveringen van goederen aan particulieren in andere lidstaten. Deze uitbreiding, de *One Stop Shop*, betekent een enorme verruiming van het toepassingsgebied en de financiële belangen.

Het Rekenhof heeft onderzocht of de FOD Financiën de invoering van MOSS adequaat heeft aangepakt, zowel:

- als lidstaat van identificatie, wat betreft de registratie, de opvolging van de aangifte en de betaling en de doorstorting van de gelden aan de lidstaten van consumptie;
- als lidstaat van consumptie, wat betreft de controle van de aangiftes van lidstaten van identificatie en de inning van de gelden.

Uit het onderzoek is gebleken dat de Belgische belastingadministratie zich op technisch en administratief vlak behoorlijk heeft aangepast. Zo werden de verantwoordelijkheden duidelijk toegevoerd aan verschillende diensten, die op hun beurt worden aangestuurd door een MOSS-werkgroep. De MOSS-applicatie voor de registratie, de opvolging van de aangiften, het doorstorten van de gelden en de informatie-uitwisseling tussen de lidstaten, werkt naar behoren. Zeker in de beginfase vertoonde de procedure en de informatie-uitwisseling met bepaalde lidstaten wel nog

mankementen. De procedures die de Europese Commissie heeft opgezet om die te verhelpen, blijken niet altijd efficiënt te zijn.

Omdat digitale dienstverlening niet zichtbaar of tastbaar is, moeten de dienstverleners die zich niet spontaan registreren voor MOSS en dit evenmin in het klassieke systeem doen, worden opgespoord. De FOD Financiën heeft daartoe door *web screening* een aanzet gegeven, maar een deel van de online dienstverlening blijft ongetwijfeld onopgemerkt.

De lidstaat van identificatie heeft maar een beperkte controle-opdracht in het MOSS-systeem: ze moet de aangiftes en de betalingen opvolgen en de ontvangen btw doorstorten. België doet daartoe al een aantal geautomatiseerde checks om materiële fouten of vergissingen te vermijden.

Door het MOSS-systeem heeft de lidstaat van consumptie, aan wie de gelden toekomen, aanzienlijk minder controle mogelijkheden. Alle informatie over de belastingplichtige dienstverleners bevindt zich immers in de lidstaat van identificatie. België is als lidstaat van consumptie voor iedere inhoudelijke controle van de aangiften en de boekhouding van de belastingplichtige dan ook aangewezen op de lidstaat van identificatie.

Daardoor is intense internationale samenwerking, waarvoor de wettelijke mogelijkheden bestaan, van cruciaal belang, zowel voor een efficiënte controle als voor een volledige en effectieve inning van de belasting. De belastingadministraties van de lidstaten moeten daarbij wederzijds een loyale houding aannemen.

De FOD Financiën voert als lidstaat van consumptie echter nog geen gedegen controlebeleid. Er bestaat nog geen centrale risicoanalyse om dossiers voor controle te selecteren. Daardoor gebeurt de inning zonder inhoudelijke controle van de aangiften. De FOD gebruikt, zowel voor het bepalen van de verschuldigde bedragen als voor de invordering ervan, amper de mogelijkheden tot internationale samenwerking. Recent werd wel, in samenwerking met de andere belastingdiensten van de Benelux, gestart met de opmaak van een toezichtmatrix om fiscale risico's bij grensoverschrijdende elektronische dienstverrichtingen te identificeren en de controleactiviteiten op te starten. Ook binnen het Europese anti-fraudenetwerk Eurofisc werden initiatieven genomen om best practices uit te wisselen met andere EU-landen.

Het Rekenhof heeft aanbevelingen geformuleerd om aan de vastgestelde tekortkomingen tegemoet te komen. Die zijn deels gericht op het robuuster maken van de interne werking van de FOD Financiën met het oog op de uitbreiding van het systeem in 2021. Daarnaast beveelt het Rekenhof vooral aan binnen Europese fora, zowel op administratief als op beleidsniveau, te pleiten voor een grotere samenwerking.







<b>Hoofdstuk 1</b>	
<b>Inleiding</b>	<b>13</b>
1.1 Situering	13
1.2 Financieel belang	15
1.3 Europees belang	17
1.4 Onderzoeksvragen	17
1.5 Normen en wettelijk kader	17
1.6 Onderzoeksmethoden	19
1.7 Onderzoeksverloop	19
<b>Hoofdstuk 2</b>	
<b>Organisatie</b>	<b>21</b>
2.1 Werkgroep en betrokken diensten	21
2.2 Informatie-uitwisseling tussen de diensten	22
2.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten	22
2.4 Deelconclusie	23
<b>Hoofdstuk 3</b>	
<b>Registratie voor MOSS</b>	<b>25</b>
3.1 Registratieprocedure via Intervat	25
3.2 Controle op de registratie	25
3.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten	27
3.4 Deelconclusie	29
<b>Hoofdstuk 4</b>	
<b>Aangiften en betalingen</b>	<b>31</b>
4.1 MOSS-aangiften	31
4.2 MOSS-betalingen	36
4.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten	39
4.4 Deelconclusie	40
<b>Hoofdstuk 5</b>	
<b>Monitoring en analyse van het werkveld</b>	<b>43</b>
5.1 Monitoring	43
5.2 Risicoanalyse	43
5.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten	44
5.4 Deelconclusie	44
<b>Hoofdstuk 6</b>	
<b>Conclusies</b>	<b>45</b>
6.1 Algemeen	45
6.2 België als lidstaat van identificatie	45
6.3 België als lidstaat van consumptie	46
<b>Hoofdstuk 7</b>	
<b>Aanbevelingen</b>	<b>49</b>
<b>Bijlage</b>	
<b>Antwoord van de minister van Financiën</b>	<b>53</b>

## Afkortingen

AABBI	Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie
AAFisc	Algemene Administratie van de Fiscaliteit
AAII	Algemene Administratie van de Inning en de Invordering
B2B	<i>Business to business</i>
B2C	<i>Business to consumer</i>
BISC	<i>Belgian Internet Service Center</i>
CIRCABC	Beveiligd gegevensuitwisselingsnetwerk van de Europese Commissie
CLO	<i>Central Liaison Office</i>
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EUROFISC	Antifraudenetwerk van de landen van de Europese Unie
ICT	Informatie- en Communicatietechnologie (dienst van de FOD Financiën)
INTERVAT	Computertoepassing van de btw om aangiften, listings, opgaven, enz. in te dienen
MOSS	<i>Mini One Stop Shop</i> , in het Nederlands bekend als het “mini-éénloket-systeem”
MOSS@CCN	Mailbox voor MOSS op een beveiligd netwerk dat door de Europese Commissie ter beschikking is gesteld van de lidstaten
MSCON	<i>Member State of Consumption</i> (lidstaat van consumptie)
MSID	<i>Member State of Identification</i> (lidstaat van identificatie)
NOC	Nationaal Opsporingscentrum
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OSS	<i>One Shop Stop</i> , in het Nederlands bekend als het “één-loketsysteem”
SCAC-e-formulier	Document voor gestandaardiseerde elektronische gegevensuitwisseling tussen Lidstaten van de E.U.
SYNERGIA	Opvolgingssysteem van de Europese Commissie om technische problemen in verband met MOSS te behandelen
TACM	<i>Tax Audit and Compliance Management</i>
TIC	<i>Taxation Information and Communication</i> (webservice van de EC)
VOIP	<i>Voice over Internet Protocol</i>
VIES	<i>VAT information exchange system</i> : Europees communicatiesysteem om de goederenstroom tussen de EU-lidstaten op te volgen.
WBTW	Btw-wetboek





## Hoofdstuk 1

# Inleiding

### 1.1 Situering

De btw is in België één van de belangrijkste belastingontvangsten, naast de inkomstenbelastingen en de accijnzen. Vanuit budgettair oogpunt is het evident dat de btw tijdig en volledig moet worden geïnd. Het is dan ook belangrijk oog te hebben voor de technische en maatschappelijke ontwikkelingen die deze ontvangsten beïnvloeden.

*E-commerce* is op dit vlak een prominente ontwikkeling. Bij *e-commerce* verloopt minstens een deel van de handelstransactie via internet. Het is een ruim begrip dat, wat btw betreft, zowel business-to-business (B2B) als business-to-consumer (B2C) transacties omvat<sup>1</sup>.

*E-commerce*, en zeker grensoverschrijdende elektronische dienstverlening, is door zijn aard moeilijk zichtbaar. De transacties komen online tot stand en bij elektronische dienstverlening zijn ook de leveringen op zich virtueel. Het risico dat bedrijven die correct handelen een structureel concurrentienadeel lijden ten overstaan van bedrijven die aan belastingheffing willen ontsnappen door geen of te weinig btw af te dragen, is hier dus veel groter dan in de traditionele (fysieke) handel (zie hierover punt 1.2).

Om zich daartegen te wapenen, wil de Europese Unie de btw-regelgeving grondig herzien. Daarom heeft ze, bij wijze van test-case, in 2015 aan de verleners van een beperkt aantal diensten een vereenvoudigd btw-regime toegekend: de *Mini One Stop Shop* (hierna MOSS, in het Nederlands gekend als het “mini-éénloketsysteem”). Daarbij kunnen die dienstverleners de btw over hun MOSS-dienstverrichtingen binnen de hele EU in één keer aangeven bij de belastingdienst van één EU-lidstaat.

MOSS geldt voorlopig alleen voor dienstverleners die tegen betaling aan particulieren in andere EU-lidstaten de volgende diensten aanbieden<sup>2</sup>:

- telecommunicatiediensten (bv. toegang tot het internet, voicemail en *voice over IP*, d.i. telefoondiensten via het internet);
- radio- en televisiediensten (bv. online streaming en sportkanalen);
- elektronische diensten (bv. toegang tot of het downloaden van software of e-books, ook online kans- en geldspelen).

Het is de bedoeling deze regeling tegen 2021 uit te breiden (en te verbeteren op basis van de ervaringen met MOSS) tot alle leveringen van goederen en diensten aan particulieren.

<sup>1</sup> In deze audit wordt alleen op de B2C-transacties ingegaan.

<sup>2</sup> Voor zover de dienstverlener zich voor MOSS heeft geregistreerd, worden al deze diensten hierna eenvoudigweg MOSS-diensten genoemd.

Na deze uitbreiding zal de M van *Mini* wegvallen en spreekt men nog enkel over OSS, i.e. *One Stop Shop*.

In 2010 voerde de Europese Unie het zgn. “btw-pakket” in. Dat omvatte een nieuwe regeling om de plaats te bepalen waar geleverde diensten belast werden. Sindsdien vinden in B2C de diensten principieel plaats waar de dienstverlener is gevestigd<sup>3</sup>. In 2015 werd dit voor de MOSS-diensten echter gewijzigd naar de plaats waar de consument van de dienst is gevestigd<sup>4</sup>. Bijgevolg zou een dienstverlener die MOSS-diensten verstrekt aan particulieren in de Europese Unie, zich in principe voor de btw moeten laten identificeren in alle lidstaten waar hij die diensten levert. Dat is echter een zware last voor dienstverleners en het hindert het vrije verkeer van diensten.

Om de verplichtingen voor deze dienstverleners te vereenvoudigen, werd op 1 januari 2015 voor de drie voornoemde types van diensten het facultatieve MOSS-systeem opgezet. Daarmee kunnen belastingplichtigen al hun verplichtingen vervullen via één aangifte in één enkele lidstaat. Als ze niet in het systeem stappen, moeten ze zich dus in alle lidstaten waar ze diensten verrichten, voor de btw registreren (en dus een btw-nummer aanvragen).

MOSS geldt niet als de belastingplichtigen al een vaste inrichting hebben in het EU-land van de consument<sup>5</sup>. In dat geval moeten ze de aangifte via hun vaste inrichting doen.

Voor de Belgische dienstverleners geldt MOSS bovendien niet:

- voor diensten aan afnemers gevestigd buiten de Europese Unie. Dat zijn immers geen handelingen die belastbaar zijn in de EU;
- voor diensten aan Belgische consumenten. Die moeten immers opgenomen worden in de gewone periodieke Belgische btw aangifte;
- voor diensten verricht in lidstaten waar de onderneming beschikt over een vaste inrichting. Die moeten opgenomen worden in een gewone periodieke aangifte in de lidstaat van de vaste inrichting.

Binnen MOSS kan een EU-lidstaat de rol vervullen van “lidstaat van identificatie” (*Member State of Identification*; MSID) of van “lidstaat van consumptie” (*Member State of Consumption*; MCON).

De MSID is de lidstaat waar een dienstverlener zich in MOSS registreert om zijn btw aan te geven. De MSID houdt dus de registraties van belastingplichtigen bij, ontvangt de aangiften en int de btw ten voordele van de lidstaten van verbruik (MCON’s). De MSID stort

---

<sup>3</sup> Artikel 21 bis, § 1, WBTW.

<sup>4</sup> Artikel 21 bis, § 2, 9°, WBTW.

<sup>5</sup> Daarnaast wordt er voor MOSS nog het onderscheid gemaakt tussen:

- een *EU-regeling* voor de Europese operatoren of de niet-Europese operatoren die beschikken over een vaste inrichting op het grondgebied van de Europese Unie;
- een *niet-EU-regeling* voor de niet-Europese operatoren die in de Europese Unie noch over een vaste inrichting, noch over een btw-identificatie beschikken. Vanaf 2019 kunnen niet-Europese operatoren die geïdentificeerd zijn in een andere lidstaat ook de niet-EU-regeling gebruiken.

Beide regelingen maken het voorwerp uit van deze audit. Ze worden echter niet apart behandeld omdat voor beide systemen dezelfde principes gelden en voor de niet-EU-regeling in België maar twee belastingplichtigen zijn geregistreerd.

vervolgens op basis van de gegevens in MOSS de geïnde btw van elke belastingplichtige aan de lidstaten waar de diensten verstrekt zijn (MSCON's)<sup>6</sup>.

De MSCON is de lidstaat waar de dienst verstrekt wordt en waaraan de btw dus verschuldigd is. Ze ontvangt de btw voor de MOSS-diensten die op haar grondgebied verstrekt zijn van de MSID van de belastingplichtige. De MSCON moet de btw-aangiften inhoudelijk controleren en niet betaalde btw invorderen.

België vervult, net zoals alle andere lidstaten, beide functies, die hierna schematisch worden weergegeven:

**Tabel 1** – Taken van België als MSID en als MSCON

België als MSID	België als MSCON
<ul style="list-style-type: none"> <li>• registreert MOSS-belastingplichtigen</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ontvangt btw-aangiften van geregistreerde MOSS-belastingplichtigen</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• controleert btw-aangiften en -betalingen op tijdigheid en stuurt aanmaningen uit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• controleert de btw-aangiften op inhoud</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• int alle btw van geregistreerde MOSS-belastingplichtigen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vordert niet-betaalde btw in</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• stort de geïnde btw door naar de betrokken lidstaten van consumptie (MSCON)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ontvangt van de MSID de geïnde btw voor de dienstverlening door de betrokken belastingplichtige op zijn grondgebied</li> </ul>

Bron: Rekenhof

## 1.2 Financieel belang

Op dit ogenblik vertegenwoordigt MOSS maar een klein deel van de btw-inkomsten. Door gebrek aan detailgegevens is het niet mogelijk de vergelijking met de totale btw op e-commerce in een B2C-relatie te maken. Omdat de Europese Unie op 5 december 2017 beslist heeft MOSS vanaf 2021 gefaseerd te veralgemenen tot alle grensoverschrijdende diensten en de verkopen op afstand, zal het financiële belang in de nabije toekomst echter exponentieel toenemen.

De Europese Commissie schatte in het rondschrijven “*Modernising VAT for e-commerce*” van 7 december 2017 een jaarlijks verlies van 5 miljard euro aan btw door *niet-compliant* gedrag (d.i. niet naleving van de verplichtingen) in de grensoverschrijdende e-commerce. Geëxtrapoleerd naar 2020 zou dit 7 miljard euro bedragen.

<sup>6</sup> Bij de start van MOSS in 2015 hebben de EU-lidstaten afgesproken dat de lidstaten van registratie de eerste vier jaar, tot 2019, een deel van de btw niet hoeven door te storten aan de lidstaten van verbruik, maar mogen inhouden als compensatie voor de implementatie van het MOSS-systeem: de zgn. “retentie”. In 2015 en 2016 mocht zo 30 % worden ingehouden, in 2017 en 2018 nog 15 %. Vanaf 2019 mag geen retentie meer worden toegepast.

De volgende tabel geeft het aantal voor MOSS geregistreeerde belastingplichtigen.

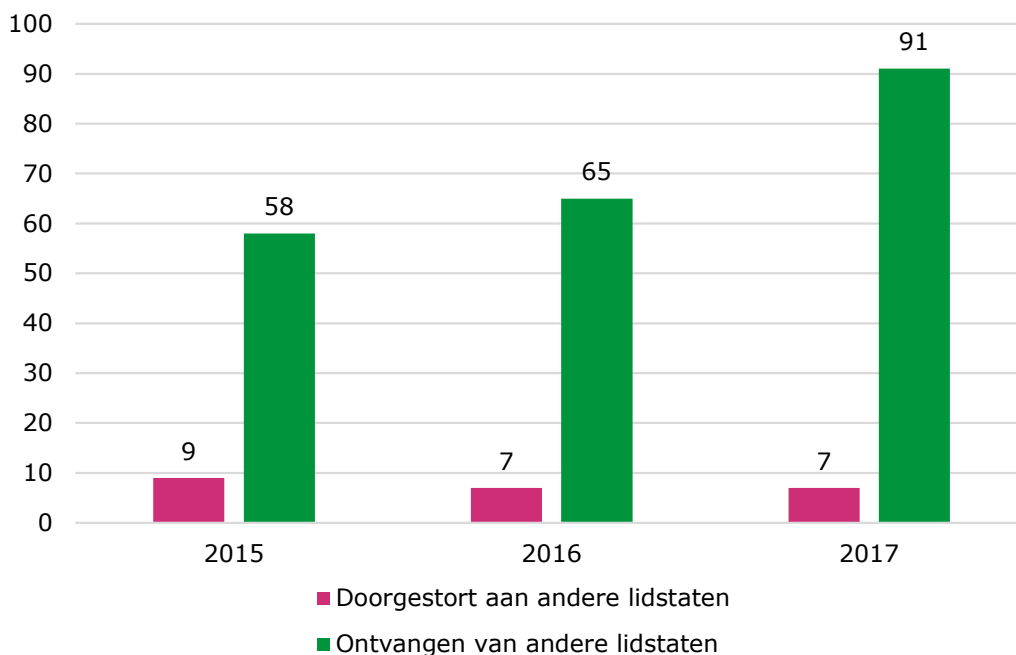
**Tabel 2 – Voor MOSS geregistreeerde belastingplichtigen in EU en in België**

Overzicht MOSS		
	MOSS-belastingplichtigen in de EU	Belgische MOSS-belastingplichtigen
2015	14.395	222
2016	13.811	303
2017	14.063	339
2018	14.313	361

Bron: FOD Financiën

De bedragen die België als MSID heeft doorgestort aan andere lidstaten en de bedragen die België als MSCON heeft ontvangen van andere lidstaten (MSID's) worden in grafiek 1 weergegeven.

**Grafiek 1 – Netto btw die België heeft doorgestort en ontvangen in het kader van MOSS (retenties niet meegerekend, in miljoen euro)**



Bron: FOD Financiën

Uit bovenstaande grafiek blijkt duidelijk dat België veel meer een consument (MSCON) dan een dienstverlener (MSID) is. België is dus zeer afhankelijk van de medewerking en loyaleit van de administraties van de andere lidstaten om alle btw waarop het recht heeft, ook effectief te ontvangen.



### 1.3 Europees belang

Het Rekenhof werkt in het kader van de VAT Working Group<sup>7</sup> samen met de rekenkamers van andere EU-lidstaten op het terrein van de btw. De rekenkamers van Nederland, Duitsland en Tsjechië voerden vrijwel gelijktijdig ook een audit uit van het MOSS-regime. De bevindingen werden met elkaar vergeleken en bleken in dezelfde lijn te liggen.

De Algemene Rekenkamer van Nederland heeft haar definitief rapport eind 2018 gepubliceerd<sup>8</sup>, de rekenkamers van Duitsland en Tsjechië hebben hun gezamenlijke rapport in juli 2019 uitgebracht<sup>9</sup>.

### 1.4 Onderzoeksvragen

De audit focust op de werking van MOSS en de ervaringen bij de FOD Financiën op het vlak van de registratie, de aangifte, de betaling en de internationale samenwerking. Op die wijze wil het Rekenhof een bijdrage leveren tot de aanpak van de uitdagingen die voortkomen uit de uitbreiding van het MOSS-systeem in 2021.

Het onderzoek gaat uit van de volgende onderzoeksvraag: *“In hoeverre onderkent de FOD Financiën de problemen en risico’s bij B2C transacties van MOSS-diensten en heeft de FOD hiervoor gepaste maatregelen uitgewerkt?”*

Deze onderzoeksvraag valt uiteen in volgende subvragen:

- Is de FOD Financiën afdoende georganiseerd opdat MOSS naar behoren zou kunnen functioneren?
- Verloopt de registratie van belastingplichtigen die van MOSS kunnen gebruik maken naar behoren?
- Worden de tijdigheid, juistheid en volledigheid van de aangiften en betalingen voldoende opgevolgd en gecontroleerd om de naleving van de btw-verplichtingen van de MOSS-btw-plichtigen te kunnen garanderen?
- Wordt het werkveld actief gemonitord en geanalyseerd om gericht bij te sturen waar nodig?
- In hoeverre vordert de FOD Financiën de bedragen in die volgens MOSS aan België verschuldigd zijn?

### 1.5 Normen en wettelijk kader

MOSS past in een grote Europese hervorming van de btw. Een aantal onderzoeksnormen vallen dan ook samen met de naleving van de volgende regelgeving:

<sup>7</sup> De VAT Working Group is een van de werkgroepen van ambtenaren van Europese Rekenkamers die werken onder de leiding van het Contactcomité van Voorzitters van de Hoge Controle Instellingen van de Europese Unie. Deze werkgroep behandelt materies die met btw en btw-fraude verband houden.

<sup>8</sup> <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2018/11/28/btw-op-grensoverschrijdende-digitale-diensten>.

<sup>9</sup> <https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/products/sonderberichte/pdf-ab-2015/2019-special-report-on-the-coordinated-audit-carried-out-by-nku-and-brh-on-vat-under-the-mini-one-stop-shop-scheme>

### *Europese regelgeving*

- Richtlijn van de Raad 2006/112/EG van 28 november 2006;
- Richtlijn van de Raad 2008/8/EG van 11 februari 2008, artikel 5;
- Verordening van de Raad (EU) nr. 904/2010 van 7 oktober 2010;
- Uitvoeringsverordening van de Raad (EU) nr. 282/2011 van 15 maart 2011;
- Uitvoeringsverordening (EU) van de Commissie nr. 815/2012 van 13 september 2012;
- Verordening van de Raad (EU) nr. 967/2012 van 9 oktober 2012;
- Uitvoeringsverordening van de Raad (EU) nr. 1042/2013 van 7 oktober 2013.

### *Belgische regelgeving*

- Btw-wetboek (artt. 18, § 1, eerste lid en tweede lid, 16°; 21bis, § 1; 21bis, § 2, 9°; 51bis; 51 ter; 58quater) en uitvoeringsbesluiten;
- Beslissing E.T. (Enrôlement Taxe) 126.947 van 22 december 2014.

De doelstellingen van deze regelgeving worden concreter uitgelegd in volgende documenten, die op zich niet juridisch afdwingbaar zijn:

- Gids voor het MOSS van de btw (Europese Commissie) van 23 oktober 2013<sup>10</sup>;
- Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van de telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden (Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad)<sup>11</sup>;
- verklarende PowerPointpresentaties;
- de toelichting binnen de Intervattoepassing van de FOD Financiën;
- Handleiding Btw, hoofdstuk XIII.

Om het begrip “naleving van fiscale regelgeving” concreet in te vullen, werd de definitie van *co-operative compliance* van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO, 2004<sup>12</sup>) gebruikt. Volgens deze definitie is sprake van naleving van fiscale regelgeving als belastingplichtigen:

- zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
- tijdig, juist en volledig aangifte doen;
- tijdig en volledig hun belasting betalen.

<sup>10</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/one-stop-shop-guidelines\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_nl.pdf)

<sup>11</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/explanatory\\_notes\\_new\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_nl.pdf)

<sup>12</sup> OESO, *Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, 110p <https://www.oecd.org/publications/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>.

## 1.6 Onderzoeksmethoden

De audit werd in eerste instantie uitgevoerd aan de hand van een uitvoerige vragenlijst gericht aan de FOD Financiën.

Verder werden volgende documenten geanalyseerd:

- de wet- en regelgeving;
- de documenten over de administratieve organisatie van MOSS;
- het cijfermateriaal uit de rapporteringstool van de MOSS-applicatie;
- interne documenten over MOSS.

Wat de internationale samenwerking betreft, werden bij verschillende diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc), de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AAIL) en de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (AABBI) interviews afgenomen om de informatie uit de documentenanalyse te vervolledigen en te toetsen aan de normen.

Tot slot werden alle MOSS-verrichtingen (MSID en MSCON) van 2017 geanalyseerd om te verifiëren in welke mate de FOD Financiën de MOSS-dossiers effectief controleert en effectief samenwerkt met buitenlandse administraties op gebied van controle en invordering. Deze analyse werd uitgevoerd op basis van het cijfermateriaal uit de rapporteringstool van de MOSS-applicatie. De resultaten van deze analyse zijn opgenomen in hoofdstuk 4.

## 1.7 Onderzoeksverloop

29 maart 2018	Aankondiging van het onderzoek bij de minister van Financiën, de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en de administrateurs-generaal van de AAFisc, de AAIL en de AABBI
april 2018 tot mei 2019	Uitvoering van de audit
5 juni 2019	Verzending van het ontwerpverslag aan de minister van Financiën, de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en de administrateurs-generaal van de AAFisc, de AAIL en de AABBI
9 juli 2019	Antwoord van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën, namens de administrateurs-generaal van de AAFisc, de AAIL en de AABBI
10 juli 2019	Antwoord van de minister van Financiën (zie bijlage)

De specifieke opmerkingen van de AAFisc, de AAIL en de AABBI werden grotendeels verwerkt in de tekst van dit verslag.

De minister van Financiën gaf aan dat hij de nodige aandacht zal schenken aan het rapport en zijn administratie de opdracht zal geven te onderzoeken welke verbeteringen er in de toekomst kunnen worden geïmplementeerd.

## Hoofdstuk 2

# Organisatie

### 2.1 Werkgroep en betrokken diensten

Voor de invoering van MOSS richtte de FOD Financiën een interne werkgroep op. In deze werkgroep zijn de betrokken diensten van AAFisc, AAIL en ICT vertegenwoordigd. De werkgroep rapporteert aan een stuurgroep van hoge ambtenaren van de FOD Financiën.

Naast de diensten vertegenwoordigd in de werkgroep, werden ook een aantal diensten van AABBI in de audit betrokken. Deze diensten focussen zich meer op e-commerce als geheel, maar binnen dit terrein nemen zij uiteraard ook mogelijke fraude in MOSS onder de loep. Verder kunnen zij bijdragen aan de monitoring en de analyse van het werkveld. Alle betrokken diensten worden hierna opgesomd.

**Tabel 3** – Schematisch overzicht van de bij MOSS betrokken diensten

Administratie	Dienst	Functie
AAFisc	Dienst Applicatiebeheer en Business Analyse	Algemeen projectbeheer MOSS
	Dienst Internationale Betrekkingen	Algemene coördinatie MOSS
	Beheersdienst, Team 2 van het Centrum Buitenland	Operationeel beheer MOSS: <ul style="list-style-type: none"> <li>• registratie in de MSID</li> <li>• aangiften in de MSCON</li> <li>• terugbetalingen aan de MSCON</li> <li>• beheer van de mailbox voor contacten met de belastingplichtigen</li> <li>• uitvoeren van controletaken</li> <li>• opstellen van invorderingsorders</li> </ul>
	TACM	Risicoanalyse en opstellen controle-opdrachten
	Nationaal Opsporingscentrum	Werkgroep e-commerce binnen de E-auditcel waar MOSS deel van uitmaakt
AAIL	Inningscentrum	Operationeel beheer van de comptabiliteit en de behandeling van de betalingen vanuit de MSID naar de MSCON.
	Dienst Internationale Betrekkingen	Internationale Invordering
ICT	Service Manager BTW van <i>Service Delivery</i>	MOSS-applicatie
AABBI	5 <sup>e</sup> Directie van de BBI	Behandeling van grote fraudedossiers (o.a. in e-commerce)
	BISC	Opsporing van niet-gekende belastingplichtigen die opereren via het internet
	BBI Gent	Opsporen van het werkveld van gekende belastingplichtigen via het internet
	Eurofisc WF5	Europese werkgroep voor e-commerce

Omdat MOSS nog in volle ontwikkeling is, is het nuttig ervaringen met andere lidstaten uit te wisselen en samen oplossingen te zoeken voor problemen bij de implementatie. Daarom nemen sommige van de voormelde diensten deel aan EU-werkgroepen.

De meeste processen (registraties, aangiften, betalingen) verlopen automatisch. Slechts af en toe is menselijke tussenkomst nodig. Door de huidige beperkte omvang volstaat voor MOSS momenteel een beperkte inzet van personeel (bv. 1,5 voltijdsequivalent voor de registratie). Wanneer de uitbreiding naar OSS wordt doorgevoerd, zal meer personeel moeten worden ingeschakeld voor het dagelijks beheer.

## 2.2 Informatie-uitwisseling tussen de diensten

De meeste informatie wordt automatisch uitgewisseld via de MOSS-applicatie. Daarnaast wordt overlegd in de nationale werkgroep en de EU-werkgroepen.

Alle ambtenaren van de AAFisc en de AABBI hebben toegang tot de MOSS-applicatie en zien in STIRON<sup>13</sup> of een belastingplichtige al of niet is geregistreerd voor MOSS. Als de ambtenaren tijdens een reguliere controle vaststellen dat een onderneming ook MOSS-diensten verstrekt, kunnen ze nagaan of die zijn opgenomen in een MOSS-aangifte. Is dit niet het geval (MOSS is immers facultatief) dan kan die info worden doorgegeven aan de lidstaten van verbruik om na te gaan of de verrichtingen daar werden aangegeven.

In de loop van 2016 heeft de FOD acht opleidingssessies MOSS gegeven. Er is bovendien online een presentatie met uitleg over MOSS beschikbaar. Bepaalde diensten kampen echter met een groot personeelsverloop, waardoor opgedane kennis opnieuw verloren gaat.

## 2.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten

De registraties, aangiften, betalingen, aanmaningen verlopen allemaal via de MOSS-applicatie die elke lidstaat, dus ook België, heeft ontwikkeld op basis van de technische en functionele specificaties van de EU. In principe verloopt de informatie-uitwisseling tussen de lidstaten dus automatisch.

Om de kwaliteit van de gegevensuitwisseling te garanderen en problemen te melden en op te lossen, heeft de Europese Commissie twee maatregelen genomen:

- Op haar beveiligde gegevensuitwisselingsnetwerk CIRCABC heeft de Europese Commissie een lijst gepubliceerd met contactpunten die de lidstaten geregeld moeten bijwerken.
- Via het platform *Synergia* dat de Europese Commissie ontwikkeld heeft, worden technische problemen (cijfergegevens, afrondingen, identificatienummers enz.) opgelost. Dit systeem werkt echter nog te indirect en te traag. Bovendien worden de technische problemen niet altijd helder geformuleerd. Dat bemoeilijkt een snelle oplossing. Om dat op te lossen heeft de Europese Commissie recent een facultatieve validatiemodule

<sup>13</sup> Dit is de toepassing die de lokale diensten gebruiken om de ondernemingen te controleren en de belastingen (zowel btw als vennootschapsbelasting) in te vorderen.

toegevoegd. Omdat bepaalde landen die module niet hebben geïmplementeerd, blijft de kwaliteit van de gegevens soms ontoereikend.

In haar reactie wijst de AAFISC er op dat Synergia, ondanks de tekortkomingen, toch een effectieve meerwaarde biedt bij het oplossen van technische incidenten. Ze betreurt wel dat de validatiemodule facultatief zal blijven, ook na de uitbreiding tot OSS in 2021.

Bepaalde informatie kan niet automatisch via de MOSS-applicatie worden uitgewisseld. Het betreft voornamelijk de internationale samenwerking bij controle en specifieke operationele problemen. Deze samenwerking loopt via:

- de mailbox MOSS@CCN: dit is de mailbox voor MOSS op een beveiligd netwerk dat de Europese Commissie ter beschikking stelt van de lidstaten;
- de *Central Liaison Office* (CLO). Deze dienst, die afhangt van de dienst Internationale Betrekkingen, kan de mogelijkheden gebruiken die ter beschikking zijn gesteld door Verordening (EU) 904/2010. Die maakt snelle elektronische informatie-uitwisseling mogelijk via de zgn. e-forms SCAC, documenten voor gestandaardiseerde elektronische informatieverzoeken tussen lidstaten van de EU. Deze e-forms SCAC zijn evenwel niet specifiek in het leven geroepen voor MOSS. Ze worden tot op heden nauwelijks gebruikt, noch voor vragen van België over MOSS, noch voor vragen aan België.

## 2.4 Deelconclusie

Hoewel verschillende diensten en administraties van de FOD Financiën bevoegdheden hebben in verband met MOSS, heeft het Rekenhof kunnen vaststellen dat MOSS op een gestructureerde wijze binnen de FOD is opgezet en dat de werkgroep MOSS de diensten binnen het project op een bevredigende wijze aanstuurt.

In principe verloopt de informatie-uitwisseling zowel tussen de diensten als tussen de lidstaten via de MOSS-applicatie. Het is dan ook belangrijk dat iedere betrokkene goed met deze applicatie kan werken. Daartoe werden intern opleidingssessies georganiseerd en is online een presentatie beschikbaar. Het grote verloop van de ambtenaren heeft echter een verlies van kennis tot gevolg.

De in België geïmplementeerde processen verlopen automatisch, waardoor voor het beheer weinig menselijke tussenkomst nodig is. Als in 2021 MOSS wordt uitgebreid tot alle diensten (OSS), zal er meer personeel voor de sterk uitgebreide applicatie moeten worden opgeleid en ingezet.

Europa heeft een aantal waarborgen ingebouwd opdat de MOSS-applicatie technisch goed zou functioneren, maar desondanks blijven er geregeld problemen en werken sommige procedures in de praktijk te stroef. Zo is het platform *Synergia* niet gebruiksvriendelijk genoeg: de informatie-uitwisseling verloopt indirect en de validatiemodule die de kwaliteit van de data moet bevorderen, is facultatief.





## Hoofdstuk 3

# Registratie voor MOSS

### 3.1 Registratieprocedure via Intervat

MOSS is weliswaar optioneel, maar om het systeem te kunnen gebruiken moet een belastingplichtige geregistreerd zijn. De registratieprocedure gebeurt via Intervat, het algemene webportaal voor de btw-aangiften, waar het beginscherm een link voor de MOSS-registratie bevat. Dit beveiligde webportaal is 24/24 toegankelijk, via een Belgische identiteitskaart, via een certificaat of via een mandataris. De registratie in MOSS wordt beheerd door het Centrum Buitenland van de AAFisc. Annex 1 van de Uitvoeringsverordening (EU) 815/2012 schrijft voor wat in de registratievraag moet worden vermeld, zowel in de Unieregeling als in de niet-Unieregeling. Deze voorschriften zijn geïmplementeerd in Intervat.

Voor belastingplichtigen die zich willen registreren is een uitgebreide online uitleg in het Nederlands of het Frans beschikbaar<sup>14</sup>. De aanvrager moet de aanvraag elektronisch ondertekenen en krijgt binnen vijftien dagen een mail met de validering of de gemotiveerde weigering van de aanvraag.

Het Rekenhof heeft kunnen vaststellen dat deze procedure naar behoren verloopt.

### 3.2 Controle op de registratie

België controleert als MSID automatisch of een belastingplichtige aan de voorwaarden voor MOSS-registratie voldoet. Zo gaat de FOD Financiën na of de belastingplichtige niet al in een andere lidstaat is geregistreerd of van het gebruik van MOSS (tijdelijk) is uitgesloten. Daartoe moet de belastingplichtige die van de Unieregeling gebruik wil maken, de gegevens meedelen van de vaste inrichtingen die hij in andere lidstaten heeft. Niet EU-belastingplichtigen moeten aangeven dat ze nog geen registratie hebben in een andere lidstaat van de EU.

De FOD Financiën heeft ook een waarborg ingebouwd om te garanderen dat de aangegeven diensten wel degelijk MOSS-diensten zijn. Dat gebeurt aan de hand van vaste keuzemogelijkheden in Intervat om de aard van de activiteit aan te duiden.

Na de automatische controles onderzoekt het Centrum Buitenland de vraag tot registratie. Het moet ze binnen vijftien dagen behandelen. Tijdens deze periode kan het ook

---

<sup>14</sup> <http://finances.belgium.be/fr/E-services/Intervat/moss>. Deze uitleg is vooralsnog niet beschikbaar in het Duits of het Engels.

verduidelijkingen opvragen<sup>15</sup>. Het Rekenhof stelt vast dat de FOD een afdoende procedure heeft opgezet om het risico op onterechte registraties te beperken.

De registratie gaat in principe in vanaf de eerste dag van het kalenderkwartaal dat volgt op dat van de aanvraag. Als de belastingplichtige voor die datum MOSS-diensten verrichtte, moet hij dat melden binnen een bepaalde termijn. Als hij die termijn overschrijdt, moet de FOD de registratie weigeren. De belastingplichtige zou zich in dat geval nog tijdelijk voor dat trimester moeten registreren in alle betrokken lidstaten en daar die dienstverrichtingen moeten opnemen in zijn aangiften. Dat is zeer omslachtig en houdt het risico in dat dat de belastingplichtige dit niet doet en nergens btw betaalt. Daarom vraagt de FOD in dergelijke gevallen in de weigeringsmelding aan de belastingplichtige onmiddellijk een nieuwe registratieaanvraag in te dienen voor het volgende trimester en al zijn verrichtingen die hij intussen al heeft gedaan en nog zal doen vóór de registratie mee op te nemen in zijn eerste MOSS-aangifte. Hoewel deze houding pragmatisch verdedigbaar is en naar verluidt ook wordt toegepast door andere lidstaten, is ze strikt genomen niet conform de regelgeving.

In bepaalde gevallen van uitsluiting of vrijwillige uitschrijving uit het MOSS-systeem legt de Europese regelgeving als sanctie een quarantaineperiode op. Dit is een periode waarin de belastingplichtige geen gebruik mag maken van MOSS. Zo loopt na een vrijwillige uitschrijving een quarantaine van twee kwartalen. Na een uitsluiting wegens herhaaldelijk niet voldoen aan de voorschriften is er een quarantaine van acht kwartalen. Anderzijds legt de regelgeving geen quarantaine op voor andere uitsluitingen: voornamelijk wegens het niet langer verrichten van de betrokken diensten, het niet meer voldoen aan de toepassingsvoorwaarden of het gedurende acht opeenvolgende kwartalen indienen van nihilaangiften.

Een quarantaine houdt het een risico in dat een belastingplichtige geen aangifte doet in het reguliere systeem en dus helemaal geen btw betaalt. Belastingplichtigen in een quarantaineperiode worden echter niet opgevolgd. De FOD trekt evenwel geen registratie in zonder de achterliggende reden hiervoor te hebben onderzocht.

---

<sup>15</sup> Als de aanvrager bijvoorbeeld niet de keuzemogelijkheden uit Intervat gebruikt om de aard van zijn activiteit aan te duiden, onderzoekt het centrum manueel of de aanvraag mag worden toegestaan. Als de aard van de activiteit niet duidelijk is omschreven, neemt het per mail contact op met de belastingplichtige voor meer uitleg.

Onderstaand schema biedt een overzicht van de weigeringen en intrekkingen.

**Tabel 4** – *Overzicht van de weigeringen en intrekkingen van registraties (van 1 januari 2015 tot eind april 2018)*

Aard	Reden	Aantal
Weigering	Aanvraag is niet tijdig gedaan of de activiteit van de aanvrager is geen MOSS-activiteit	72
Intrekking op vraag van de belastingplichtige	Vrijwillig	5
Uitsluiting op initiatief van de administratie	Einde activiteit	20
	Niet (langer) voldoen aan de toepassingsvoorwaarden	21
	Systematisch niet nakomen van de verplichtingen	3
	Sluiting van een vaste inrichting	1
<b>Totaal</b>		<b>122</b>

*Bron: FOD Financiën*

Vergeleken met het aantal bestaande MOSS-registraties lijkt het aantal weigeringen groot. Het grootste deel van de weigeringen heeft echter te maken met een niet-tijdige aanvraag, waarbij de administratie, in het kader van de pragmatische houding die hierboven werd vermeld, vraagt een nieuwe aanvraag in te dienen.

Het Rekenhof wijst op de krappe bestaffing van de MOSS-registratie. Hoewel sinds juli 2018 een bijkomende deeltijdse arbeidskracht werd toegewezen, was lange tijd slechts één persoon hiervoor verantwoordelijk.

### 3.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten

De Belgische applicatie werd conform de technische en functionele Europese voorschriften ontwikkeld. Er zijn geen problemen met het verzenden van registratiegegevens naar de andere lidstaten. Die zijn er wel met het ontvangen van registratiegegevens. Als in het verleden het identificatienummer in een lidstaat niet uniform was opgesteld, gaf dat aanleiding tot dubbele registraties. Ook heeft een lidstaat, tegen de Verordening (EU) 815/2012 in, zijn belastingplichtigen niet verplicht hun bankrekening mee te delen bij de registratie. Als belastingadministraties een bedrag moeten terugbetalen, moeten ze zich rechtstreeks tot de belastingplichtige wenden om het rekeningnummer op te vragen. Dit is een bijkomende last.

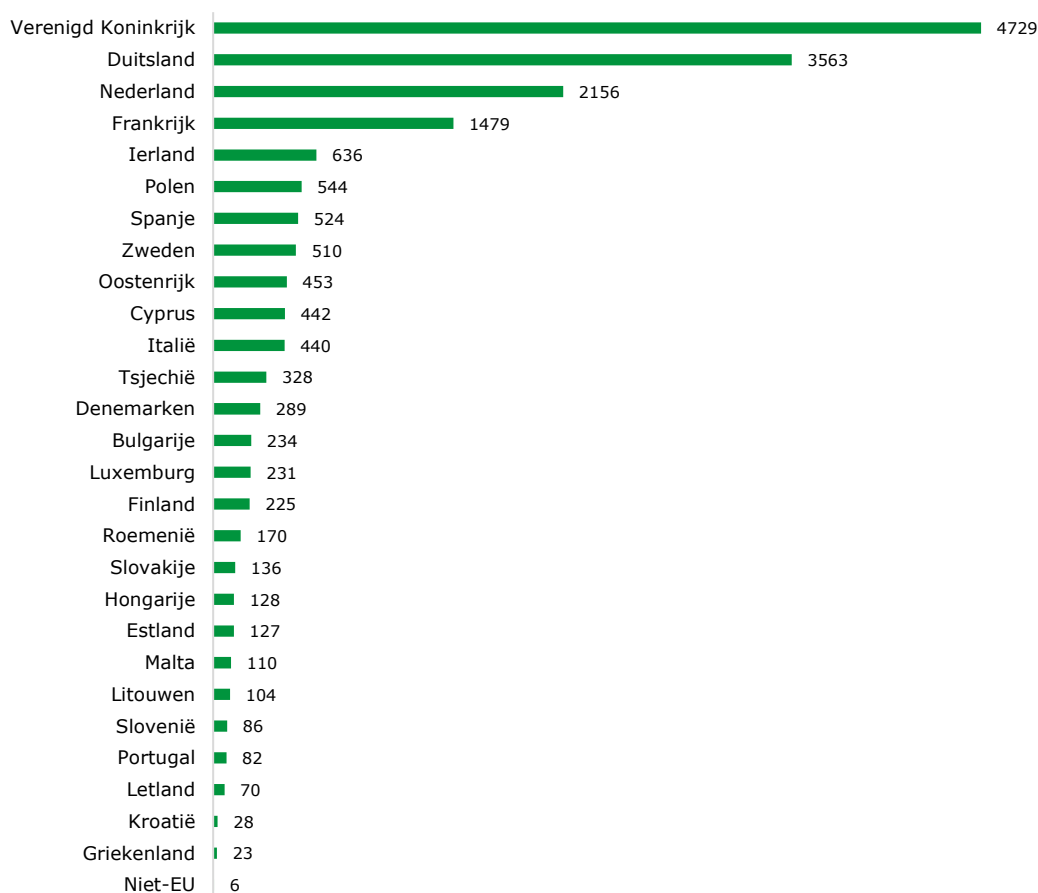
De registratiegegevens en de uitsluitingen worden automatisch aan de andere EU-landen meegedeeld. België heeft zo een totaalbeeld van de belastingplichtigen die voor MOSS geregistreerd zijn in de andere EU-landen. De MSCON is vrij om deze gegevens op te slaan. België doet dit, net als de meerderheid van de andere landen. Deze informatie kan belangrijk zijn voor de monitoring en de risicoanalyse van de MSCON. België krijgt op die wijze een beeld van de MOSS-dienstverleners in andere landen en kan zo, als MSCON, de gegevens en de veranderende volumes monitoren.

Na de registratie kan de belastingplichtige zijn registratiegegevens bij de MSID aanpassen. Die aanpassingen worden niet automatisch aan alle MCON's doorgestuurd; die moeten er expliciet om vragen. België doet dit systematisch.

Verordening (EU) 904/2010 staat zowel de MSID als de MCON toe alle nuttige informatie over niet-naleving wederzijds aan elkaar mee te delen. Op basis van de uitgewisselde informatie kan een MCON aan een MSID vragen een belastingplichtige uit MOSS te schrappen. België maakte vooralsnog als MCON geen gebruik van de mogelijkheden van deze Verordening. Evenmin verrichtte België al uitsluitingen op vraag van andere MCON's.

De grafiek hierna geeft de geografische herkomst van de voor MOSS geregistreerde belastingplichtigen die zich in 2017 richtten op de Belgische markt volgens het aantal kwartaalaangiften van MOSS-belastingplichtigen die MOSS-diensten aan Belgische particulieren bevatten. Zoals kan worden verwacht komt het leeuwendeel uit de grote buurlanden. De rubriek "niet-EU" bevat de belastingplichtigen uit een niet-EU-land die in België in het niet-EU-systeem geïdentificeerd zijn.

**Grafiek 2** – Aantal kwartaalaangiften door geregistreerde buitenlandse MOSS-belastingplichtigen die diensten verrichten aan Belgische particulieren



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

### 3.4 Deelconclusie

De MOSS-registratie verloopt via de algemene btw-toepassing Intervat. De Europese voorschriften werden correct in deze applicatie geïmplementeerd en de procedure verloopt naar behoren.

De Europese regelgeving legt in bepaalde gevallen een quarantaineperiode op als sanctie. Dat houdt het risico in dat de belastingplichtige zijn activiteiten voortzet zonder aangifte te doen in het reguliere systeem en zonder btw te betalen. Belastingplichtigen in quarantaine worden niet specifiek opgevolgd. De FOD zal evenwel niet snel een registratie intrekken zonder de voorwaarden hiervoor te hebben onderzocht.

Het verzenden van registratiegegevens via de MOSS-applicatie verloopt voor België als MSID zonder noemenswaardige problemen. Anderzijds past niet elke andere lidstaat de voorschriften even rigoureus toe, wat soms wel tot praktische problemen voor België als MSCON leidt.

Als registratiegegevens worden aangepast, worden die aanpassingen niet ambtshalve doorgegeven. Dat gebeurt alleen als de MSCON daar zelf om verzoekt. België vraagt die info systematisch op.

België gebruikt als MSCON niet de mogelijkheden om schrapping van een belastingplichtige uit MOSS te vragen bij niet-naleving. België heeft evenmin al uitsluitingen verricht op vraag van andere MSCON's.



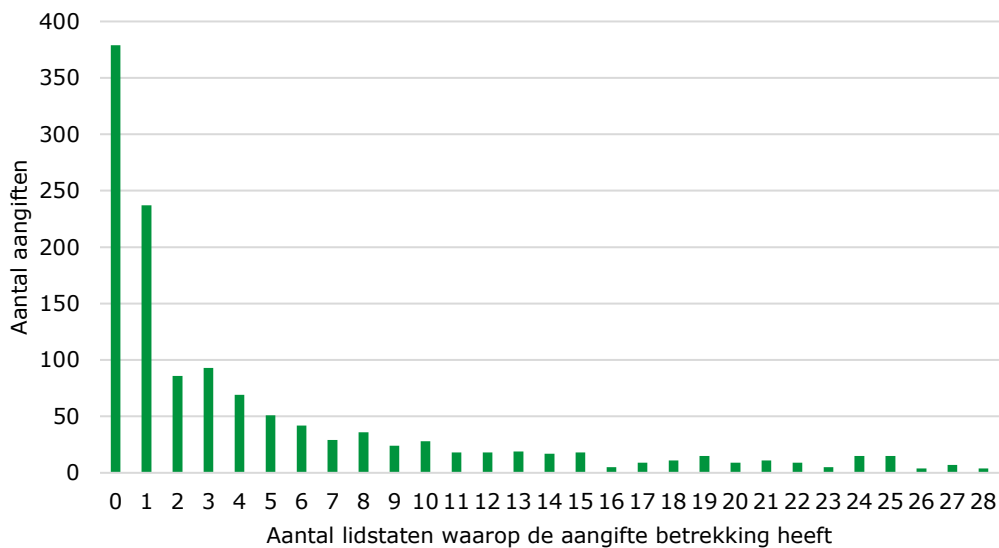
## Hoofdstuk 4

# Aangiften en betalingen

### 4.1 MOSS-aangiften

De belastingplichtigen die in België voor MOSS geregistreerd zijn, hebben een beperkte afzetmarkt. Meer dan de helft van de aangiften zijn nihilaangiften of aangiften voor een zeer beperkt aantal lidstaten, zoals blijkt uit de grafiek hierna.

**Grafiek 3** – MOSS-aangiften in België volgens het aantal lidstaten waarop ze betrekking hebben



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

De belastingplichtige moet zijn aangifte indienen uiterlijk 20 dagen na het verstrijken van een trimester, via het onderdeel MOSS-aangifte van Intervat. In 2017 werden 1.283 MOSS-kwartaalaangiften in België ingediend voor een totaalbedrag van 7.356.100,85 euro.

De tabel hieronder laat zien dat een beperkt aantal aangiften staat voor het leeuwendeel van de verschuldigde btw. In 68 % van de aangiften gaat het over bedragen van 1.000 euro of minder, de nihilaangiften (38 % van het totaal aantal) niet meegerekend.

Tabel 5 – Verschuldigde btw volgens de in België ingediende aangiften in 2017 (bedragen in euro)

Aantal aangiften	boven de grens van	Totaalbedrag
15	100.000	5.002.856,57
44	10.000	1.402.299,06
229	1.000	789.190,24
361	100	152.258,00
191	10	9.139,94
63	0,10	357,04
380	nihilaangiften	0,00
<b>1283</b>		<b>7.356.100,85</b>

Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

De tijdigheid van de aangifte wordt via de MOSS-applicatie opgevolgd. De Europese reglementering verplicht de MSID automatisch aanmaningen te versturen binnen 30 dagen na het verstrijken van het aangiftetijdvak. Concreet is dit op 30 april, 30 juli, 30 oktober en 30 januari. Als bijkomende dienstverlening stuurt België op 18 april, 18 juli, 18 oktober en 18 januari al een herinnering uit, waarbij het de MOSS-belastingplichtige vraagt alsnog zijn verplichtingen na te komen.

Op basis van de rapporteringstool van de MOSS-applicatie stelde het Rekenhof vast dat België als MSID in 2016 en 2017 voor alle laattijdige aangiften een aanmaning verstuurde. Voor 2017 ging het om 50 aanmaningen. Tegelijk stelde het ook vast dat dit in andere lidstaten in 2017 in 283 gevallen (13,1 %) niet gebeurde voor belastingplichtigen die geregistreerd zijn om in België MOSS-diensten te verrichten. Het kan nuttig zijn dit in het EU-overleg ter sprake te brengen.

Voor belastingplichtigen die herhaaldelijk hun verplichtingen niet nakomen, legt de reglementering maar een beperkte sanctie op: de MSID moet hun registratie schrappen en de MSCON kan een boete opleggen. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de FOD Financiën tot nu toe zelden die sancties gebruikt heeft<sup>16</sup>.

In een reactie op deze vaststelling stelt de AAFISC dat boetes een betere sanctie zijn dan de uitsluiting. Het is immers hoogst twijfelachtig dat het schrappen van de registratie in MOSS belastingplichtigen ertoe zal aanzetten zich op de reguliere wijze voor btw te registreren in andere landen, vermits dat een zwaardere procedure is.

Volgens de Europese regelgeving moet de MSID de gegevens van de MOSS-aangifte voor de tiende van de maand die volgt op de indiening van de aangifte naar de MSCON's doorsturen. België stuurt de gegevens *live* door, dus meteen bij ontvangst van de aangifte. Een MSCON krijgt in principe alleen de info van de aangifte die op hem betrekking heeft. Hij kan echter altijd via de MOSS-applicatie de gehele aangifte aanvragen.

<sup>16</sup> De FOD Financiën heeft in drie gevallen een belastingplichtige hiervoor uitgesloten.



De MSCON's vernemen automatisch dat een aangifte ontbreekt en een eerste aanmaning wordt verstuurd. Het is de verantwoordelijkheid van de MSCON om een tweede aanmaning te sturen als de belastingplichtige na een eerste aanmaning van de MSID nog altijd geen aangifte doet. De MSCON's weten dan echter niet of er voor hun lidstaat belastbare handelingen zijn gesteld. Dit is een mogelijke verklaring waarom België geen tweede aanmaningen stuurt. Hoewel de tweede aanmaning van de MSCON moet komen, moet de belastingplichtige nog steeds zijn aangifte bij de MSID indienen.

Een aparte maar veel voorkomende situatie is de nihilaangifte. Daarbij dient een belastingplichtige wel een aangifte in maar vermeldt hij geen belastbare handelingen. De MSID zendt dit niet automatisch door naar de andere lidstaten. Doordat er geen belastbare handelingen zijn, kan ze immers geen MSCON bepalen. Als een lidstaat toch op de hoogte gesteld wil worden van het bestaan van de nihilaangifte, kan ze daartoe een officiële vraag stellen via de MOSS-applicatie.

In MOSS kunnen geen creditnota's of btw-afrekken worden aangegeven. De belastingplichtige heeft wel de mogelijkheid zijn aangifte te wijzigen gedurende drie jaar na de periode van aangifte. Een vraag tot teruggave kan ingewilligd worden via de btw-teruggaveprocedure of de gewone aangifte als hij geïdentificeerd is als buitenlandse belastingplichtige in de MSCON.

Om vergissingen en materiële fouten in de aangiften zoveel mogelijk te voorkomen integreerde België in de aangiftemodule in Intervat een aantal automatische checks en ondersteuningstools. Het gaat voornamelijk om volgende zaken:

- Men moet geregistreerd zijn voor MOSS om een aangifte te kunnen indienen.
- De btw-tarieven worden automatisch gesuggereerd via de web-service *Taxation Information and Communication* (TIC) van de Europese Commissie<sup>17</sup>.
- De belasting per MSCON wordt automatisch berekend. Niettemin kan de belastingplichtige dit resultaat lichtjes aanpassen, rekening houdend met bijvoorbeeld afrondingsverschillen.
- De totaal te betalen btw, voor de verschillende MSCON's samen, wordt ook automatisch berekend.

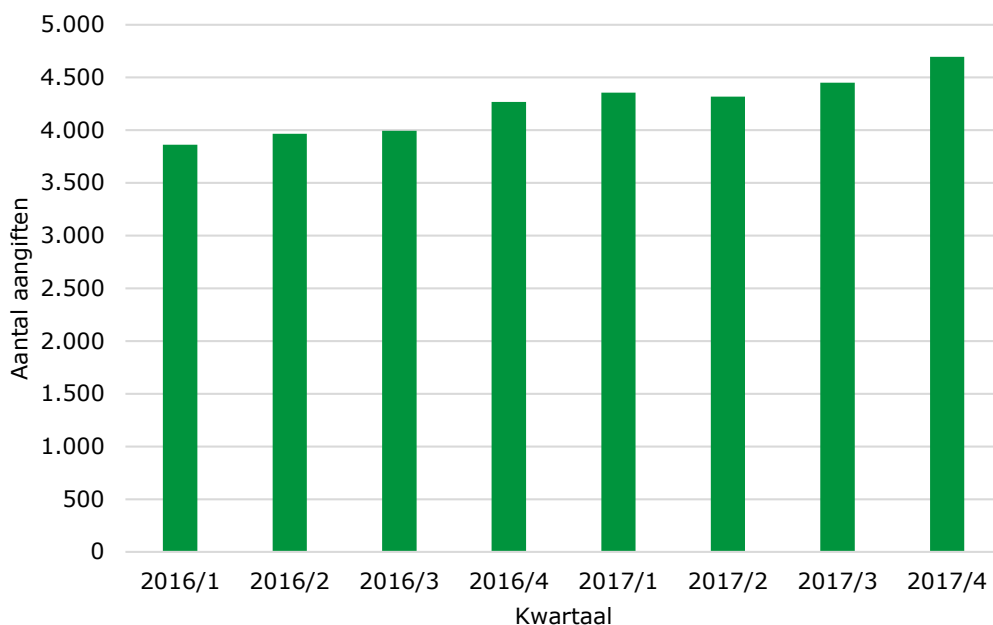
De diensten die de Belgische belastingplichtige in zijn MOSS-aangifte opneemt (met inbegrip van de diensten in vaste inrichtingen waarover hij eventueel beschikt in andere lidstaten) moet hij ook opnemen in rooster 47 van zijn gewone periodieke btw-aangifte. Dit rooster 47 laat niet toe de verschillende belastbare handelingen die erin vervat zitten, uit te splitsen<sup>18</sup>. België kan uit deze info dus geen meerwaarde halen om de MOSS-aangifte te controleren. Voorlopig overweegt de FOD Financiën niet om de btw-aangiften nog verder uit te splitsen, om de aangifte niet nog complexer te maken voor de belastingplichtige.

<sup>17</sup> Bovendien verschijnt er een waarschuwing op het scherm als een belastingplichtige een tarief kiest dat niet overeenkomt met het tarief in TIC. Niettemin kan de belastingplichtige deze waarschuwing links laten liggen en toch voor een ander tarief kiezen. Het zou immers kunnen dat TIC niet tijdig geüpdatet is of dat het tarief tijdens het betreffende trimester werd aangepast.

<sup>18</sup> In dit rooster 47 worden bedragen geglobaliseerd opgenomen i.v.m. MOSS, verkoop op afstand, verkoop met installatie en montage, uitvoer, werken in onroerende staat enz.

In 2017 werden er 17.826 MOSS-aangiften ingediend door 4.697 buitenlandse belastingplichtigen die minstens één MOSS-dienst hebben verricht voor een Belgische particulier. De volgende grafiek geeft het aantal MOSS-aangiften van buitenlandse belastingplichtigen die MOSS-diensten in België verrichtten weer voor de kwartalen van 2016 en 2017. Het is van belang hierbij voor ogen te houden dat in die cijfers buitenlandse elektronische dienstverleners die in België een vaste inrichting hebben, niet zijn inbegrepen. Zij moeten –als vanouds– een gewone periodieke BTW-aangifte indienen.

**Grafiek 4** – Aantal MOSS-aangiften van buitenlandse belastingplichtigen die MOSS-diensten in België verrichtten



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

De grafiek laat duidelijk zien dat het aantal buitenlandse belastingplichtigen die in België MOSS-diensten verrichtten traag maar gestaag groeit.

Overeenkomstig de regelgeving moet de MSCON de juistheid en volledigheid van de aangifte controleren<sup>19</sup>. Dat is niet zo evident, omdat de MSCON de belastingplichtige niet zo goed kent als de MSID op wiens grondgebied de belastingplichtige is gevestigd.

De reglementering schept wel een aantal mogelijkheden om samen met de MSID een inhoudelijk onderzoek te voeren, maar geen enkele MSCON maakt daarvan al regelmatig gebruik<sup>20</sup>.

De FOD Financiën verklaart dit door twee factoren: enerzijds beschikt de MSCON over onvoldoende gegevens om een goede risicoanalyse te verrichten en anderzijds bestaat er

<sup>19</sup> Belgische MOSS-belastingplichtigen die ook niet-MOSS-handelingen stellen, kunnen wel nog altijd in het kader van een gewone controle gecontroleerd worden. Zo heeft TACM de afgelopen drie jaar 19 dossiers geselecteerd voor controle van btw-belastingplichtigen die ook voor MOSS waren geregistreerd.

<sup>20</sup> Zie ook punt 4.3

schroom om een beroep te doen op andere MSID's zonder op voorhand te weten of de controles resultaten zullen opleveren.

In volgende tabel worden de bedragen weergegeven die volgens de aangiften in de andere lidstaten in 2017 aan België verschuldigd waren. Om een idee te geven van het relatieve financiële belang van deze aangiften, worden ze opgesplitst in grenscategorieën. Ook hier gaat het gros van de aangiften om kleine bedragen. 85 % van de aangiften valt onder de grens van duizend euro.

**Tabel 6** – *Bedragen die volgens de aangiften in de andere lidstaten in 2017 aan België verschuldigd zijn (in euro)*

Aantal aangiften	boven de grens van	Totaalbedrag <sup>(*)</sup>
20	1.000.000	50.483.217,33
125	100.000	33.042.276,47
598	10.000	16.073.174,43
1.922	1.000	6.170.482,94
4.376	100	1.495.843,44
6.816	10	265.662,54
3.969	0	17.737,33
<b>17.826</b>		<b>107.548.394,48</b>

(\*) Het gaat hier om brutobedragen volgens de aangiften: dus zonder rekening te houden met het retentierecht. Tot 31 december 2018 mocht de MSID een percentage van de door te storten btw (in het EU-schema) voor zichzelf houden als compensatie voor de implementatie van het MOSS-systeem.

*Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën*

MOSS is in de eerste plaats ontwikkeld om de *compliance* (naleving) te verhogen en niet om meer controle mogelijk te maken. Het grote aantal aangiften voor kleine bedragen lijkt er inderdaad op te wijzen dat het vergemakkelijken van *compliance* via MOSS succesvol is. Het is immers logisch ervan uit te gaan dat de buitenlandse belastingplichtigen deze kleine bedragen in het klassieke systeem gemakshalve bij hun nationale aangifte zouden hebben gevoegd.

Het Rekenhof stelt vast dat de MOSS-aangiften van 2017, ten belope van 107,5 miljoen euro Belgische btw, in de praktijk nagenoeg niet inhoudelijk werden gecontroleerd.

De AAFISC beaamt deze vaststelling en wijt dit aan de noodzaak telkens een beroep te moeten doen op internationale samenwerking.

## 4.2 MOSS-betalingen

De betaling moet trimestrieel gebeuren, uiterlijk op de 20<sup>e</sup> van de maand die volgt op de periode van aangifte.

De gegevens van de MOSS-betalingen worden op een gestandaardiseerde wijze naar de MSCON's gestuurd. Dit bericht bevat alle referenties van de aangiften en de bedragen die gestort werden. Het totaal is het bedrag dat aan de MSCON wordt doorgestort. Op die manier zouden alle betalingen duidelijk toewijsbaar moeten zijn.

Bij de implementatie van dit systeem waren er technische opstartproblemen (foutieve tota- len, afrondingsproblemen...). Dat leidde tot problemen met de matching van de aangiften met de betalingen en had ook een impact op de teruggaven en de invorderingen. Een aantal van deze problemen zijn nog niet definitief opgelost.

De AAIJ wijst erop dat ook uit hun analyse blijkt dat de betalingen door de Belgische belas- tingplichtigen die in MOSS geregistreerd zijn, niet optimaal worden opgevolgd. Dit komt veelal doordat de mededeling bij de betaling niet of onvolledig wordt opgenomen. De ad- ministratie onderzoekt dan ook hoe ze de belastingplichtigen hiervoor kan sensibiliseren.

Om de belastingplichtige aan te sporen tijdig te betalen, stuurt de FOD Financiën (als MSID) proactief een herinnering<sup>21</sup> voor het einde van de betalingsperiode: nl. de achttiende van de maand die volgt op de periode van aangifte. Elke belastingplichtige krijgt daarbij een rekeninguittreksel met vermelding van de betaalde bedragen en het eventueel nog te betalen saldo.

Overeenkomstig de Europese regelgeving moet de belastingplichtige die niet of maar ge- deeltelijk betaalt automatisch een aanmaning krijgen op de tiende dag die volgt op de uiter- ste betalingsdatum. De MSCON's ontvangen hiervan automatisch een kopie.

In 2017 heeft België 121 aanmaningen wegens niet-tijdige betaling gestuurd. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de opvolging van de betalingen niet helemaal op punt staat. In zeven gevallen werd een aanmaning gestuurd terwijl de belastingplichtige al betaald had. In ne- gen gevallen werd onterecht geen aanmaning verstuurd. In zes van deze negen gevallen stuurde minstens één MSCON een aanmaning om aldus de procedure over te nemen.

Voor 2017 staat nog voor 19 aangiften in België (als MSID) een schuld open, voor in totaal 19.917,11 euro<sup>22</sup>.

Naar analogie van de sancties bij niet-aangifte, bepaalt de Europese regelgeving ook hier dat als een belastingplichtige (ondanks de aanmaningen) niet de volledige verschuldigde btw betaalt gedurende drie opeenvolgende trimesters, hij door de MSID wordt uitgesloten uit MOSS. De MSCON kan de MSID hierom verzoeken.

<sup>21</sup> Net als de proactieve herinnering bij dreigende niet-aangifte, besproken in punt 4.1.

<sup>22</sup> Het gaat om kleine bedragen. In 11 gevallen ligt de schuld tussen 0,06€ en 100€, in 3 gevallen is dat tussen 100€ en 1.000€ en in 5 gevallen tussen 1.000€ en 10.000€.

Als een belastingplichtige niet of te laat betaalt, kan de MSCON van zijn kant bovendien een boete opleggen. België had dit als MSCON tot eind 2018 nog niet gedaan. De administratie wijst er op dat ze momenteel, naar aanleiding van invorderingsdossiers wel boetes oplegt.

Als een belastingplichtige niet volledig betaalt, vermindert de MSID pro rata de betaling aan alle MSCON's. De MOSS-btw kan niet worden betaald via compensatie met andere belastingtegoeden. De regelgeving laat dat niet toe. Het zou ook praktisch niet mogelijk zijn, omdat het om buitenlandse btw gaat en de MSCON's geen informatie hebben over eventuele belastingtegoeden.

Als een MSID een eerste aanmaning heeft verstuurd maar de belastingplichtige er geen gevolg aan geeft, is het aan de MSCON om verdere aanmaningen te sturen. Ze is hiertoe echter niet verplicht. Evenmin is bepaald wanneer deze tweede aanmaning moet worden verzonden.

Dit systeem van aanmaningen is tot nu toe niet lucratief geweest. Enerzijds zijn er door technische problemen heel weinig tweede aanmaningen gestuurd: België stuurde in 2017 als MSCON slechts twintig tweede aanmaningen tot betaling voor 628 openstaande schulden. Bovendien was dit meestal voor kleine bedragen<sup>23</sup>.

Anderzijds hebben weinig belastingplichtigen na deze tweede aanmaning betaald: maar in zeven gevallen heeft dit uiteindelijk tot een correcte betaling geleid, goed voor de recuperatie van 4.000 euro aan btw. Tweede aanmaningen blijken tot op heden noch effectief, noch efficiënt.

De volgende stap in het afdwingen van de betaling is de invorderingsprocedure. Als de belastingplichtige niet reageert op de tweede aanmaning, moet het Centrum Buitenland in principe een invorderingsorder opmaken. Daarmee kan de klassieke procedure voor internationale invordering worden opgestart. Die wordt dan verder behandeld door de dienst Internationale Invordering.

Een invorderingsorder is echter maar nuttig als ook de procedure van internationale invorderingsbijstand kan worden opgestart om de verschuldigde btw daadwerkelijk te kunnen invorderen. Die procedure vereist dat het totale verschuldigde bedrag aan btw, boetes en intresten minimaal 1.500 euro belooft<sup>24</sup>. Dat totale verschuldigde bedrag hoeft echter geen betrekking te hebben op hetzelfde trimester of hetzelfde jaar, maar omvat alle verschuldigde btw (m.n. niet-verjaarde hoofdsom, boetes en intresten) van eenzelfde belastingplichtige.

<sup>23</sup> Slechts voor 29 van de 46 uitstaande schulden boven de 1.000 euro stuurde de MSID in 2017 een aanmaning tot betaling. Slechts in één geval heeft België als MSCON een tweede aanmaning gestuurd.

<sup>24</sup> Voor sommige landen bestaan er bilaterale overeenkomsten die dit bedrag verlagen.

Niettemin kan het aangewezen zijn zelfs voor schulden die voorlopig onder de 1.500 euro blijven, een invorderingsorder op te maken en een poging tot uitvoering te doen<sup>25</sup>. De verjaring van de schuld, die anders na drie jaar optreedt, wordt daarmee immers gestuit.

In volgende tabel worden de openstaande btw-schulden weergegeven die België als MSCON nog moet ontvangen voor 2017.

**Tabel 7** – Openstaande btw-schulden die België als MSCON nog moet ontvangen voor 2017 (bedragen in euro)

Aantal openstaande schulden	boven de grens van	Totaalbedrag
0	100.000	0,00
6	10.000	88.389,96
40	1.000	119.689,30
89	100	30.858,64
175	10	6.650,55
318	0,10	654,90
<b>628</b>		<b>246.243,35</b>

*Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën*

Het Rekenhof heeft enerzijds vastgesteld dat het in de overgrote meerderheid van de gevallen om kleine schulden gaat (o.a. naar aanleiding van afrondingsverschillen). Daardoor zal in de praktijk het bedrag van 1.500 euro meestal niet worden bereikt, zelfs niet met boetes en intresten. Invorderingsinspanningen zijn in deze gevallen niet alleen duur maar eigenlijk ook zinloos. Niettemin kunnen deze bedragen nog niet worden afgeboekt, omdat hiertoe het wetgevend kader ontbreekt.

Het Rekenhof heeft anderzijds vastgesteld dat tot in augustus 2018 ook voor MOSS-schulden boven de 1.500 euro nog geen enkel invorderingsorder was opgemaakt en dat verjaring dreigde voor een aantal schulden. Op het einde van 2018 is de FOD Financiën begonnen met het opmaken van invorderingsorders.

In het kader van deze actie is bij de FOD het vermoeden ontstaan dat een aantal openstaande schulden wel degelijk tijdig werden betaald, maar dat ze niet correct in MOSS zijn geboekt. Daarom heeft de FOD de betrokken belastingplichtigen aangeschreven om een bewijs van betaling over te zenden alvorens de invorderingsprocedure op te starten.

<sup>25</sup> Zo kan beslag worden gelegd op de roerende of onroerende goederen in België van de buitenlandse belastingplichtige.

### 4.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten

Zoals al vermeld wordt heel wat informatie voor de aangiften en betalingen automatisch via de MOSS-applicatie uitgewisseld. Toch kan een MSCON meer gedetailleerde informatie nodig hebben om haar controles te kunnen doen.

De Europese Commissie heeft door middel van twee verordeningen mogelijkheden gecreëerd om informatie uit te wisselen tussen de lidstaten. Zo kan een MSCON op basis van Verordening 904/2010 aan een MSID inlichtingen vragen en informatie uitwisselen over specifieke gevallen. Ook kan ze vragen onderzoeken of multilaterale controles uit te voeren. De MSCON kan bovendien vragen bij het onderzoek van de MSID aanwezig<sup>26</sup> te zijn.

De resultaten van deze onderzoeken worden in eerste instantie meegedeeld aan alle lidstaten die gevraagd hebben hun belangen op te nemen in het onderzoek. Bovendien zullen resultaten die voor alle lidstaten interessant lijken, ook worden opgestuurd naar de lidstaten die niet expliciet gevraagd hebben deel te nemen aan het onderzoek. Eventueel kan dit voor een lidstaat aanleiding zijn toch nog een audit te vragen aan de MSID. Tenslotte kan elke lidstaat, wanneer ze dit nuttig acht<sup>27</sup>, op eigen initiatief specifieke informatie over een audit<sup>28</sup> uitwisselen met een of meer MSCON's.

Artikel 63 quater van Verordening 967/2012 legt de belastingplichtigen op een MOSS-boekhouding te voeren met een minimaal aantal gegevens en die boekhouding tien jaar te bewaren. Het geeft de MSCON's ook de mogelijkheid om hetzij via de belastingdienst van de MSID<sup>29</sup>, hetzij rechtstreeks aan de belastingplichtige gegevens uit deze boekhouding op te vragen.

België gebruikt de mogelijkheden uit voormelde verordeningen maar heel beperkt. De FOD vraagt weliswaar frequent informatie op via de beveiligde mailbox in de MOSS-applicatie<sup>30</sup>, bijvoorbeeld over niet-overeenstemmende bedragen, ongeldige rekeningnummers, niet-gekende belastingplichtigen enz. maar vraagt bijna nooit onderzoeken en multilaterale controles. Tot nu toe werd één rapport uitgewisseld van een onderzoek uitgevoerd door een MSID op vraag van een MSCON. Verder ontving de FOD in 2017 en 2018 maar van twee lidstaten informatie over door hen uitgevoerde controles. België heeft op eigen initiatief nog geen MOSS-onderzoek uitgevoerd. In 2018 werd een eerste multilaterale controle uitgevoerd op initiatief van een andere lidstaat. België neemt deel aan deze controle, die nog steeds loopt.

<sup>26</sup> Alleen de MSID heeft echter onderzoeksbevoegdheid. De MSCON kan enkel samen met de MSID aanwezig zijn op alle plaatsen waar het onderzoek wordt gevoerd. Ze kan ook afschriften krijgen van documenten waar de MSID toegang toe heeft.

<sup>27</sup> Dit kan bijvoorbeeld nuttig zijn wanneer meerdere lidstaten betrokken zijn bij een audit, maar een verschillende mening hebben over de plaats van de dienst.

<sup>28</sup> Er zijn verschillende soorten controles mogelijk, van een eenvoudige controle tot een meer omvattende audit.

<sup>29</sup> De Europese Commissie raadt aan dat dit minstens in eerste instantie gebeurt via de MSID en niet rechtstreeks bij de belastingplichtige van de MSID om te beletten dat belastingplichtigen vragen krijgen van belastingadministraties van verschillende landen in verschillende talen.

<sup>30</sup> Met het oog op een goede communicatie tussen de lidstaten heeft elke lidstaat een MOSS-coördinator aangesteld, die met elkaar in contact staan via een specifieke mailbox.

De administratie merkt op dat België in 2019 een multilaterale controle heeft opgezet met een andere lidstaat. Dit proefproject had niet alleen een zuiver fiscaal doel, maar beoogde ook ervaring op te doen in het kader van de toekomstige overgang van MOSS naar OSS.

De geringe vraag naar onderzoeken zou komen doordat er geen concrete, afdwingbare procedure voor bestaat. Het directoraat-generaal TAXUD van de Europese Commissie heeft nochtans een aantal aanbevelingen geformuleerd als leidraad voor het uitvoeren van audits<sup>31</sup>. Deze aanbevelingen waren lange tijd niet bindend via regelgeving of een protocol, maar de meeste lidstaten verklaarden meteen zich aan een aantal of alle aanbevelingen te zullen houden. België heeft ze allemaal onderschreven. Verordening (EU) 2017/2454 van 5 december 2017 voegt vanaf 1 januari 2021 een nieuwe afdeling toe aan Verordening 904/2010, waarin een aantal van deze aanbevelingen opgenomen worden en dus voor alle lidstaten verplicht worden.

#### 4.4 Deelconclusie

De FOD Financiën volgt de tijdigheid van de MOSS-aangiften zeer goed op. De juistheid en volledigheid van de aangiften daarentegen kan niet volledig beheerst worden met de actuele procedure die louter gericht lijkt op *compliance*. Het Rekenhof stelt vast dat de MOSS-aangiften van 2017, ten belope van 107,5 miljoen euro Belgische btw, in de praktijk nagenoeg niet inhoudelijk werden gecontroleerd.

Als MSID toont de FOD Financiën zich een loyale partner: hij volgt de tijdigheid van de aangiften perfect op (met herinneringen en aanmaningen), stuurt accuraat de nodige gegevens naar de MSCON's en voert automatische checks uit om vergissingen en materiële fouten in de aangiften zoveel mogelijk te voorkomen.

Als MSCON voert de FOD Financiën daarentegen nog geen gedegen controlebeleid. Hij controleert zelden aangiften op inhoud, bijvoorbeeld op basis van de mogelijkheden van Verordening 904/2010 en Verordening 967/2012, onder meer omdat de gegevens waarover de FOD momenteel beschikt, vaak niet voldoende zijn om goede risicoprofielen te maken om de inhoudelijke controles aan te sturen. Daarnaast bestaat er nog onvoldoende traditie om samen te werken met andere lidstaten en wil de FOD ook niet willekeurig controles opstarten waarbij hij niet op voorhand weet of ze ook iets zullen opleveren.

De tijdigheid en de volledigheid van de betalingen wordt in principe goed opgevolgd. Toch zijn er nog verbeterpunten, met name bij het systeem van aanmaningen tot betaling.

De opvolging van de Belgische openstaande schulden verloopt nog niet zoals het hoort. De FOD weet niet of een aantal grote schulden correct werden betaald of niet. Ook het invorderingsbeleid van de FOD Financiën staat nog niet op punt: de FOD verstuurt te weinig

---

<sup>31</sup> Zo schrijven deze aanbevelingen o.a. voor dat wanneer een MSID op vraag van een MSCON een onderzoek zal uitvoeren bij een MOSS-belastingplichtige, zij dit binnen 7 dagen aan alle andere MSCON's moet laten weten. De andere MSCON's moeten dan binnen 21 dagen aan de MSID laten weten of zij wensen dat ook de MOSS-activiteiten die hen als MSCON aanbelangen deel zullen uitmaken van het onderzoek.

Als een MSID op eigen initiatief een onderzoek wil uitvoeren bij een MOSS-belastingplichtige, moet zij de betrokken MSCON's 35 dagen voorafgaand verwittigen. Deze hebben dan weer 21 dagen de tijd om te laten weten of zij wensen dat de MOSS-activiteiten die hen als MSCON aanbelangen deel zullen uitmaken van het onderzoek.



tweede aanmaningen en is te laat begonnen met het opmaken van invorderingsorders, terwijl heel wat MOSS schulden dreigen te verjaren.

De AAFISC verzekert in haar reactie op het ontwerpverslag dat de problemen inmiddels werden opgelost, dat de invorderingsorders conform de voorgeschreven procedure worden opgemaakt en dat geen enkele schuld is verjaard.

Daarnaast geeft de AAIJ aan dat een uitbreiding van het in te zetten personeel ook op het vlak van invordering onvermijdelijk is wanneer OSS zal worden ingevoerd en dat daarvoor een gemotiveerde aanvraag zal worden gedaan.



## Hoofdstuk 5

# Monitoring en analyse van het werkveld

### 5.1 Monitoring

De FOD kan de goede werking van MOSS en de afdekking van de risico's maar inschatten als hij zicht heeft op de dienstverleners die MOSS-diensten aanbieden aan Belgische consumenten en op de omvang van die transacties. Binnen de Bijzondere Belastinginspectie werd daarom het *Belgian Internet Service Center* (BISC) opgericht. Deze dienst gaat actief op zoek naar niet-gekende belastingplichtigen op bijvoorbeeld online marktplaatsen. Vermits MOSS deel uitmaakt van e-commerce, spoort BISC aldus ook niet-gekende belastingplichtigen op die MOSS-diensten aanbieden.

Op basis van *scraping* – een computertechniek waarbij op een snelle en anonieme wijze informatie van webpagina's wordt verzameld en geanalyseerd – is gepoogd de historiek en de omvang van de goederen en diensten die via e-commerce verkocht en aangeboden worden, in kaart te brengen. Dit is een iteratief proces waar ook de dienst Datamining van de BBI nauw bij betrokken is. Eind 2018 heeft de FOD na het implementeren van een tweede versie van de *scraping*-techniek een overzicht gemaakt van ongeveer 4.650 potentiële Belgische webshops. Er zijn op dit moment nog geen systematische controles verricht aan de hand van die lijst. De gegevens zullen in de toekomst ter beschikking worden gesteld van de controlediensten.

### 5.2 Risicoanalyse

De dienst *Tax Audit and Compliance Management* (TACM), die de controleopdrachten opstelt, acht MOSS op dit ogenblik nog te kleinschalig om goede risicoprofielen uit te werken. Er werden dan ook nog geen nationale controleacties voor MOSS opgestart. Voorlopig is de globale risicoanalyse van TACM van toepassing. Daardoor kunnen alleen MOSS-belastingplichtigen die ook niet-MOSS-handelingen uitvoeren, gecontroleerd worden. Belastingplichtigen die uitsluitend MOSS-diensten aanbieden, kunnen door de mazen van het net glippen.

De AAFISC geeft aan dat er nog steeds een mogelijkheid van controle van de omzet via de nationale aangifte bestaat, maar erkent dat de controle van de MOSS-belastingplichtigen op dit moment geen prioriteit vormt.

In Benelux-samenwerkingsverband werd recent wel een toezichtsmatrix opgesteld met de fiscale risico's en de te plannen controleactiviteiten. Voor een selectie van dossiers is echter nog geen risicoprofiel opgesteld. Eén proefdossier loopt en een tweede wordt opgeladen. De resultaten ervan zijn nog niet beschikbaar.

### 5.3 Informatie-uitwisseling met andere lidstaten

De Europese Commissie onderzoekt in hoeverre het mogelijk is om betalingsgegevens uit te wisselen tussen de lidstaten, door een uitbreiding en wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG en een wijziging van de Verordening (E.U.) 904/2010 van 7 oktober 2010<sup>32</sup>. Op die wijze kan de administratie gemakkelijker de geldstromen en de transacties volgen, waardoor veel meer verschuldigde btw effectief zal kunnen worden ingevorderd.

België neemt, net als veel andere landen van de EU, actief deel aan *Working Field 5* van Eurofisc, het antifraudenetwerk van de landen van de Europese Unie. Die dienst is sinds 2016 specifiek belast met e-commerce. In dat kader komt ook MOSS aan bod. Onder voorzitterschap van Finland worden best practices uitgewisseld over *compliance*, maar nog meer over fraude met e-commerce.

Lidstaten wisselen ook informatie over specifieke gevallen van fraude uit via het beveiligde platform CIRCABC. Daarnaast worden tijdens regelmatige vergaderingen met de voor internationale samenwerking verantwoordelijke diensten van de andere lidstaten, best practices uitgewisseld.

Niet alleen op Europees niveau, maar ook op Beneluxniveau wordt gewerkt rond MOSS. In maart 2018 werd binnen het Benelux Strategisch Overleg een werkgroep opgericht voor MOSS. Die buigt zich zowel over bestaande problemen en hun mogelijke oplossingen als over de mogelijke problemen bij de uitbreiding naar de OSS.

### 5.4 Deelconclusie

De FOD Financiën monitort het werkveld. Hij gebruikt speciale software om belastingplichtigen die MOSS-diensten aanbieden op te sporen en gaat vervolgens na of ze voor btw zijn geregistreerd. Op basis van de huidige risicoanalyse worden echter nog niet alle MOSS-dienstverrichtingen gedekt.

In een reactie erkent de AABBI dat een deel van de in dit verslag behandelde B2C-diensten naar België, onopgemerkt blijft.

De Europese Commissie plant een wetgevend initiatief om het uitwisselen van betalingsgegevens tussen de lidstaten mogelijk te maken. Zowel op het Europese niveau als op Beneluxniveau zijn werkgroepen actief rond MOSS.

De AABBI geeft in haar reactie aan dat wat de toegang tot betalingsgegevens betreft, vooruitgang wordt geboekt.

---

<sup>32</sup> Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienaars, 12 december 2018, COM (2018) 812 final. Het voorstel verplicht de lidstaten uiterlijk op 31 december de nodige regelgeving uit te vaardigen om aan de Richtlijn te voldoen.

## Hoofdstuk 6

# Conclusies

### 6.1 Algemeen

De *Mini One Stop Shop of MOSS* is een vereenvoudigde aangifte van btw die de EU heeft ingevoerd om de administratieve lasten voor bepaalde dienstverleners in de e-commerce te beperken. Zij kunnen hun btw-aangifte voor de hele EU doen via één loket in één lidstaat waar ze zich registreren. Voor de nationale belastingadministraties betekende dit dat ze hun administratieve werking moesten aanpassen aan de nieuwe regels.

De verantwoordelijkheden zijn duidelijk toegewezen aan verschillende diensten en administraties van de FOD Financiën. Een interne werkgroep MOSS stuurt de diensten afdoende aan. Ook op Europees en Beneluxniveau zijn werkgroepen actief waaraan vertegenwoordigers van de FOD Financiën deelnemen.

De MOSS-applicatie is de motor van heel de procedure: via deze applicatie worden de processen beheerd en wordt in principe alle informatie uitgewisseld, zowel tussen de diensten als tussen de lidstaten. Het aantal MOSS-diensten is op dit moment nog zeer beperkt; bovendien wordt niet op controle maar op *compliance* (naleving) gefocust. Daarom is voor het beheer momenteel een beperkte menselijke tussenkomst nodig. In de toekomst zal meer personeel moeten worden opgeleid en ingezet.

De EU heeft een aantal waarborgen ingebouwd opdat de MOSS-applicatie technisch goed zou functioneren, maar toch komen nog regelmatig IT-problemen voor. De procedures om die te verhelpen blijken in de praktijk niet altijd efficiënt.

Tot slot heeft de verlegging van de btw-inkomsten van het land van de dienstverlener naar het land van de particuliere consument voor een breuk gezorgd in de traditionele controle-mogelijkheden. De lidstaat die de btw ontvangt is voortaan voor de controle op de aangifte en de boekhouding van de dienstverlener immers aangewezen op de andere lidstaat. Dat vereist een verregaande samenwerking en loyaleit die zich voorlopig nog niet weerspiegelt in de praktijk. Als die situatie niet wijzigt, zou dat nefaste gevolgen kunnen hebben zodra MOSS in 2021 ook van toepassing wordt op alle dienstverrichtingen en op verkopen op afstand van roerende goederen aan niet-belastingplichtigen.

### 6.2 België als lidstaat van identificatie

De MOSS-registratie verloopt via de traditionele btw-toepassing Intervat. De Europese voorschriften zijn in deze toepassing opgenomen en de procedure verloopt naar behoren.

De Europese regelgeving schrijft na bepaalde intrekkingen van een registratie als sanctie een wachtperiode voor alvorens opnieuw een registratie kan worden toegestaan. Dat houdt

het risico in dat de belastingplichtige zijn activiteiten voortzet zonder aangifte te doen in het reguliere systeem en zonder btw te betalen. Dat wordt niet opgevolgd.

Omdat de focus op *compliance* ligt, moet België als lidstaat van identificatie (MSID) officieel alleen opvolgen of de aangiften op tijd zijn. Dat doet het correct. Controleren of de MOSS-aangiften juist en volledig zijn, is daarentegen de taak van de lidstaat van consumptie (MSCON). Niettemin voert België als MSID automatische checks uit om vergissingen en materiële fouten in de aangiften zoveel mogelijk te voorkomen. Ook stuurt het automatisch de nodige info door naar de MSCON's opdat zij inhoudelijk kunnen controleren.

De tijdigheid en de volledigheid van de betalingen wordt in principe goed opgevolgd. Toch zijn er nog verbeterpunten, met name bij het systeem van aanmaningen tot betaling.

Digitale dienstverlening is bij uitstek een activiteit die weinig tastbare sporen nalaat. Zeker bij grensoverschrijdende dienstverlening is het moeilijk dienstverleners op te sporen die zich niet spontaan voor btw registreren. De FOD Financiën monitort weliswaar het werkveld, onder meer met speciale software om belastingplichtigen die diensten aanbieden aan particuliere consumenten in België op te sporen. Hij gaat vervolgens na of ze voor btw zijn geregistreerd (in MOSS of in het klassieke systeem). De bescheiden resultaten doen echter vermoeden dat niet alle belastingplichtigen worden gevat.

### 6.3 België als lidstaat van consumptie

Registratiegegevens uit andere lidstaten worden niet altijd tijdig verzonden naar België. Dat bemoeilijkt de taken van België als lidstaat van consumptie (MSCON). Als registratiegegevens worden geüpdatet, worden de aanpassingen niet ambtshalve doorgegeven. Dit gebeurt alleen als de MSCON hierom verzoekt. Terecht vraagt België die info systematisch op.

België maakt als MSCON geen gebruik van de mogelijkheid om schrapping van een belastingplichtige uit MOSS te vragen bij niet-compliant gedrag. België heeft evenmin zelf al schrappingen verricht op vraag van andere MSCON's.

De FOD Financiën voert nog geen gedegen controlebeleid. Zo zijn de MOSS-aangiften van 2017, ten belope van 107,5 miljoen euro Belgische btw, in de praktijk nagenoeg niet inhoudelijk gecontroleerd. De mogelijkheden van Verordening 904/2010 en Verordening 967/2012 worden zelden gebruikt, omdat enerzijds de gegevens waarover de FOD momenteel beschikt vaak niet voldoende zijn om goede risicoprofielen te maken om de inhoudelijke controles aan te sturen, en er anderzijds nog geen traditie is om samen te werken met andere lidstaten. Meer dan bij nationale controles bestaat er terughoudendheid om onderzoeken te beginnen waarvan niet op voorhand zeker is of ze ook wel iets zullen opleveren.

De AAFISC wijt in haar reactie het schaarse gebruik van de mogelijkheden van de verordeningen veeleer aan een gebrek aan middelen en aan de noodzaak prioriteiten te stellen bij de keuze van de controles.

Recent werd wel in samenwerking met de Nederlandse en Luxemburgse belastingdiensten een toezichtsmatrix met fiscale risico's en te plannen controleactiviteiten opgesteld en werden twee proefdossiers opgestart.

De opvolging van de Belgische openstaande schulden verloopt nog niet zoals het hoort: de FOD weet niet of een aantal grote schulden correct werden betaald of niet. Ook het invorderingsbeleid van de FOD Financiën staat nog niet op punt: de FOD verstuurt te weinig tweede aanmaningen en begon te laat met het opmaken van invorderingsorders, terwijl heel wat MOSS schulden dreigen te verjaren.

De Europese Commissie denkt eraan het uitwisselen van betalingsgegevens tussen de lidstaten mogelijk te maken. Dat zou voor alle belastingadministraties een zeer grote hulp zijn voor zowel het opsporen als het invorderen van ontdoken btw.

Binnen het Europese antifraudenetwerk Eurofisc is een *Working Field 5* actief over e-commerce, MOSS en de uitwisseling van best practices tussen de lidstaten.





## Hoofdstuk 7

## Aanbevelingen

	Aanbeveling	Betrokken actoren
<b>Algemeen</b>		
1	Meer personeel inschakelen wanneer de uitbreiding naar OSS in 2021 wordt doorgevoerd.	FOD Financiën
2	Dit personeel tijdig selecteren en opleiden om een verlies van de opgedane kennis te vermijden. De opleidingssessies herhalen en/of uitbreiden.	FOD Financiën
3	Nagaan of de applicaties op technisch vlak voldoende robuust zijn om de sterke toename van aangiften en betalingen vanaf 2021 aan te kunnen.	FOD Financiën
4	De IT-problemen waarmee de MOSS-applicatie nog regelmatig kampt en de vaak weinig efficiënte procedures om ze te verhelpen, in een van de werkgroepen op Europees niveau aankaarten.	FOD Financiën in werkgroepen op Europees niveau
5	Met het oog op de uitbreiding van MOSS naar OSS in 2021 ervoor zorgen dat de controles niet alleen worden aangestuurd door een gedegen risicoanalyse maar ook dat de beschikbare mogelijkheden tot internationale samenwerking geoptimaliseerd worden. Hierbij moeten gerichte controleacties die door alle lidstaten loyaal in de praktijk worden gebracht, centraal staan.	FOD Financiën; Belgische vertegenwoordigers binnen Europese fora, zowel op administratief als op beleidsniveau
6	Verder investeren in de activiteiten van Eurofisc rond e-commerce ( <i>Working Fields</i> ).	Belgische vertegenwoordigers binnen Europese fora, zowel op administratief als op beleidsniveau
7	De risicoanalysematrix verder ontwikkelen binnen het Benelux Strategisch overleg.	Benelux Strategisch overleg
<b>België als lidstaat van identificatie</b>		
8	Specifiek het risico opvolgen dat de belastingplichtige zijn activiteiten voortzet zonder aangifte te doen in het reguliere systeem en zonder btw te betalen.	FOD Financiën
9	De oorzaak van het probleem inzake aanmaningen opsporen, zodat de MOSS-applicatie aangepast kan worden.	FOD Financiën
10	Vermits het opsporen van op het internet actieve leveranciers van MOSS-diensten en het nagaan of zij geregistreerd zijn (op klassieke wijze of in MOSS), het best gebeurt op het niveau van de MSID's maar financieel enkel ten goede komt aan de MSCON's, de wederkerigheid en loyauteit aanmoedigen en coördineren op Europees niveau.	Belgische vertegenwoordigers binnen Europese fora, zowel op administratief als op beleidsniveau

### België als lidstaat van consumptie

11	Op basis van de informatie van de MSID's risicoprofielen maken om de inhoudelijke controles zo goed mogelijk aan te sturen.	FOD Financiën
12	De op Beneluxniveau opgestelde controlematrix doen uitmonden in concrete controleacties en daarbij gebruik maken van de mogelijkheden van Verordening 904/2010 en Verordening 967/2012.	FOD Financiën
13	De openstaande schulden beter opvolgen en het invorderingsbeleid verbeteren door rigoureuzer tweede aanmaningen te versturen en vlugger invorderingsorders op te maken.	FOD Financiën
14	Met spoed de operatie afronden om te verifiëren of een aantal openstaande schulden wel degelijk tijdig werden betaald door de belastingplichtigen aan te schrijven, gezien het risico op verjaring.	FOD Financiën





Bijlage

Antwoord van de minister van Financiën



VICE-FERSTEMINISTER  
**ALEXANDER DE CROO**  
*Minister van Financiën en Ontwikkelingssamenwerking*

Rekenhof  
Tav de Eerste Voorzitter, P. Roland  
Regentschapsstraat 2  
1000 Brussel

**Uw bericht van**  
5 juni 2019

**Ons kenmerk**  
KCFIN.2018.00535.2

**Uw kenmerk**  
A4-3.715.591-B11

**Dossier behandeld door**  
Hanne Weckhuysen

**Brussel**  
10 juli 2019

**Contact via**  
Hanne.weckhuysen@decroo.fed.be

Geachte heer de eerste voorzitter,

Ik heb uw ontwerpverslag met titel 'Btw op grensoverschrijdende elektronische diensten – de Mini One Stop Shop (MOSS)' goed ontvangen.

Tevens heb ik akte genomen van alle opmerkingen en aanbevelingen die in het rapport werden opgenomen. Als Minister van Financiën, wil ik de nodige aandacht schenken aan het verslag dat u mij heeft voorgelegd.

Mijn administratie zal de opdracht krijgen om te onderzoeken welke verbeteringen er in de toekomst kunnen worden geïmplementeerd.

Met vriendelijke groeten,

Alexander De Croo

Er bestaat ook een Franse versie van dit verslag.  
*Il existe aussi une version française de ce rapport.*

U kunt dit verslag raadplegen of downloaden  
op de internetsite van het Rekenhof.



**WETTELIJK DEPOT**  
D/2019/1128/35

**PREPRESS EN DRUK**  
Centrale drukkerij van de Kamer van Volksvertegenwoordigers

**COVERFOTO**  
Shutterstock

**ADRES**  
Rekenhof  
Regentschapsstraat 2  
B-1000 Brussel

**TEL.**  
+32 2 551 81 11

**FAX**  
+32 2 551 86 22

[www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be)