

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Briefnummer  
19/10.225/K/Ha

Onderwerp  
Internetconsultatie voorstel Wet  
implementatie richtlijn harmonisatie en  
vereenvoudiging handelsverkeer tussen  
lidstaten

Den Haag  
23 mei 2019

Telefoonnummer  
070-3490419  
E-mail  
kamp@vnoncw-mkb.nl

Geachte dames en heren,

Graag reageren wij op het voor consultatie gepubliceerde conceptwetsvoorstel dat betrekking heeft op nieuwe Europese btw-regels over:

- A. Voorraden op afroep die ondernemers aanhouden in een andere lidstaat;
- B. Ketentransacties;
- C. Het bewijs van intracommunautair goederenvervoer naar andere lidstaten, en
- D. Het btw-identificatienummer van de afnemer als vereiste voor toepassing van het nultarief voor intracommunautaire transacties.

De wijzigingen genoemd onder a, b en c vloeien voort uit door het bedrijfsleven gesignaleerde knelpunten in het bestaande btw-systeem. Deze wijzigingen worden in beginsel positief benaderd.

Het is voor de praktijk noodzakelijk dat duidelijk is hoe de nieuwe regels moeten worden toegepast. Wij hebben vastgesteld dat de memorie van toelichting (hierna: MvT) antwoord geeft op een deel van de vragen die de tekst van de nieuwe Europese regels bij ons had opgeroepen. De vragen die naar onze mening in ieder geval ook beantwoording behoeven, treft u hierna puntsgewijs per onderwerp aan.

Een belangrijk aandachtspunt voor ons is ook de informatievoorziening over de nieuwe regels, in het bijzonder aan het mkb. Het verdient aanbeveling daaraan in de MvT aandacht te besteden.

**A. Voorraden op afroep die ondernemers aanhouden in een andere lidstaat**

- Op grond van Mededeling nr. 21 van de Staatssecretaris van Financiën, Besluit van 9 mei 1995, nr. VB 95/63, tot wijziging van het Besluit van 30 december 1993, nr. VB93/3672, bestaat ook een vereenvoudiging voor gevallen waarin goederen ter consignatie uit derde landen worden geleverd. Op basis van de goedkeuring kan de Nederlandse afnemer de goederen invoeren ondanks dat hij geen eigenaar is van die goederen. Goedgekeurd is dat de consignatiehouder/afnemer in dergelijke gevallen de invoer btw in aftrek mag brengen. Wij stellen voor dat de vereenvoudiging ook gaat gelden voor verzendingen uit derde landen. Zonder die uitbreiding zou sprake kunnen zijn van ongeoorloofde discriminatie, omdat ondernemers uit derde landen worden benadeeld.
- In Mededeling 21 is ook een goedkeuring opgenomen voor de aftrek van btw op kosten (in verband met opslag, transport e.d.) bij de consignatiehouder en call-off stock afnemer. Handhaving van deze goedkeuring zouden wij toejuichen.
- In Mededeling 21 staat niet de voorwaarde dat de beschikkingsmacht binnen 12 maanden overgedragen moet zijn. Kan Mededeling 21 nog worden toegepast na verloop van 12 maanden?
- Goederen moeten binnen 12 maanden worden afgeroepen. Wanneer niet aan deze verplichting wordt voldaan, wordt een overbrenging in de zin van artikel 3a Wet OB geacht te zijn verricht waardoor een verplichting tot registratie ontstaat. Voor identificeerbare goederen is het (individueel) volgen van goederen mogelijk, maar hoe moet worden omgegaan met de termijn van 12 maanden in relatie tot niet individueel identificeerbare goederen?
- Bij ons was reeds de vraag gerezen of aan de registerverplichting wordt voldaan indien een ERP-systeem de in artikel 54bis Uitvoeringsverordening 2018/1912 verlangde informatie bevat of dat daarvoor een afzonderlijk rapport moet worden gecreëerd. In de MvT wordt opgemerkt dat het bijhouden van de gegevens over de goederen in het register vormvrij is. Wel dient het register zodanig ingericht te zijn dat de inspecteur in staat is de correcte toepassing van artikel 3b Wet OB 1968 te controleren, aldus de MvT. Deze formulering lijkt het eerste deel van onze vraag bevestigend te beantwoorden, mits de controle door de Belastingdienst binnen een redelijke termijn mogelijk is (vgl. artikel 52, lid 6, AWR, over de administratieverplichting). Is dat correct?
- Wij vragen ons af hoe moet worden omgegaan met goederen die voor de inwerkingtreding van de nieuwe regeling op 1 januari 2020 al voor afroep op voorraad zijn gelegd. Vallen deze goederen onder de oude regelgeving? Zo neen,

dan zouden wij het toejuichen indien overgangsregels worden geboden die betrekking hebben op de registerverplichting en de 12-maandstermijn (kan die aanvangen op 1 januari 2020?).

- Indien niet aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan als gevolg van levering aan een andere ondernemer of vervoer naar een andere lidstaat, is sprake van een overbrenging “onmiddellijk voorafgaand” aan de levering of het vervoer. Mogen wij aannemen dat met “onmiddellijk voorafgaand” wordt bedoeld “op dezelfde dag”?
- Hoe moet worden gehandeld indien een ketentransactie eindigt in een voorraad op afroep? En hoe verhouden de regels voor voorraad op afroep zich tot de vereenvoudigde ABC-regeling van artikel 141 van de btw-richtlijn? Bijvoorbeeld een ABC-levering waarbij partij B goederen in een voorraad op afroep legt bij C. Kan B een vereenvoudigde ABC-regeling toepassen? En hoe moet worden gehandeld indien sprake is van een ABCD-levering waarbij partij C goederen in een voorraad op afroep legt in lidstaat D?

## B. Ketentransacties

De regelgeving tezamen met de MvT en de daarin opgenomen voorbeelden zijn in beginsel duidelijk. Echter, in combinatie met de inhoud van een document van de VAT Expert Group over onder meer ketentransacties<sup>1</sup> roepen de voorbeelden bij ons toch vragen op. Deze vragen, die hierna zijn vermeld, hebben betrekking op de relatie tussen de bestaande vereenvoudigde ABC-levering (artikel 37c Wet OB 1968) en de voorgestelde regeling voor ketentransacties.

Het laatste punt betreft de relatie met de vervoerder. Die moet naar onze mening eenduidiger worden geformuleerd.

### Relatie vereenvoudigde ABC en de voorgestelde regeling voor ketentransacties

- De MvT bevat met betrekking tot de vereenvoudigde ABC-regeling de zinsnede “alle drie gevestigd zijn”. Naar onze mening is deze zinsnede niet correct en moet die gewijzigd worden in “alle drie geregistreerd zijn”.
- Ingeval van een ABC-transactie waarbij de goederen worden vervoerd door ondernemer B (die in het bezit is van een btw-nummer in lidstaat A), maar waarbij B **niet** zijn btw-nummer in lidstaat A heeft medegedeeld, moet naar onze mening het

---

<sup>1</sup> De VAT Expert Group is een door de Europese Commissie ingestelde adviesgroep bestaande uit btw-deskundigen uit het bedrijfsleven en de adviespraktijk. Gedoeld wordt op het document VEG no. 080, getiteld VAT “quick fixes” legislative package (Chain transactions, Exemption of an intra-Community supply of goods: conditions and proof) van de Europese Commissie aan de VAT Expert Group.

vervoer worden toegeschreven **aan** de tussenhandelaar, omdat laatstgenoemde niet de vereiste mededeling heeft gedaan. Is deze mening correct? Zo ja, dan betekent dit naar onze mening ook dat partijen de vereenvoudigde ABC-regeling kunnen toepassen. Is dat correct?

- Vereenvoudigde ABC's kunnen naar onze mening voorts nader worden uitgewerkt in de verschillende ABCD(E)'s. Rekening houdend met de inhoud van het al genoemde document VEG nr. 080 van de Europese Commissie aan de VAT Expert Group over onder meer ketentransacties maken wij de volgende opmerkingen.

In het VEG-document, paragraaf 2.3.2, wordt een aantal vereenvoudigde ABC's in een "ABCD" onderkend (de Europese Commissie nodigt lidstaten uit om te reageren).

**Voorbeeld 1:** in een BCDE in de VEG 080 (is de ABCD in MvT) waarbij C een btw-registratie heeft in de lidstaat van B vermeldt de Europese Commissie dat artikel 141 van de richtlijn in beginsel kan worden toegepast. B-C (A-B MvT) is een binnenlandse levering, levering CDE (BCD in MvT) is een vereenvoudigde ABC.

**Voorbeeld 2:** in een BCDE in de VEG 080 (is ABCD in MvT) waarbij D een btw-registratie heeft in de lidstaat van E vermeldt de Europese Commissie ook hier dat de regeling voor vereenvoudigde ABC's zou kunnen worden toegepast. BCD is een vereenvoudigde ABC, D-E is een binnenlandse levering in de lidstaat van E.

In de concept MvT wordt dit niet geadresseerd. De memorie kan op dit punt eenvoudig worden gewijzigd.

### ***MvT, voorbeeld 1***

- Wat als C vervoert maar B heeft een registratie in lidstaat 1? A-B binnenlandse levering in lidstaat 1. BCD een vereenvoudigde ABC tussen lidstaat 1 (B), lidstaat 3 (C) en lidstaat 4 (D). Zie hetgeen is vermeld over het VEG-document.
- Wat als B vervoert en C heeft een btw-registratie in lidstaat 4? Vereenvoudigde ABC tussen lidstaat 1 (A), lidstaat 2 (B) en lidstaat 4 (C). Volgens het VEG-document van de Europese Commissie zou een ketentransactie kunnen worden toegepast. Levering C-D is een binnenlandse levering in lidstaat 4.

### ***MvT, voorbeeld 3***

- Wat als B een btw-registratie heeft in lidstaat 1 en D een registratie in lidstaat 4. A-B is binnenlandse levering in lidstaat 1, BCD een vereenvoudigde ABC (B lidstaat 1, C lidstaat 2, D lidstaat 4). D-E is een binnenlandse levering in lidstaat 4.

## Relatie met vervoerder

In de MvT wordt met betrekking tot het voorgestelde artikel 5c, derde lid, vermeld: “Als tussenhandelaar wordt aangewezen diegene die de contractuele relatie met de vervoerder aangaat.” Uit een oogpunt van eenduidigheid verdient het naar onze mening de voorkeur te spreken over “degene in wiens naam de contractuele relatie wordt aangegaan.”

## C. Het bewijs van intracommunautair goederenvervoer naar andere lidstaten

De MvT bevat ook een toelichting op de direct werkende Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 (hierna: Uitvoeringsverordening) waarin vereenvoudigde regels voor het bewijs van intracommunautair vervoer zijn opgenomen. Wij beoordelen “safe harbour rules” positief, mits de vereisten a. duidelijk zijn, b. zekerheid bieden en c. leiden tot verlichting van administratieve lasten. Tegen deze achtergrond hebben wij de nieuwe regels beoordeeld. De bevindingen volgen hierna.

- Op basis van artikel 45bis, lid 1, onder a), Uitvoeringsverordening moet de verkoper in het bezit zijn van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken. Wat is de situatie als er daarnaast twee stukken zijn die wel tegenstrijdig zijn?
- Het komt in een levertraject ook voor dat een bestemming wordt gewijzigd. Er staat transport “to another Member State”. Bijvoorbeeld een order om naar België te vervoeren die later wordt gewijzigd in vervoer naar Frankrijk. Of cross docking waarbij wel kan worden aangetoond dat de goederen naar een cross-dock in Duitsland zijn vervoerd maar niet dat ze conform PO (purchase order) zijn doorvervoerd naar de klant in Polen. Wij verzoeken in de toelichting een aantal voorbeelden op te nemen en daarbij ook niet standaard transacties te betrekken.
- Ook is de vraag gerezen hoe snel “tegenstrijdige documenten” aan de verkoper kunnen worden tegengeworpen.
- De niet-tegenstrijdige documenten moeten afkomstig zijn van partijen die onafhankelijk van elkaar zijn. In de MvT wordt opgemerkt dat dit in de praktijk zijn invulling zal moeten krijgen. Dit betekent rechtsonzekerheid voor ondernemers. Een andere opmerking in de MvT is dat personen van dezelfde ondernemer niet als onafhankelijk van elkaar kunnen worden beschouwd. Impliceert deze opmerking dat rechtspersonen binnen een fiscale eenheid btw niet onafhankelijk zijn, maar zustermaatschappijen in een andere lidstaat wel?

- De indruk bestaat dat sprake is van een verzwaring van de bewijslast. Onder het huidige regime moet worden aangetoond dat de goederen de lidstaat hebben verlaten terwijl onder het voorstel moet worden aangetoond dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd. Is de indruk juist?
- Artikel 45bis, lid 1, onder a), Uitvoeringsverordening bepaalt: “de verkoper geeft aan dat de goederen ... zijn verzonden of vervoerd”. Hoe en wanneer wordt een verkoper geacht dat te doen? Wat betekent “geeft aan”? Verkoper levert, factureert en rapporteert. Is er dan nog een additionele verklaring nodig of is dan al voldaan aan het criterium “geeft aan”?
- Uit de MvT blijkt dat de verklaring bij afhaaltransacties schriftelijk en leesbaar moet zijn, met name voor degene die de verklaring moet kunnen beoordelen. Het verdient aanbeveling hieraan toe te voegen wie daarmee wordt bedoeld.
- De verklaring van de afhaler moet binnen 10 dagen na de levering worden uitgereikt zodat dit ruim op tijd is binnen de kaders van de wettelijke factuurtermijn. Hoe moet in dit kader worden omgegaan met vooruitbetalingen? Is het hierbij een vereiste dat een verklaring per levering wordt opgemaakt? Het heeft de voorkeur om ook met periodieke verklaringen (bijv. per maand) te kunnen werken. Enige keuzevrijheid is hierbij wenselijk omdat bedrijfsprocessen verschillend zijn.
- Duidelijkheidshalve zou aangegeven moeten worden wat de consequentie is als de verklaring er niet binnen 10 dagen ligt.
- In de praktijk worden facturen automatisch opgemaakt vanuit het ERP-systeem na de goederenuitgifte. Veelal gebeurt dit in een batch run in de nacht volgend op de goederenuitgifte. Dus in de praktijk werkt de termijn van 10 dagen niet. Hoe moet hiermee worden omgegaan?
- In artikel 45bis, lid 3, onder a) Uitvoeringsverordening worden documenten genoemd als bewijs van verzending of vervoer, zoals een ondertekend CMR-document of een ondertekende CMR-vrachtbrief, een cognossement, een factuur voor het luchtvrachtvervoer van de goederen of een factuur van de vervoerder van de goederen. Moet hier sprake zijn van een volledig getekende CMR? Op een CMR kunnen namelijk drie handtekeningen staan. Als volledige ondertekening vereist is, is dat een knelpunt omdat niet volledig ondertekende CMR-vrachtbrieven in de praktijk dikwijls voorkomen. Verder is het zo dat de genoemde documenten zelden een verwijzing naar de verkooptransactie bevatten waardoor het dus vrijwel onmogelijk is om deze documenten te linken aan een specifieke goederentransactie. Slechts met moderne ERP-systemen is dit verband inzichtelijk te maken, maar daarmee is het niet meer uitsluitend het document dat het transport aantoont.

- In het verlengde van het vorige punt: een CMR en de factuur van de vervoerder worden in de praktijk vaak door dezelfde partij opgemaakt. Een combinatie van beide levert dan geen afdoende bewijs op. In zoverre biedt de regeling de praktijk dus geen oplossing. Dit voorbeeld geeft aan dat het van belang is de genoemde bewijsmiddelen en hun onderlinge samenhang toe te lichten. Verder is onduidelijk of de genoemde documenten daadwerkelijk de eindbestemming moeten bevatten of aan andere criteria moeten voldoen om als geldig bewijs te worden aangemerkt. Een bill of lading is eigenlijk niet meer dan een document dat bevestigt dat de goederen zijn geladen, niet dat ze zijn getransporteerd. Daarnaast is onduidelijk wat kwalificeert als een bill of lading omdat in British English het dan alleen gaat om transport over water terwijl in American English alle transportmiddelen bedoeld worden. Het is voor de praktijk noodzakelijk dat op deze punten duidelijkheid wordt verschaft. Daarom het verzoek hierop in een toelichting in te gaan.
- Artikel 45bis, lid 3, onder b) onder i) Uitvoeringsverordening noemt als bewijs van vervoer “een verzekeringsovereenkomst voor de verzending of vervoer van de goederen”. Ondernemingen hebben dikwijls één verzekeringspolis voor allerlei soorten risico’s, variërend van brand in een fabriek tot verdwijning van een vrachtwagen of diefstal uit een opslagplaats. Die verzekeringspolis heeft geen direct link naar een individueel vervoer van goederen. Wij nemen aan dat dit geen belemmering is voor toepassing van de nieuwe bewijsregeling. Is deze aanname correct?  
In hetzelfde artikellid onder b) onder ii) worden officiële documenten genoemd die zijn uitgereikt door een openbare instantie, zoals een notaris, waarin de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming wordt bevestigd. Het is ons niet bekend dat dit in de praktijk voorkomt. Er lijkt sprake van een dode letter.

#### **D. Btw-identificatienummer afnemer als vereiste voor toepassing van het nultarief voor intracommunautaire transacties**

De introductie van het btw-identificatienummer als vereiste voor toepassing van het nultarief voor intracommunautaire transacties zal worden geregeld in artikel 12 van het Uitvoeringsbesluit OB 1968, zo blijkt uit de MvT. Daarna volgt een beknopte toelichting met de slotopmerking dat bij de wijziging van het uitvoeringsbesluit een en ander nog nader zal worden toegelicht.

Wij vinden dat het conceptuitvoeringsbesluit met toelichting tegelijk met het voorliggende conceptwetsvoorstel gepresenteerd had moeten worden, zodat belanghebbenden ook daarop hadden kunnen reageren. Nu dat niet is gebeurd, pleiten wij ervoor het conceptuitvoeringsbesluit tegelijk met het implementatiewetsvoorstel aan de Tweede Kamer aan te bieden.



In de gepresenteerde beknopte toelichting wordt onder meer gewezen op het belang van een “juist” btw-identificatienummer voor het kunnen volgen van de goederen- en dienstenstroom en de afdracht van btw. Onder meer op het adjectief “juist” wordt hierna ingegaan.

- Noodzakelijke voorwaarde voor het toevoegen van een geldig btw-identificatienummer als materiële voorwaarde voor het nultarief is een goed functionerend, door alle lidstaten up to date gehouden VIES (VAT Information Exchange System). Daarvan is nu geen sprake. Een bijkomend probleem is dat in een aantal lidstaten (waaronder Duitsland) het VIES geen NAW-informatie geeft (als gevolg van strenge privacyregels). Daardoor is alleen vast te stellen dat het nummer bestaat en juist is, maar niet of het toebehoort aan de betreffende klant. Er zijn ook lidstaten (bijv. Italië) die geldige btw-nummers niet in VIES activeren. Wij pleiten ervoor in de MvT aandacht aan de gevolgen van (gebreken in) het VIES voor deze nieuwe verplichting voor ondernemers.
- De nieuwe tekst van artikel 138 van de btw-richtlijn zou de indruk kunnen wekken dat ook het vermelden van een foutief identificatienummer als gevolg van een administratieve vergissing tot het weigeren van het nultarief leidt. Vanwege de onaanvaardbare gevolgen van een weigering om die reden voor het bedrijfsleven, nemen wij aan dat dit niet de bedoeling is. Is deze aanname juist? Met het oog op de rechtszekerheid van ondernemers mag in de MvT een toelichting op de gevolgen van administratieve vergissingen niet ontbreken.
- Een andere noodzakelijke voorwaarde voor het toevoegen van een geldig btw-identificatienummer als materiële voorwaarde voor het nultarief is dat belastingautoriteiten met spoed aangevraagde btw-nummers verstrekken. Kan worden gegarandeerd dat de Belastingdienst deze spoed betracht, zodat een belastingplichtige snel kan starten met internationale handel?
- In het verlengde van de vorige vraag: hoe moet worden gehandeld als afnemers een btw-nummer zouden moeten hebben, maar (nog) niet hebben gekregen/niet hebben aangevraagd? Wij nemen aan dat de leverancier vanaf 2020 in eerste instantie altijd “eigen btw” in rekening moet brengen, d.w.z. de btw van de lidstaat van waaruit wordt geleverd. Is deze aanname juist? En hoe moet worden gehandeld als de afnemer later alsnog een btw-nummer verstrekt? Is/wordt de eerste instantie in rekening gebrachte btw artikel 37 btw? Hoe moet een en ander worden aangepast/gecorrigeerd? Verder zijn er ondernemers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben en rechtspersonen die geen ondernemer zijn voor de btw die enkel verplicht zijn belast te verwerven boven een bepaalde grens, de zogenaamde verwervingsdrempel (vaak rond de 10.000 euro). Hoe moeten leveranciers handelen



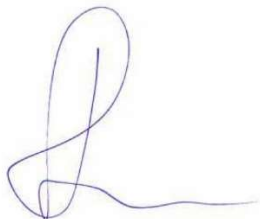
- a. Bij leveringen beneden de drempel van 10.000 euro? Wij nemen aan “eigen btw” factureren, d.w.z. de btw van de lidstaat van waaruit wordt geleverd. Is deze aanname correct?
- b. bij een levering beneden de drempel van 10.000 euro en de leverancier overschrijdt de drempel van afstandsverkopen? Moet de leverancier eigen btw of afstandsverkopen btw in rekening brengen?
- c. Bij een levering boven de drempel van 10.000 en de leverancier overschrijdt de drempel van afstandsverkopen. Moet de leverancier eigen btw of afstandsverkopen btw in rekening brengen?

Ook hier de vraag hoe gehandeld moet worden als de afnemer alsnog een btw-nummer verstrekt? Is/wordt de in eerste instantie in rekening gebrachte btw artikel 37 btw?

- Een punt van zorg is dat er op Europees niveau geen overeenstemming bestaat over het moment dat een intracommunautaire levering gerapporteerd moet worden. Er zijn lidstaten die van mening zijn dat de intracommunautaire levering altijd, dus ongeacht de leveringsvoorwaarden, gerapporteerd moet worden op het moment van vertrek van de goederen, terwijl voor andere juist de leveringsvoorwaarden bepalend zijn om het juiste moment van rapportage te bepalen. Dat kan dus zowel het moment van vertrek of moment van aankomst van de goederen zijn. Dit geeft aan dat een tijdige en juiste rapportage minder vanzelfsprekend is dan zou kunnen worden aangenomen. Een en ander kan wel grote gevolgen hebben voor de ondernemer, wanneer zijn recht op vrijstelling wordt geweigerd. Nederland zou op EU-niveau moeten bepleiten dat de nieuwe bepaling gemonitord wordt, zodat ongewenste effecten snel in beeld komen en, zo nodig, maatregelen genomen kunnen worden.

Wij verzoeken u onze opmerkingen bij uw verdere voorbereiding van de nieuwe regelgeving te betrekken en zijn desgewenst graag bereid tot het geven van een toelichting.

Met vriendelijke groet,



Mr. J.M. Lammers  
Directeur Economische Zaken