

## Nieuwe regels voor aantonen van intracommunautaire leveringen: rechtszekerheid tegen een hoge prijs

Mr. Iris Duinker en drs. Klaas Dijkstra, datum 24-04-2019

### Datum

24-04-2019

### Auteur

Mr. Iris Duinker en drs. Klaas Dijkstra[1](#)

### Auteursprofiel

[I.M. Duinker](#)

[K. Dijkstra](#)

### JCDI

JCDI:ADS46578:1

### Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

Per 1 januari 2020 zal een aantal 'snelle reparaties' ('quick fixes') worden uitgevoerd aan het huidige btw-systeem. Het gaat hierbij om:

- 1 een vereenvoudiging voor 'call off-voorraden';
- 2 de introductie van het btw-identificatienummer van de afnemer als materiële voorwaarde voor toepassing van het 0% btw-tarief voor intracommunautaire leveringen; en
- 3 de introductie van bewijsregels voor intracommunautaire leveringen;
- 4 een vereenvoudiging van ketentransacties.

In dit artikel gaan wij in op quick fixes 2 tot en met 4. Samenvattend gesteld, betreft dit de nieuwe bewijsregels voor het aantonen van intracommunautaire leveringen en daarmee van de toepassing van het 0% btw-tarief voor intracommunautaire leveringen.

Mr. Iris Duinker en drs. Klaas Dijkstra[1](#)

Voor een afzonderlijke behandeling van de vier quick fixes (tegen de achtergrond van de plannen tot een verdergaande hervorming van het btw-stelsel) verwijzen wij naar het artikel 'Voorstellen voor het definitieve btw-stelsel: definitief een nieuw begin' van J. Gruson en N. Verbaan in *BTW-bulletin* 2018/11.

### Quick fix 2

De wijziging van art. 138 lid 1 Btw-Richtlijn, waarin de voorwaarden voor toepassing van het 0% btw-tarief voor intracommunautaire leveringen zijn uitgewerkt, maakt onderdeel uit van de voorstellen voor de vier hiervoor genoemde quick fixes. In het nieuwe artikellid worden twee voorwaarden genoemd voor de toepassing van het 0% btw-tarief:

*"a) de goederen worden geleverd aan een andere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt;*  
*b) de belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, is voor btw-doeleinden geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, en heeft zijn btw-identificatienummer aan de leverancier meegedeeld."*

Naast het aantonen van het intracommunautaire vervoer van de goederen is per 1 januari 2020 dus vereist dat de leverancier beschikt over het btw-nummer van de afnemer. Het controleren van dit btw-nummer in het (niet altijd actuele) VIES-systeem en het opslaan van deze bevestigingen wint hiermee aan belangrijkheid.

### Quick fix 3

Voor het aantonen van het intracommunautaire vervoer van de goederen worden nieuwe bewijsregels in gevoerd. Op dit moment kan per lidstaat verschillend zijn ingevuld welke bewijsmiddelen door de nationale Belastingdienst worden geaccepteerd. In dit verband is in de toelichting bij deze quick fix opgemerkt:

“De uiteenlopende aanpak van de lidstaten bij de toepassing van deze vrijstellingen voor grensoverschrijdende transacties heeft evenwel tot moeilijkheden en rechtsonzekerheid voor de bedrijven geleid.”

Per 1 januari 2020 wordt een aantal bewijsregels voor het intracommunautair vervoer van goederen in de vorm van een ‘bewijsvermoeden’ geharmoniseerd. Belangrijk is dat deze harmonisatie door middel van een verordening wordt ingevoerd (nummer 2018/1912) en dat de nieuwe bewijsregels derhalve rechtstreeks van toepassing zijn. Omzetting van de bewijsregels in de nationale wetgeving van de lidstaten is hiervoor niet nodig.

De nieuwe bewijsregels zullen worden geïntroduceerd in art. 45bis Btw-richtlijn. Dit artikel vermeldt dat aan het bewijsvermoeden is voldaan wanneer:

- 1 Ofwel de verkoper aangeeft dat de goederen ‘door hemzelf of door een derde voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd’, danwel de verkoper in het bezit is van een verklaring van de afnemer dat de goederen ‘door de afnemer of door een derde voor rekening van de afnemer’ zijn verzonden of vervoerd; *en*
- 2 De verkoper ten minste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken bezit, die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer. Voor deze bewijsstukken mag gekozen worden tussen:
  - twee ‘documenten met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen’ (zoals een CMR, cognossement, factuur van de vervoerder); of
  - één ‘document met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen’ tezamen met een verzekeringsovereenkomst voor het vervoer, bankdocument voor het vervoer, notariële ontvangstbevestiging of een ontvangstbewijs van een entrepouhouder in een andere lidstaat.

Zijn de genoemde bewijsmiddelen voor handen, dan geldt een ‘weerlegbaar bewijsvermoeden’ dat de goederen intracommunautair zijn vervoerd. De term ‘bewijsvermoeden’ suggereert enerzijds dat het intracommunautaire vervoer ook nog steeds op andere wijze zal kunnen worden aangetoond en de vraag is dan ook of het huidige beleid zal worden aangepast (Besluit DGB2002/4947M, onder meer inzake afhaaltransacties). Anderzijds volgt uit de nieuwe bepaling *a contrario* dat andere bewijsmiddelen geen ‘bewijsvermoeden’ met zich meebrengen en dat de fiscus – bij controle van het 0% btw-tarief – waarschijnlijk zal vragen naar de aanwezigheid van de in art. 45bis Btw-richtlijn genoemde documenten. In de praktijk zal daarom rekening moeten worden gehouden met een nieuwe set aan (de facto verplichte) bewijsmiddelen ter onderbouwing van het 0% btw-tarief voor intracommunautaire leveringen. Opvallend is hierbij ook de limitatieve wijze waarop de nieuwe bewijsregels zijn geformuleerd.

## Uitwerking van de nieuwe bewijsregels in de praktijk

De nieuwe bewijsregels bieden bij uitstek duidelijkheid voor situaties waarin de leverancier goederen laat vervoeren door een derde. Immers, hij zal doorgaans in ieder geval kunnen beschikken over de factuur van de vervoerder en een betalingsbewijs van de vervoerskosten.

Wanneer de goederen worden vervoerd in opdracht van de afnemer, dan wordt de situatie lastiger. De leverancier zal in die situatie, náást afgifte van een op voorgeschreven wijze opgemaakte afnemersverklaring moeten eisen dat hij ook twee voorgeschreven bewijsmiddelen voor het vervoer van de goederen ontvangt. De leverancier doet er goed aan om deze eis steeds vooraf in zijn overeenkomst op te nemen en/of hierover anderszins afspraken met zijn afnemer te maken.

De situatie wordt helemaal lastig wanneer de leverancier de goederen zelf (fysiek) aflevert in de andere lidstaat of wanneer de afnemer de goederen zelf (fysiek) ophaalt bij de leverancier. In deze situatie zullen er immers geen door een derde afgegeven (vervoers)bewijzen zijn. Voor deze situaties is de onduidelijkheid door invoering van de nieuwe regels juist vergroot. In meer rigide landen zullen de nieuwe regels aangegrepen kunnen worden om bewijs voor dergelijk vervoer af te wijzen, nu hiervoor geen regels zijn opgenomen in de toch limitatief ogende opsomming in art. 45bis Btw-richtlijn.

Naar onze mening kan het niet de bedoeling zijn, met de invoering van dit artikel, een einde te maken aan intracommunautaire (breng- en) afhaaltransacties. Er zal echter wel extra voorzichtigheid benodigd zijn wanneer een dergelijke transactie zich voordoet! Mogelijk biedt nationaal beleid op dit punt alsnog een uitkomst. Zolang het Besluit DGB2002/4947M nog niet is ingetrokken, zal hier een beroep op kunnen worden gedaan. Dit geldt dan in ieder geval zolang het btw-systeem nog uitgaat van het oorsprongslidbeginsel. Op het moment dat daadwerkelijk de stap wordt gemaakt naar het bestemmingslandbeginsel zal het beleid in het land van de afnemer bepalend zijn. Dit laatste is echter weer tegenstrijdig met de harmonisatie en rechtszekerheid die met de nieuwe bewijsregels werden voorgestaan.

## Quick fix 4

Middels de richtlijn met het nummer 2018/1910 wordt een nieuw art. 36 bis aan de Btw-richtlijn toegevoegd. Dit artikel

omschrijft een ketentransactie als de situatie waarin *'dezelfde goederen het voorwerp van opeenvolgende leveringen uitmaken en die goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten worden verzonden of vervoerd'*. Voor deze situatie schrijft het nieuwe art. 36 bis lid 1 Btw-Richtlijn voor dat de verzending of het vervoer, mits gedaan door of in opdracht van A of B, uitsluitend wordt toegeschreven aan de eerste levering aan de tussenhandelaar.

Met de hiervoor genoemde bepaling lijkt er een einde te komen aan de discussie die het gevolg is geweest van jurisprudentie als EMAG (HvJ 6 april 2006, zaak C-245/04), Euro Tyre (HvJ 16 december 2010, zaak C-430/09), Toridas (HvJ 26 juli 2017, zaak C-386/16) en Kreuzmayr (HvJ 21 februari 2018, zaak C-628/16). Met name de zaken Toridas en Kreuzmayr hebben in de praktijk voor veel ophef gezorgd.

In de zaak Toridas was de vraag aan de orde of de levering A-B (Toridas-Megalain) (ook) kwalificeerde als de intra-Unielevering in de ABC-transactie, wanneer B (Megalain) vóórdat de beschikkingsmacht aan hem was overgedragen aan A (Toridas) meldde dat de goederen direct aan C in een andere EU-lidstaat waren doorverkocht en zouden worden vervoerd. Het HvJ oordeelde dat A in deze situatie geen intracommunautaire levering, maar een nationale levering verrichtte.

In de zaak Kreuzmayr ging het om een situatie waarin A pas op een later moment op de hoogte was van het feit dat de vervoerder die de goederen ophaalde (Kreuzmayr) moest worden aangemerkt als partij C. Hierdoor kwalificeerde de levering ineens niet meer als intracommunautaire levering, maar als binnenlandse levering.

Met het nieuwe art. 36 bis lid 1 Btw-richtlijn worden naar onze mening dergelijke verrassingen voor A voor de toekomst voorkomen. Uit art. 36 bis Btw-richtlijn volgt dat de levering A-B wel kan kwalificeren als nationale levering, maar dat B in die situatie zijn btw-nummer in de lidstaat van A moet hebben medegedeeld. Is dat het geval, dan zal de levering B-C kwalificeren als intracommunautaire levering.

## Bewijs van het intracommunautair vervoer bij ketentransacties

Met de quick fix voor ketentransacties zal de levering A-B doorgaans kwalificeren als intracommunautaire levering, waarvoor het intracommunautaire vervoer moet worden aangetoond. Vanzelfsprekend geldt daarnaast dat het juiste btw-nummer van de afnemer voorhanden moet zijn om het 0% btw-tarief voor intracommunautaire leveringen te kunnen toepassen.

Het intracommunautaire vervoer van de goederen naar de lidstaat van C zal moeten worden aangetoond op de wijze die is bepaald in het nieuwe art. 45 bis Btw-richtlijn (zie hiervoor over quick fix 3). In veel van deze situaties draagt niet A, maar B zorg voor dit vervoer van de goederen, al dan niet door inschakeling van een transporteur. Nieuw voor deze situatie is dat de leverancier in deze situaties zal moeten vragen om een verklaring van B (de afnemer). Uit art. 45 bis Btw-richtlijn volgt dat deze schriftelijke verklaring de datum van afgifte, de naam en het adres van de afnemer, de hoeveelheid en de aard van de goederen, de datum en plaats van aankomst van de goederen, de persoon die de goederen aanvaardt en – in het geval van levering van vervoermiddelen – het identificatienummer van het vervoermiddel zal moeten vermelden.

Nieuw voor deze situatie is bovendien dat A, náást de afnemersverklaring, ook over twee andere (voorgescreven) bewijsmiddelen voor het vervoer zal moeten beschikken. Tot op heden volstond in de praktijk één getekend vervoersbewijs. Nu moet A twee getekende vervoersbewijzen in zijn dossier hebben of één vervoersbewijs, aangevuld met een bewijs van de verzekering van het vervoer, de betaling van het vervoer, de notariële bevestiging van de aankomst van het vervoer of de bevestiging van de aankomst van de goederen in een entrepot. Al met al een flinke verzwaring van de bewijslast: rechtszekerheid tegen een hoge prijs.

## Conclusies

Over de in dit artikel besproken quick fixes voor het btw-systeem bestond dermate overeenstemming tussen lidstaten, dat deze – vooruitlopend op de voorgenomen herstructurering van het btw-systeem – al konden worden aangenomen. Per 1 januari 2020 worden deze quick fixes van kracht. Naar onze mening zullen, vooruitlopend op de invoering, de nieuwe regels in de praktijk nu al kunnen worden toegepast.

Voor EU-ondernemers die intra-EU handelen zijn de quick fixes een belangrijk punt van aandacht. Dit geldt in ieder geval ook voor de gewijzigde bewijsregels voor intracommunautaire leveringen. Enerzijds bieden deze gewijzigde regels duidelijkheid, anderzijds veroorzaken deze regels een hogere administratieve last in alle situaties waarin de leverancier niet de opdrachtgever is van het intracommunautaire goederenvervoer.

Al met al doen ondernemers die goederen leveren naar andere lidstaten er goed aan tijdig te bezien of hun administratieve processen en ERP-systemen op deze extra bewijslast (alsook op de eis om een juist btw-nummer van de afnemer voorhanden te hebben) zijn ingericht.

[1]

Mr. Iris Duinker en drs. Klaas Dijkstra zijn als specialist omzet- en overdrachtsbelasting verbonden aan DHK Tax & Legal.