

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Dordrecht, 24 mei 2019

Onze ref. : 101/6249  
Behandeld door: Matthijs van der Wulp

Betreft : Reactie op de internetconsultatie Wetsvoorstel implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer lidstaten

Geachte dames en heren,

Met belangstelling hebben wij kennis genomen van de internetconsultatie “Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten)” (hierna: het wetsvoorstel). Het wetsvoorstel betreft de implementatie van de richtlijn (EU) 2018/1910 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG. Graag maken wij van de gelegenheid gebruik om op het wetsvoorstel te reageren.

Hieronder treft u een reactie aan op enkele specifieke punten in het wetsvoorstel en de Memorie van Toelichting (hierna: de toelichting) daarop.

### **Wetsvoorstel en de toelichting**

#### Toelichting op de wijziging Uitvoeringsbesluit OB 1968

In het algemene deel van de toelichting wordt in onderdeel 2.3 aangegeven dat een juist btw-identificatienummer van de afnemer en het indienen van een juiste Opgaaf intracommunautaire prestaties voorwaarden worden voor het toepassen van het nultarief voor intracommunautaire leveringen.

Bezoekadres  
Merwedestraat 86  
3313 CS Dordrecht  
Nederland

Correspondentieadres  
Postbus 9179  
3301 AD Dordrecht  
Nederland

T: 078 - 622 54 52  
F: 078 - 622 55 24  
E: [info@btwinstituut.nl](mailto:info@btwinstituut.nl)  
Bank: NL67INGB0008075422  
KvK: 24428170

Hoewel deze voorwaarden in art. 138 Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn) staan, vragen wij ons af hoe deze wettelijke voorwaarden zich verhouden tot het beginsel van de fiscale neutraliteit. Uit de overwegingen in het Firma Hans Bühler-arrest van het Hof van Justitie van 19 april 2018, zaak C-580/16 zou namelijk afgeleid kunnen worden dat het in strijd is met het beginsel van de fiscale neutraliteit indien het niet voldoen aan een in de Btw-richtlijn opgenomen voorwaarde van formele aard leidt tot de weigering van het nultarief indien door de (bonafide) ondernemer aan de overige voorwaarden van materiële aard is voldaan.

Tegengeworpen kan worden dat de toepasselijke bepaling in de zaak Firma Hans Bühler, art. 42, onderdeel b Btw-richtlijn, het *tijdig* indienen van een Opgaaf intracommunautaire prestaties ex art. 263 Btw-richtlijn niet als voorwaarde stelt en dat het enkel niet tijdig voldoen aan de listingverplichting door Firma Hans Bühler daarom geen grond kan zijn om het nultarief te weigeren. Uit de overwegingen die ten grondslag liggen aan het dictum volgt echter dat deze omstandigheid voor het Hof niet de doorslag heeft gegeven. Integendeel, het Hof bestempelt de voorwaarde van art. 42, onderdeel b Btw-richtlijn als een formele voorwaarde en overweegt dat het beginsel van de fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat het niet voldoen aan deze formele voorwaarde de toepassing van art. 42 Btw-richtlijn niet in gevaar brengt als door de (bonafide) ondernemer aan de materiële voorwaarde van art. 42, onderdeel a Btw-richtlijn is voldaan.

Het is onzes inziens dan ook niet de vraag of, maar wanneer de houdbaarheid van de formele voorwaarden voor het nultarief voor een intracommunautaire levering aan het Hof van Justitie worden voorgelegd. Het zou naar onze mening daarom wenselijk zijn om in de (nadere) toelichting op de wijziging van het Uitvoeringsbesluit OB 1968 expliciet aandacht te besteden aan de vraag hoe deze wettelijke voorwaarden zich verhouden tot het beginsel van de fiscale neutraliteit.

In de toelichting staat voorts dat de ondernemer die niet beschikt over een juist btw-identificatienummer van de afnemer én een juiste Opgaaf intracommunautaire prestaties heeft ingediend geen recht heeft op het nultarief, tenzij hij zijn tekortkomingen aan de inspecteur terdege kan verantwoorden. In art. 138 lid 1 bis Btw-richtlijn ziet die ‘tenzij’ uitsluitend op de voorwaarde van het indienen van een juiste Opgaaf intracommunautaire prestaties en niet mede op het beschikken over een juist btw-identificatienummer van de afnemer. Hoewel wij geen goede reden kunnen bedenken waarom die tenzij niet zou gelden voor de voorwaarde van het beschikken over een juist btw-identificatienummer van de afnemer, rijst wel de vraag hoe deze ruimere formulering van de uitzondering zich verhoudt tot de Btw-richtlijn. Voor de praktijk zou het overigens wenselijk zijn indien in de nadere toelichting op de wijziging van het Uitvoeringsbesluit OB concrete voorbeelden worden genoemd van situaties waarin een ondernemer aan die ‘tenzij’ voldoet.

#### Toelichting op art. 3b

In de slotzin van de toelichting op art. 3b van het wetsvoorstel staat dat de regeling inzake voorraad op afroep geen keuze is, maar een verplichte toepassing wanneer aan alle wettelijke voorwaarden is voldaan. Strikt genomen is dat juist, maar door het zo te stellen lijkt het alsof de regeling inzake de voorraad op afroep geen faciliteit is maar een wettelijke verplichting. Uiteindelijk is de toepassing van de regeling inzake de voorraad op afroep mede afhankelijk van de bereidheid van de leverancier om aan de voorwaarden te voldoen. De leverancier heeft immers de mogelijkheid om niet te voldoen aan de voorwaarde van art. 3b lid 2,

onderdeel d van het wetsvoorstel. Door dit in de toelichting te benoemen komt naar onze mening beter uit de verf dat de regeling inzake voorraad op afroep een faciliteit is.

#### Art. 3b lid 2

Uit art. 3b lid 3 van het wetsvoorstel zou afgeleid kunnen worden dat de regeling inzake voorraad op afroep veronderstelt dat de verzonden of vervoerde goederen uiteindelijk *onder bezwarende titel* geleverd worden aan de afnemer. Echter, indien de voorwaarden van art. 3b lid 2 van het wetsvoorstel worden nagelopen dan is een levering onder bezwarende titel niet vereist, maar volstaat het dat de goederen aan de afnemer *geleverd* zijn. Dit laatste betekent dat goederen die door of voor rekening van een ondernemer naar een andere lidstaat worden vervoerd om die goederen daar, in een later stadium en na aankomst aan een andere ondernemer om niet te leveren op grond van art. 3b lid 2 van het wetsvoorstel onder de regeling inzake voorraad op afroep kunnen vallen. Hierbij kan gedacht worden aan een voorraad onderdelen die in het kader van de garantieverplichting van de leverancier op afroep worden geleverd. Indien de regeling inzake voorraad op afroep uitsluitend bedoeld is voor de situatie waarin uiteindelijk onder bezwarende titel wordt geleverd dan verdient het aanbeveling om dit expliciet in art. 3b lid 2 van het wetsvoorstel op te nemen.

#### Toelichting op art. 3b lid 2, onderdeel a

In de toelichting op art. 3 lid 2, onderdeel a van het wetsvoorstel staat in de laatste zin dat de hoedanigheid van de afnemer niet relevant is voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep, mits hij zelf maar de macht verkrijgt om als eigenaar over het goed te beschikken. In de toelichting op dit artikelonderdeel van het wetsvoorstel wordt consequent de hoedanigheidsneutrale term 'de afnemer' gehanteerd.

Uit de tekst van art. 3 lid 2, onderdeel a van het wetsvoorstel en art. 17bis lid 2, onderdeel a Btw-richtlijn volgt echter dat de afnemer de hoedanigheid van *ondernemer* moet hebben. Dit betekent dat de hoedanigheid van de afnemer naar onze mening wel relevant is. Op dit punt strookt de toelichting niet met de wettekst.

#### Toelichting art. 3b lid 2, onderdeel b

Op grond van de tekst van art. 3b lid 2, onderdeel b van het wetsvoorstel en art. 17bis lid 2, onderdeel b Btw-richtlijn geldt voor de regeling inzake voorraad op afroep als voorwaarde dat de ondernemer die de goederen levert zijn bedrijf niet heeft gevestigd of een vaste inrichting heeft in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd. In de toelichting wordt dit herhaald.

Hieruit volgt dat de omstandigheid dat de ondernemer die de goederen levert wel een btw-identificatienummer heeft in de lidstaat van bestemming, maar aldaar niet is gevestigd of een vaste inrichting heeft niet in de weg staat aan de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep. Het verdient naar onze mening aanbeveling om dit expliciet in de toelichting te vermelden.

#### Art. 3b lid 4

De regeling inzake voorraad op afroep vereist op grond van art. 3b lid 4 van het wetsvoorstel dat goederen binnen 12 maanden zijn geleverd. Deze eis veronderstelt dat de goederen

individueel kunnen worden gevolgd. Indien dit niet mogelijk is rijst de vraag of, zoals door Horsthuis en Nellen in *International VAT Monitor 2019/3* is voorgesteld, uitgegaan mag worden van het principe first in, first out (fiffo).

#### Art. 5c en toelichting art. 5c

De tekst van art. 5c van het wetsvoorstel en de toelichting daarop roept de vraag op of de eerste leverancier in de keten moet weten wie de laatste afnemer is in de keten naar wie de goederen rechtstreeks worden verzonden of vervoerd of dat het volstaat dat feitelijk sprake is van rechtstreeks(e) verzending of vervoer van de goederen door of voor rekening van de tussenhandelaar van de eerste leverancier in de keten naar de laatste afnemer in de keten. Voor de praktijk kan dit een belangrijk verschil zijn, omdat de tussenhandelaar vanuit commercieel oogpunt er belang bij kan hebben om niet mede te delen aan wie hij de goederen heeft doorverkocht.

In de laatste alinea van de toelichting op art. 5c van het wetsvoorstel wordt ingegaan op de vereenvoudigde A-B-C-levering. Hierin staat dat deze regeling alleen van toepassing is indien partijen A, B en C alle drie zijn gevestigd in verschillende lidstaten. Gelet op het Firma Hans Bühler-arrest van het Hof van Justitie van 19 april 2018, zaak C-580/16 is dit onjuist. De omstandigheid dat partij B in dezelfde lidstaat is gevestigd als partij A, maar de goederen van partij A afneemt onder zijn btw-identificatienummer van lidstaat B, staat volgens het Hof niet aan toepassing van de vereenvoudigde A-B-C-levering in weg. Het verdient aanbeveling om deze opmerking in de toelichting aan te passen.

#### Toelichting op art. 5c lid 3

In voorbeeld I wordt C aangeduid als 'tussenpersoon'. Om verwarring met het begrip tussenpersoon in bijvoorbeeld art. 6a Wet op de omzetbelasting 1968 te voorkomen verdient het aanbeveling om C aan te duiden als tussenhandelaar.

#### Toelichting art. 1 lid 1 Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912

Met ingang van 1 januari 2020 zullen op grond van het rechtstreeks toepasselijke art. 45bis van de Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 bewijsvermoedens gaan gelden voor intracommunautair(e) verzending of vervoer. In lid 1, onderdeel a van deze bepaling wordt gesproken over twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken die zijn afgegeven door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer. In de toelichting wordt opgemerkt dat wanneer partijen onafhankelijk van elkaar zijn in de praktijk invulling moet krijgen.

Het is daarom onduidelijk of voor onafhankelijkheid volstaat dat de ene ondernemer niet (in)direct de meerderheid van de zeggenschap heeft in de andere ondernemer of dat ook een minderheidsbelang aan onafhankelijkheid in de weg kan staan. Naar onze mening verdient het aanbeveling als Nederland deze onduidelijkheid reeds vóór 2020 op Europees niveau aankaart, bijv. door het inbrengen van dit punt in het Btw-comité. Hierdoor kunnen eventuele (onwenselijke) interpretatieverschillen tussen lidstaten in een vroeg stadium worden onderkend en mogelijk ook worden weggenomen.

**Ten slotte**

Desgewenst zijn wij graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Onderhavige reactie wordt gepubliceerd op onze website. Wij hebben geen bezwaar tegen verdere publicatie.

Hoogachtend,  
BTW-INSTITUUT



mr. M.D.J. van der Wulp



mr. G.B. van Driel RB