



Intracommunautaire goederentransacties; het definitieve btw-stelsel als oplossing voor de knelpunten van het huidige btw-stelsel?

Naam: Lévi Meedendorp

Studierichting: MSc Fiscaal Recht, accent indirecte belastingen

ANR: 894406

Studentennummer: 1267471

Begeleider: mr. L. Neijtzell de Wilde

Examencommissie: mr. L. Neijtzell de Wilde
prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Abstract

Centraal in deze thesis stond de vraag of het definitieve btw-stelsel, met als tussenstap de quick fixes, een oplossing biedt voor de knelpunten die intracommunautaire goederentransacties met zich brengen. Om deze vraag te beantwoorden is bekeken of het definitieve btw-stelsel en de quick fixes de knelpunten verhelpen. Deze knelpunten zorgen er namelijk voor dat intracommunautaire goederentransacties complex en fraudegevoelig zijn. De complexiteit wordt voornamelijk veroorzaakt door de extra btw-verplichtingen die intracommunautaire transacties met zich brengen en de niet-uniforme toepassing van verschillende voorwaarden tussen lidstaten. De fraudegevoeligheid is het resultaat van het gefractioneerde inningssysteem, het btw-vrij verhandelen van goederen op de interne markt en doordat het recht op aftrek niet gelinkt is aan de ontvangsten van btw door de belastingautoriteiten. De Europese Commissie heeft daarom een voorstel gedaan voor een definitief btw-stelsel. Als tussenstap heeft zij een aantal quick fixes aangenomen die de geïdentificeerde problemen van intracommunautaire goederentransacties in het huidige btw-stelsel moeten herstellen. Deze twee veranderingen zouden moeten zorgen voor een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel. Mijns inziens zorgen deze maatregelen niet direct voor het behalen van de doelstellingen. Hoewel er naar mijn idee geen ideale oplossing is, worden de doelstellingen het meest gerealiseerd door harmonisatie van een vorm van digitale rapportageverplichtingen. Welke vorm dat is zal nader onderzocht moeten worden. Hoe meer realtime het verstrekken van data wordt vereist, hoe fraudebestendiger het btw-stelsel. Daarentegen zorgt dit voor een grotere compliance last voor belastingplichtigen. Of harmonisatie van digitale rapportageverplichtingen ook een politiek haalbare oplossing is, is nog maar te bezien.

Voorwoord

Voor u ligt de masterthesis '*Intracommunautaire goederentransacties; het definitieve btw-stelsel als oplossing voor de knelpunten van het huidige btw-stelsel?*'. Deze masterthesis is geschreven in het kader van mijn afstuderen voor de opleiding Fiscaal Recht, accent indirecte belastingen aan Tilburg University. Met deze afronding is er na een lang traject een einde aan mijn studententijd gekomen. Met veel plezier en mooie herinneringen kijk ik terug op deze tijd.

Bij dezen wil ik graag mijn begeleider Lex Neijtzell de Wilde hartelijk bedanken voor de fijne begeleiding en ondersteuning. De duidelijkheid en korte reactietijd hebben mij geholpen de thesis tot een goed einde te brengen. Ook wil ik mijn collega's bij EY bedanken voor het meedenken over het onderzoek en voor de ruimte die zij mij hebben geboden in het schrijven van de thesis.

Tevens wil ik mijn moeder bedanken voor de diverse rollen die zij tijdens het schrijven van de thesis heeft vervuld. Ook wil ik mijn vader bedanken voor de getoonde interesse en steun tijdens het schrijven van de thesis. Verder wil ik Navjot Singh Daphu bedanken voor alle jaren die wij samen hebben doorgebracht op de universiteit, maar ook daarbuiten. Bovendien wil ik mijn zus, broer, schoonzus en vrienden bedanken voor de steun die zij mij hebben gegeven en het feit dat zij altijd achter mij hebben gestaan. Zonder al deze mensen was ik hoogstwaarschijnlijk niet op het punt gekomen waar ik nu ben.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Lévi Meedendorp

Tilburg, 4 november 2019

Inhoudsopgave

Abstract	2
Voorwoord	3
Lijst met gebruikte afkortingen	7
Hoofdstuk 1	8
§ 1.1 Aanleiding	8
§ 1.1.1 Voorraad op afroep	9
§ 1.1.2 Ketentransacties	9
§ 1.1.3 Bewijs van levering binnen de EU	10
§ 1.1.4 Btw-identificatienummer	10
§ 1.2 Probleemstelling.....	11
§ 1.3 Afbakening van het onderwerp.....	11
§ 1.4 Verantwoording van de opzet.....	11
Hoofdstuk 2 – Beginselen van het huidige btw-stelsel	13
§ 2.1 Inleiding	13
§ 2.2 Oorsprongs- en bestemmingslandbeginsel.....	13
§ 2.3 Algemene rechtsbeginselen	14
§ 2.3.1 Fiscaal neutraliteitsbeginsel.....	15
§ 2.3.2 Rechtszekerheidsbeginsel.....	16
§ 2.3.3 Evenredigheidsbeginsel.....	17
§2.4 Tussenconclusie.....	17
Hoofdstuk 3 – Intracommunautaire goederentransacties	19
§ 3.1 Inleiding	19
§ 3.2 De intracommunautaire levering	19
§ 3.2.1 Het belastbare feit levering van goederen	20
§3.2.2 Intracommunautaire overbrenging van eigen goederen	21
§ 3.2.3 Voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering	21
§ 3.3 De intracommunautaire verwerving	23
§ 3.3.1 Nummerverwerving	24
§ 3.4 Intracommunautaire ketentransacties	25
§ 3.4.1 Het leveringsbegrip bij intracommunautaire ketentransacties	26
§ 3.4.2 Vervoerstoerekening.....	27
§ 3.4.3 Vereenvoudigde ABC-regeling.....	29
§ 3.5 Tussenconclusie.....	31
Hoofdstuk 4 – Fundamentele knelpunten van het huidige btw-stelsel	32
§ 4.1 Inleiding	32

§ 4.2 De complexiteit van het btw-stelsel.....	32
§ 4.2.1 Extra btw-verplichtingen bij intracommunautaire transacties	32
§ 4.2.2 Verschillende btw-behandeling tussen lidstaten	33
§ 4.3 De fraudegevoeligheid van het btw-stelsel.....	34
§ 4.3.1 Btw-carrousel fraude	35
§ 4.3.2 Het HvJ EU in strijd tegen btw-fraude.....	37
§ 4.4 Tussenconclusie	37
Hoofdstuk 5 – Het definitieve btw-stelsel	38
§ 5.1 Inleiding	38
§ 5.2 Het voorgestelde btw-stelsel.....	38
§ 5.2.1 Certified Taxable Person	39
§ 5.2.2 Evaluatie en wenselijkheid van het voorgestelde btw-stelsel	40
§ 5.3 Quick fixes	42
§ 5.3.1 Voorraad op afroep	43
§ 5.3.2 Ketentransacties	45
§ 5.3.3 Bewijs van levering binnen de EU	47
§ 5.3.4 Btw-identificatienummer	49
§ 5.4 Tussenconclusie	50
Hoofdstuk 6 – Alternatieven	52
§ 6.1 Inleiding	52
§ 6.2 Heffing van btw op EU-niveau.....	52
§ 6.2.1 Het alternatief	52
§ 6.2.2 Voordelen	53
§ 6.2.3 Nadelen	53
§ 6.2.4 Conclusie	54
§ 6.3 Algemene verleggingsregeling.....	55
§ 6.3.1 Het alternatief	55
§ 6.3.2 Voordelen	56
§ 6.3.3 Nadelen	57
§ 6.3.4 Conclusie	58
§ 6.4 Split payment	58
§ 6.4.1 Het alternatief	58
§ 6.4.2 Voordelen	61
§ 6.4.3 Nadelen	62
§ 6.4.4 Conclusie	62
§ 6.5 Digitale rapportageverplichtingen	63

§ 6.5.1 Het alternatief	63
§ 6.5.2 Voordelen	64
§ 6.5.3 Nadelen	65
§ 6.5.4 Conclusie	66
§ 6.6 Blockchaintechnologie	67
§ 6.6.1 Het alternatief	67
§ 6.6.2 Voordelen	68
§ 6.6.3 Nadelen	69
§ 6.6.4 Conclusie	69
§ 6.7 Combinatie verleggingsregeling en e-facturering	70
§ 6.7.1 Het alternatief	70
§ 6.7.2 Voordelen	70
§ 6.7.3 Nadelen	71
§ 6.7.4 Conclusie	71
§ 6.8 Tussenconclusie	71
Hoofdstuk 7 – Conclusie	72
Literatuurlijst	75
Boeken	75
Tijdschriften	76
Frequent geactualiseerde uitgaven	79
Handboeken en bewerkingen.....	79
Berichten uit kranten en andere media	79
Rapporten, scripties en niet uitgegeven teksten.....	79
Regelgeving en parlementaire stukken.....	80
Overige bronnen	84
Jurisprudentie.....	85

Lijst met gebruikte afkortingen

A-documenten art.	Bewijsstukken genoemd in art. 45a lid 3 onder a Uitv.ver. 2018/1912 Artikel
B-documenten btw	Bewijsstukken genoemd in art. 45a lid 3 onder b Uitv.ver. 2018/1912 Belasting over toegevoegde waarde
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
CTP	Certified Taxable Person/gecertificeerde belastingplichtige
CVAT	Compensating VAT
EC	Europese Commissie
ECOFIN	Raad Economische en Financiële Zaken
ERP-systeem	Enterprise Resource Planning systeem
EU	Europese Unie
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie (voor 1 januari 2009 'Europese Gemeenschap')
Lidstaat van registratie	De lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de belastingplichtige aldaar is geregistreerd
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Opgaaf ICP	Opgaaf intracommunautaire prestatie
OSS	One-Stop-Shop
Quick fixes	Kortetermijnoplossingen met betrekking tot complicaties van het huidige btw-systeem
Raad	De Raad van de Europese Unie
SAF-T	Standard Audit File for Tax
SDI	Sistema di Interscambio
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VIVAT	Viable Integrated VAT
Uitv.ver. 2018/1912	Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

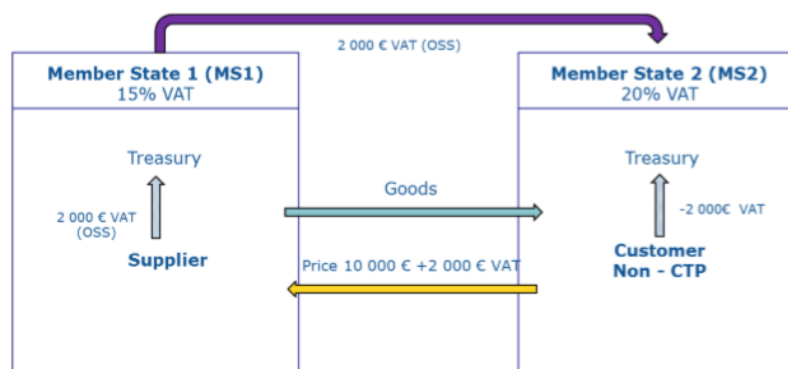
Hoofdstuk 1

§ 1.1 Aanleiding

Ter bevordering van het handelsverkeer in de Europese Unie (hierna: EU) werd voorgenomen dat op 1 januari 1993 de voltooiing van de interne markt zou plaatsvinden door opheffing van de binnengrenzen van de EU. Dit werd geëffectueerd doordat er binnen de EU geen sprake meer zou zijn van in- en uitvoer van goederen. Heffing van btw zou plaatsvinden op basis van het oorsprongslanbeginsel.¹ Dit houdt in dat de belasting wordt geheven in het land waar het goed wordt gekocht en waarvandaan het wordt verzonden, vervoerd of meegenomen naar een ander land.² Verschillende lidstaten hadden bezwaren tegen dit systeem. Derhalve werd er een tijdelijk systeem ingevoerd. Het tijdelijke systeem is grotendeels³ gebaseerd op het bestemmingslanbeginsel. Dit systeem zou als overgangsregeling moeten gelden totdat het definitieve btw-stelsel in werking zou treden op 1 januari 1997. Tot op de dag van vandaag is het tijdelijke stelsel nog steeds van kracht. Btw geheven op basis van het bestemmingslanbeginsel wordt grotendeels gehanteerd bij het stelsel van intracommunautaire transacties. Dat zijn grensoverschrijdende transacties tussen verschillende EU-lidstaten.

De behandeling van intracommunautaire goederentransacties is complex. De Europese Commissie (hierna: de EC) heeft op 7 april 2016 haar VAT Action Plan⁴ gepresenteerd waarin zij progressieve stappen uiteenzet voor de verwezenlijking van een gemeenschappelijk btw-stelsel. De EC heeft twee doelstellingen gevormd die hieraan ten grondslag liggen, namelijk: het btw-stelsel vereenvoudigen en meer fraude-robust maken.⁵ De voorspelde gevolgen zijn dat de btw-kloof en de compliance kosten van bedrijven worden verminderd.⁶ Het definitieve btw-stelsel betreft voornamelijk een voorstel dat vanaf 2022 zal moeten gaan gelden.⁷

De EC heeft met betrekking tot de btw-behandeling volgens het definitieve btw-stelsel een nieuw begrip geïntroduceerd: de intra-Unielevering. Op basis van deze levering worden binnenlandse en grensoverschrijdende goederentransacties op eenzelfde manier behandeld. Het bestemmingslanbeginsel ligt ten grondslag aan de intra-Unielevering.⁸



Figuur 1⁹: Btw-technische behandeling van de intra-Unielevering.

¹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017/hfdst. 4, par. 1.1 (online in NDFR, bijgewerkt 1 augustus 2017).

² Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017/hfdst. 4, par. 1.2 (online in NDFR, bijgewerkt 1 augustus 2017).

³ Bij business-to-consumer (hierna: B2C) wordt (nagenoeg volledig) heffing op basis van het oorsprongslanbeginsel gehanteerd. Zie Mobach, Cursus Belastingrecht OB.2A.0.0.A.c.

⁴ COM(2016) 148 definitief, 7 april 2016.

⁵ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 37.

⁶ SWD(2017) 326 final, 4 oktober 2017, p. 2.

⁷ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018.

⁸ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 7-8.

⁹ Figuur 1 is ontleent aan SWD(2017) 326 final, 4 oktober 2017, p. 135.

In figuur 1 wordt weergegeven hoe een intra-Unielevering btw-technisch wordt behandeld. De leverancier in MS1 brengt het btw-tarief van MS2 in rekening bij de afnemer van MS2. De leverancier in MS1 is de in rekening gebrachte btw aldaar verschuldigd. MS1 betaalt de afgedragen btw aan MS2. De afnemer in MS2 heeft recht op aftrek van voorbelasting van de aan de leverancier in MS1 betaalde btw.

De eerste tussenstap voor het verwezenlijken van het definitieve btw-stelsel betreft de quick fixes die vanaf januari 2020 in werking zullen treden.¹⁰ De quick fixes brengen wijzigingen aan in het huidige btw-stelsel om de geïdentificeerde problemen van intracommunautaire goederentransacties te herstellen. De vier quick fixes hebben betrekking op:

1. de voorraad op afroep regelingen;
2. de vervoerstoerekening bij ketentransacties;
3. de bewijs van leveringsregels voor toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering;
4. het btw-identificatienummer van de afnemer voor toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering.¹¹

§ 1.1.1 Voorraad op afroep

Voorraad op afroep (of call-off stock) ziet op het overbrengen van eigen goederen naar een andere lidstaat ten behoeve van een afnemer. Door de afschaffing van de fiscale binnengrenzen mist enige fiscale controle hierop. Doordat de goederen niet gevolgd kunnen worden is de kans op btw-fraude hoger. Derhalve wordt de overbrenging van eigen goederen beschouwd als een fictieve intracommunautaire levering zodat de overbrenging toch in de heffing wordt betrokken. De desbetreffende belastingplichtige dient zich te registreren in de lidstaat van bestemming om aldaar een intracommunautaire verwerving aan te geven en vervolgens nationale btw in rekening te brengen aan de afnemer.

Sommige lidstaten hebben hiervoor een vereenvoudigde regeling getroffen.¹² De verschillende behandeling tussen lidstaten kan tot hogere nalevings- en administratieve kosten voor bedrijven leiden.¹³ De eerste quick fix bewerkstelligt een geharmoniseerde vereenvoudiging met betrekking tot voorraad op afroep te implementeren.¹⁴ Op deze manier zal de verschillende behandeling geneutraliseerd worden.

§ 1.1.2 Ketentransacties

De vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties is niet vastgelegd in de Richtlijn 2006/112/EC¹⁵ (hierna: de btw-richtlijn) noch in de Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011.¹⁶ De vervoerstoerekening is van belang voor de bepaling in welke schakel de intracommunautaire levering binnen een ketentransactie plaatsvindt. Een onjuiste of niet voldoende onderbouwde toerekening van het vervoer kan tot naheffing en andere sancties leiden.¹⁷ Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap/Unie (hierna: HvJ EU) heeft de afgelopen jaren verschillende arresten gewezen omtrent

¹⁰ *PbEU* 2018, L311/3&10, 7 december 2018.

¹¹ Zie *PbEU* 2018, L 311/3, 7 december 2018 betreffende de eerste drie quick fixes; *PbEU* 2018, L 311/10, 7 december 2018 betreffende de vierde quick fix.

¹² Zie VAT Expert Group, VEG No 028, 9 January 2014, p. 8 – 12.

¹³ ECOFIN nr. 14257/16, 9 november 2016.

¹⁴ *PbEU* L311/3, 7 december 2018.

¹⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* 2006, L 347/1

¹⁶ Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214, p.2.

¹⁷ Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214, p.2.

de toerekening van het vervoer bij intracommunautaire ketentransacties.¹⁸ De arresten kunnen op verschillende manieren door lidstaten worden geïnterpreteerd, waardoor de btw-behandeling per lidstaat kan verschillen. De quick fix regeling die hierop betrekking heeft bepaalt aan welke levering het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend.

§ 1.1.3 Bewijs van levering binnen de EU

Om aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling voor een intracommunautaire levering dient de leverancier onder andere aan te tonen dat de goederen vanuit de lidstaat van vertrek zijn verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat.¹⁹ Noch de btw-richtlijn, noch de Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 voorziet in specificatie van deze voorwaarde. Als gevolg daarvan hebben lidstaten een uiteenlopende aanpak bij toepassing van de vrijstelling. Het gebrek aan harmonisatie en het gebrek aan (rechts)zekerheid resulteert in een verhoogd risico wanneer er handel wordt gedreven binnen de EU.²⁰

De quick fix regeling die hierop ziet stelt kort gezegd dat voor toepassing van de vrijstelling de verkoper in het bezit moet zijn van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken afgegeven door twee partijen die onafhankelijk van elkaar zijn. Vervoert de afnemer de goederen dan moet de verkoper in het bezit zijn van een verklaring van de afnemer en twee bewijsstukken. De quick fix regeling is toepasbaar naast de huidige situatie omtrent de bewijslevering.²¹ Het lastige aan de regeling is dat de bewijsstukken uitgereikt moeten zijn door twee onafhankelijke partijen. Voorts kunnen de bewijsstukken weerlegd worden door de belastingautoriteiten.

§ 1.1.4 Btw-identificatienummer

Het HvJ EU heeft verschillende arresten gewezen omtrent de vraag of de vrijstelling met recht op aftrek ten aanzien van een intracommunautaire levering mag worden toegepast indien niet wordt voldaan aan formele vereisten.²² In deze arresten is beslist dat de vrijstelling niet mag worden geweigerd enkel op grond dat de leverancier niet beschikt over een btw-identificatienummer van de afnemer in een andere lidstaat. Dit is namelijk (vooralsnog) geen materiële voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling.

Met ingang van de quick fix regeling wordt toepassing van vrijstelling wel afhankelijk gesteld van het beschikken over een geldig btw-identificatienummer van de afnemer. Tevens dient er een correcte opgaaf intracommunautaire prestatie²³ (hierna: opgaaf ICP) te worden ingeleverd. De nieuwe regeling kan substantiële financiële consequenties hebben voor eerlijke belastingplichtigen die per

¹⁸ Zie HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18 (*EMAG*); HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, V-N 2010/66.18 (*Euro Tyre Holding*); HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17 (*VSTR*); HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, V-N 2017/39.21.47 (*Toridas*); HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, BNB 2018/86, m.nt. Merx (*Kreuzmayr*).

¹⁹ *PbEU* L311/10, 7 december 2018.

²⁰ EY 2015, p. 58.

²¹ VAT Expert Group, VEG No 080, 20 February 2019, p. 12.

²² Zie onder andere HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl (*Collée*); HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11 (*R*); HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16 (*Mecsek-Gabona*); HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17 (*VSTR*); HvJ EU 20 oktober 2016, nr. C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791 (*Plöckl*); HvJ EU 09 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:106 (*Euro Tyre*); HvJ EU 20 juni 2018, nr. C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, FED 2018/158, m.nt. mw. mr. drs. M. Chin-Oldenzel, r.o. 51 (*Enteco Baltic*).

²³ De opgaaf ICP is een lijst van gegevens waarin de ondernemer het btw-identificatienummer van afnemers opneemt aan wie intracommunautaire goederen zijn geleverd of diensten zijn verricht en de waarde van het totaal aan elke afnemer geleverde goederen en verrichtte diensten. Zie Mobach, *Cursus Belastingrecht* OB.2A.1.2.A.c1.

ongeluk niet aan deze vereisten voldoen.²⁴ Tevens rijst de vraag hoe vaak de belastingplichtige het btw-identificatienummer van de afnemer moet controleren, per transactie of periodiek?

§ 1.2 Probleemstelling

Aan de hand van bovenstaande aanleiding is duidelijk geworden dat onderzoek verricht dient te worden of het definitieve btw-stelsel, met als eerste stap de quick fixes, de oplossing biedt de knelpunten ten aanzien van intracommunautaire goederentransacties van het huidige btw-stelsel te verhelpen. Derhalve luidt de onderzoeksvraag:

“In hoeverre worden de knelpunten van het huidige btw-stelsel ten aanzien van intracommunautaire goederentransacties verholpen door invoering van het definitieve btw-stelsel, met als eerste stap de quick fixes?”

De probleemstelling zal worden beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

- Wat zijn de beginselen die ten grondslag liggen aan het huidige btw-stelsel?
- Wat wordt verstaan onder intracommunautaire goederentransacties en hoe vindt de btw-behandeling volgens het huidige btw-stelsel plaats?
- Wat zijn de fundamentele knelpunten van het huidige btw-stelsel ten aanzien van intracommunautaire goederentransacties?
- Hoe vindt de btw-behandeling van intracommunautaire goederentransacties plaats volgens het definitieve btw-stelsel, met als eerste stap de quick fixes?
- Welke alternatieven met betrekking tot intracommunautaire goederentransacties kunnen zorg dragen de knelpunten van het huidige btw-stelsel te verhelpen?

§ 1.3 Afbakening van het onderwerp

Intracommunautaire transacties kunnen worden verdeeld in goederen- en dienstentransacties. Dit onderzoek heeft enkel betrekking op de behandeling van en de problemen die zich voordoen op het gebied van intracommunautaire goederentransacties. Derhalve zal intracommunautaire dienstverlening niet worden behandeld.

§ 1.4 Verantwoording van de opzet

Hierna zal worden ingegaan op het belang van de deelvragen voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag. Tevens zal worden vermeld hoe de structuur van de scriptie is opgebouwd.

Het tweede hoofdstuk zal als inleidend hoofdstuk dienen. De eerste deelvraag zal worden beantwoord aan de hand van dit hoofdstuk. In dit hoofdstuk zullen verschillende beginselen aan bod komen die ten grondslag liggen aan het huidige btw-stelsel. Om te beginnen zal ingegaan worden op het verschil tussen het oorsprongslandbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Deze beginselen vormen de basis van intracommunautaire goederentransacties. Aangezien btw²⁵ een Europese belasting is, moet ook rekening worden gehouden met de algemene rechtsbeginselen. Derhalve zullen het fiscale neutraliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel worden behandeld.

In hoofdstuk drie zullen intracommunautaire goederentransacties centraal staan waarmee de tweede deelvraag zal worden beantwoord. Het eerste deel van het hoofdstuk zal gewijd worden aan de intracommunautaire levering en verwerving. Dit zijn de twee onlosmakelijk verbonden elementen die een intracommunautaire goederentransactie vormen. Vervolgens zal in het tweede deel van het hoofdstuk een speciale vorm van intracommunautaire goederentransacties worden behandeld, namelijk: de intracommunautaire ketentransactie.

²⁴ Merkx, Gruson, Verbaan & Van der Doef, *EC Tax Review* 2018/2, p. 82.

²⁵ Krachtens de btw-richtlijn.

In het vierde hoofdstuk zullen de twee fundamentele knelpunten van het huidige btw-stelsel met betrekking tot intracommunautaire goederentransacties worden behandeld. De twee fundamentele knelpunten zijn dat het huidige btw-stelsel complex en fraudegevoelig is. Het gevolg hiervan is dat verschillende knelpunten zich voordoen op het gebied van intracommunautaire goederentransacties. Aan de hand van dit hoofdstuk zal de derde deelvraag worden beantwoord.

In hoofdstuk vijf zal het definitieve btw-stelsel worden behandeld. In het eerste deel van het hoofdstuk zal ingegaan worden op het voorstel voor een definitief btw-stelsel. Het tweede deel van het hoofdstuk zal gewijd worden aan de in de aanleiding vermeldde knelpunten van intracommunautaire goederentransacties en de daaraan gekoppelde quick fixes. Er zal worden onderzocht of de quick fixes een oplossing bieden voor de vermeldde knelpunten. Daardoor zal de vierde deelvraag worden beantwoord.

In hoofdstuk zes zullen verschillende alternatieven met betrekking tot intracommunautaire goederentransacties worden behandeld. Er zal onder andere aandacht worden besteed aan technologische ontwikkelingen die mogelijk kunnen bijdragen aan een oplossing voor de knelpunten van het btw-stelsel. De vijfde deelvraag zal worden antwoord aan de hand van dit hoofdstuk.

Tot slot zal in hoofdstuk zeven de conclusie worden behandeld waarin de onderzoeksvraag met behulp van de deelvragen zal worden beantwoord.

Hoofdstuk 2 – Beginselen van het huidige btw-stelsel

§ 2.1 Inleiding

Het huidige btw-stelsel is gebaseerd op verschillende beginselen. Uitleg van deze beginselen is noodzakelijk voor de behandeling van de verschillende knelpunten van intracommunautaire goederentransacties. Onder andere is van belang te weten waar de heffing van btw neerslaat voor de juiste btw-behandeling van een transactie. Het oorsprongs- en bestemmingslandbeginsel die als eerste zullen worden besproken zien hierop.

Aangezien de btw een Europese belasting is, dient ook rekening te worden gehouden met algemene rechtsbeginselen die in de Europese Unie gelden. Het HvJ EU heeft de bevoegdheid te bepalen wat het recht inhoudt.²⁶ Door dit open rechtsbegrip kan betekenis worden toegekend aan de algemene rechtsbeginselen. Het fiscaal neutraliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel gelden in het gehele recht en zijn algemeen aanvaard waardoor deze beginselen betekenis hebben gekregen.²⁷ Dat ik enkel deze beginselen noem is niet zonder reden. Het HvJ EU neemt deze beginselen in de btw-jurisprudentie namelijk vaak als uitgangspunt voor haar oordeel.²⁸ Voorts stellen Nellen en Kandhai dat de btw-toerekening van het vervoer bij een intracommunautaire goederentransactie op gespannen voet kan staan met het fiscaal neutraliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.²⁹

§ 2.2 Oorsprongs- en bestemmingslandbeginsel

Al uit het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957 (thans de Europese Unie) blijkt dat binnen de Europese Unie gestreefd wordt naar een interne markt.³⁰ In 1993 zijn daarom de Europese binnengrenzen opgeheven. Hoewel er gestreefd wordt naar een interne markt komt de opbrengst van btw toe aan de afzonderlijke lidstaten. Derhalve is het van belang te weten welke lidstaat heffingsbevoegd is. Bij toekenning van de heffingsbevoegdheid aan een bepaalde lidstaat kunnen het oorsprongs- en bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt dienen. Bij de toepassing van het oorsprongslandbeginsel wordt de belasting geheven in het land waar het goed wordt gekocht en waarvandaan het wordt verzonden, vervoerd of meegenomen naar een ander land.³¹ Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat wanneer in een lidstaat goederen worden ingevoerd btw wordt geheven in de desbetreffende lidstaat ongeacht waar het goed vandaan komt. Tevens houdt het in dat in geval van uitvoer geen btw mag drukken.³² In tabel 1 wordt weergegeven wat de belangrijkste verschillen zijn tussen deze beginselen. De verschillen worden onder de tabel toegelicht.

	<i>Oorsprongslandbeginsel</i>	<i>Bestemmingslandbeginsel</i>
A. Gelijke btw-druk op binnenlandse en intracommunautair verworven producten?	Nee	Ja
B. Sluit beter aan bij een verbruiksbelasting zoals de Europese btw?	Nee	Ja

²⁶ Wolf 2013/hfdst 5, par. 5.0 (online in NDFR).

²⁷ Bomer 2013, p. 5.

²⁸ Wolf 2013/hfdst 5, par. 5.0 (online in NDFR).

²⁹ Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214, p. 4.

³⁰ Zie artt. 2 & 3 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap.

³¹ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017/hfdst. 4, par. 1.2 (online in NDFR, bijgewerkt 1 augustus 2017).

³² Mobach, *Cursus Belastingrecht* OB.2A.0.0.A.a.

C. Goederen worden btw-vrij verhandeld bij intracommunautaire transacties?	Nee	Ja
---	-----	----

Tabel 1: Weergave van de belangrijkste verschillen tussen het oorsprongslandbeginsel en het bestemmingslandbeginsel.

Het eerste verschil (A) ziet op het btw-tarief dat van toepassing is op een transactie. Bij het oorsprongslandbeginsel bepaalt het land van oorsprong de btw-druk. De Europese btw-tarieven zijn niet geharmoniseerd waardoor de btw-druk op binnenlandse en intracommunautair verworven producten kan verschillen. Dit kan gezien worden als een belangrijk nadeel van het oorsprongslandbeginsel.³³ Het bestemmingslandbeginsel ondervindt dit nadeel niet aangezien het btw-tarief van het land van bestemming van toepassing is. De btw-druk op soortgelijke goederen is dan gelijk.

Het tweede verschil (B) stelt dat het bestemmingslandbeginsel beter aansluit bij de Europese btw. Dit komt doordat het Europese btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven.³⁴ De btw beoogt particuliere consumptie te belasten.³⁵ Bij het bestemmingslandbeginsel wordt btw geheven in het land van verbruik. Er wordt namelijk verondersteld dat daar de particuliere consumptie zal plaatsvinden.

Het derde verschil (C) geeft aan dat bij toepassing van het oorsprongslandbeginsel de goederen intracommunautair met btw worden verhandeld. Dit is een voordeel van het oorsprongslandbeginsel aangezien grensoverschrijdende btw-fraude het gevolg is van het btw-vrij verhandelen van goederen binnen de EU.³⁶

§ 2.3 Algemene rechtsbeginselen

Een algemeen rechtsbeginsel is een beginsel dat in de meeste lidstaten onderkend en geaccepteerd wordt.³⁷ Anders verwoord hebben algemene rechtsbeginselen een morele lading en zijn zij verbonden met de in een samenleving heersende ideeën over rechtvaardigheid.³⁸ Het HvJ EU heeft de taak het verzekeren van de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van het Unierecht.³⁹ Dit impliceert onder meer dat het HvJ EU de bevoegdheid heeft te bepalen wat het recht inhoudt.⁴⁰ Het recht is meeromvattend dan het Unierecht in de zin van enkel geschreven primair en secundair verdragenrecht.⁴¹ Door middel van dit open rechtsbegrip kan betekenis worden toegekend aan de algemene rechtsbeginselen.⁴² Het fiscaal neutraliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel gelden in het gehele recht, dus inclusief het btw-recht, en zijn algemeen aanvaard.⁴³ In de paragrafen hierna zullen deze beginselen worden toegelicht.

³³ Bommer 2012, p. 37.

³⁴ Zie art. 1 lid 2 btw-richtlijn.

³⁵ Van Doesum 2009, p. 35. In plaats van de productie te belasten. Bij een productiebelasting vormt de productie het heffingsobject. Het heeft een subjectief karakter wat inhoudt dat de ondernemer in de heffing wordt betrokken, omdat hij profijt heeft van bepaalde overheidsuitgaven. De productiebelasting dient te worden geheven op basis van het oorsprongslandbeginsel. De ondernemer heeft namelijk geprofiteerd van de overheidsuitgaven. Een verbruiksbelasting daarentegen beoogt het consumptieve verbruik te belasten. Derhalve is een verbruiksbelasting gebonden aan het object van heffing. Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 7.

³⁶ COM(2016) 148 final, 7 april 2016, p. 3.

³⁷ Wolf 2013/hfdst 5, par. 5.0 (online in NDFR).

³⁸ Bommer 2012, p. 69.

³⁹ Art. 19 lid 1 VEU.

⁴⁰ Wolf 2013/hfdst 5, par. 5.0 (online in NDFR).

⁴¹ Barents & Brinkhorst 2012, p. 70-71.

⁴² Bommer 2013, p. 2.

⁴³ Bommer 2013, p. 5.

§ 2.3.1 Fiscaal neutraliteitsbeginsel

Neutraliteit betekent dat belastingplichtigen die belaste economische activiteiten verrichten geen last mogen ondervinden van de btw zelf. Het btw-stelsel is neutraal als ondernemingen worden bevrijd van de betaalde of verrekenende btw op hun aankopen en in staat zijn om de afnemers de verschuldigde btw op de leveringen effectief in rekening te brengen.⁴⁴ Uit de considerans van de btw-richtlijn volgt dat het btw-stelsel de grootste mate van neutraliteit verkrijgt wanneer de btw zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied alle fasen van de productie- en distributieketen omvat.⁴⁵ Een definitie van het begrip is niet gegeven. De betekenis van het begrip is door het HvJ EU in de rechtspraak tot uitdrukking gekomen. Zij heeft geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel.⁴⁶

Het fiscale neutraliteitsbeginsel kent meerdere dimensies. Er zijn een economische dimensie en een juridische dimensie te onderscheiden. De economische neutraliteit brengt met zich dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs.⁴⁷ De juridische dimensie is een bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel.⁴⁸ Tevens is er in internationale verhoudingen een derde vorm te onderscheiden, namelijk de externe neutraliteit. De externe neutraliteit heeft als doel om niet af te wentelen btw niet te laten drukken op goederen en diensten die in een ander land worden geconsumeerd.⁴⁹

De economische neutraliteit brengt volgens art. 1 lid 2 btw-richtlijn met zich dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs ongeacht het aantal schakels in de productie- of distributieketen.⁵⁰ Er mag geen cumulatie van btw optreden in de productie- en distributieketen.⁵¹ Voorts moet de belasting kunnen worden afgewenteld en mag deze slechts drukken op de particuliere consumptie. Echter moet worden vermeld dat absolute economische neutraliteit niet te bereiken is. Dit wordt deels veroorzaakt door het btw-systeem zelf, namelijk door vrijstellingen en aftrekbeperkingen.⁵²

De juridische neutraliteit is een bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel. In gevallen waarin sprake is van concurrerende ondernemers die handelen in soortgelijke goederen en/of diensten (waardoor zij met elkaar concurreren) vindt de juridische neutraliteit toepassing.⁵³ Uit de considerans van de btw-richtlijn⁵⁴ volgt namelijk dat het btw-stelsel mededingingsneutraal moet zijn in de zin dat in nationale verhoudingen op soortgelijke economische verrichtingen dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Tevens heeft de juridische neutraliteit betrekking op een gelijke behandeling van de omzetbelasting voor bedrijven. Belastingplichtige die zich in een vergelijkbare positie bevinden, dienen op een gelijke wijze te worden behandeld voor de btw. Dit wordt bewerkstelligd door de rechtsvormneutraliteit in de btw. Dit houdt in dat ongeacht de rechtsvorm “eenieder” als belastingplichtige kan worden aangemerkt.⁵⁵

De externe neutraliteit heeft betrekking op het niet beïnvloeden van de concurrentieverhouding in het grensoverschrijdende handelsverkeer.⁵⁶ De externe neutraliteit houdt ten eerste in dat de

⁴⁴ Herbain, *International VAT Monitor* 2013/6, p. 350.

⁴⁵ Btw-richtlijn, considerans punt (5).

⁴⁶ HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, V-N 2000/47.16, r.o. 59 (*Schmeink & Strobel*).

⁴⁷ Van Doesum 2009, p. 31.

⁴⁸ HvJ EG 18 december 2008, nr. C-488/07, ECLI:EU:C:2008:750, V-N 2008/62.26, r.o. 27 (*Royal Bank of Scotland*).

⁴⁹ Van Doesum 2009, p. 33.

⁵⁰ HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394, V-N 2008/41.23, r.o. 36 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*).

⁵¹ Van Doesum 2009, p. 32.

⁵² Cornielje 2016, p. 37.

⁵³ Van Doesum 2009, p. 32.

⁵⁴ Btw-richtlijn, considerans punt (7).

⁵⁵ Van Doesum 2009, p. 33.

⁵⁶ Bommer 2012, p. 44.

belastingdruk bij invoer gelijk dient te worden behandeld als de binnenlandse belastingdruk op goederen.⁵⁷ Ten tweede wordt de externe neutraliteit bereikt door de goederen belastingvrij over de grens te vervoeren.⁵⁸

Op basis van het voorgaande kan gesteld worden dat het fiscaal neutraliteitsbeginsel deels in overeenstemming lijkt te zijn met het bestemmingslandbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel zorgt ervoor dat particulieren en bedrijven hetzelfde belastingtarief ervaren op hun aankopen, ongeacht in welke lidstaat zij de goederen kopen. Daardoor wordt een verstoorde concurrentieverhouding tussen producenten die gevestigd zijn in verschillende lidstaten voorkomen. In dat geval is het bestemmingslandbeginsel in overeenstemming met het fiscaal neutraliteitsbeginsel. Daartegenover staat wel dat compliance kosten hoger zijn voor grensoverschrijdende transacties dan voor binnenlandse transacties. Dit geldt met name voor kleine bedrijven.⁵⁹ Zodoende is het bestemmingslandbeginsel niet volledig in overeenstemming met het fiscaal neutraliteitsbeginsel.

§ 2.3.2 Rechtszekerheidsbeginsel

Elke belastingplichtige heeft baat bij rechtszekerheid. Rechtsonzekerheid kan ontstaan door onduidelijke wetgeving.⁶⁰ Om de vrijheid van belastingplichtigen niet verder in te perken dient vage wetgeving te worden vermeden. Het rechtszekerheidsbeginsel verlangt dat een regeling duidelijk en nauwkeurig is, zodat belastingplichtigen ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen.⁶¹ Van Male leidt uit het algemene rechtszekerheidsbeginsel een drietal meer concrete beginselen af, namelijk:

1. het duidelijkheidsbeginsel;
2. het verbod van terugwerkende kracht;
3. het vertrouwensbeginsel.⁶²

Ook Schlössels & Zijlstra onderscheiden deze drie beginselen uit het rechtszekerheidsbeginsel. Het duidelijkheidsbeginsel wordt ook wel het formele rechtszekerheidsbeginsel genoemd.⁶³ Schlössels & Zijlstra verstaan hieronder dat besluiten duidelijk moeten zijn geformuleerd, voldoende houvast moeten bieden en niet voor verschillende uitleg vatbaar zijn.⁶⁴ Het verbod van terugwerkende kracht wordt ook wel beschreven als het materiële rechtszekerheidsbeginsel. Het beginsel verzet zich tegen het intrekken en wijzigen van een wettelijke norm met terugwerkende kracht. Het vertrouwensbeginsel is eigenlijk een verfijning van het rechtszekerheidsbeginsel. Het vertrouwensbeginsel ziet erop dat gerechtvaardigde verwachtingen die zijn gewekt door het bestuur zoveel mogelijk moeten worden nagekomen.⁶⁵

Addink stelt dat het rechtszekerheidsbeginsel eist dat het objectieve recht kenbaar en duidelijk moet zijn.⁶⁶ Ook Gribnau stelt dat de belastingplichtige de relevante regels moet kunnen vinden (kenbaarheid) en dat de regels zodanig te begrijpen zijn dat er geen misverstand mogelijk is (duidelijkheid). Door een gebrek aan doorzichtigheid van complexe belastingwetgeving worden belastingplichtigen belemmert in de afstemming van hun gedrag op het recht. Tevens laat dit

⁵⁷ Merx 2011, p. 31.

⁵⁸ Bomer 2012, p. 44.

⁵⁹ IFS 2011, p.47-48.

⁶⁰ Gribnau 2006, p. 37.

⁶¹ Bomer 2013, p. 15.

⁶² Van Male 1988, p. 403.

⁶³ Schlössels & Zijlstra 2010, p. 426.

⁶⁴ Schlössels & Zijlstra 2010, p. 443.

⁶⁵ Schlössels & Zijlstra 2010, p. 426-427.

⁶⁶ Addink 1999, p. 119.

belastingplichtigen in het onzekere over de gevolgen van de toepassing van het recht. In dat geval is de rechter onmisbaar om de complexe belastingwetgeving toe te passen op de concrete situatie.⁶⁷

§ 2.3.3 Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat de doelstellingen en beginselen van het Europese recht zo min mogelijk mogen worden aangetast door nationale maatregelen. Daarbij mogen de belastinginkomsten zo doelmatig mogelijk worden beschermd, maar mogen de maatregelen niet verder gaan dan voor dat doel noodzakelijk is.⁶⁸

Het HvJ EU heeft aangegeven dat het evenredigheidsbeginsel een van de algemene rechtsbeginselen is die ten grondslag ligt aan de communautaire rechtsorde.⁶⁹ Het HvJ EU onderscheidt de volgende drie elementen uit het evenredigheidsbeginsel:

1. geschiktheid;
2. noodzakelijkheid;
3. evenwichtigheid van de maatregel.⁷⁰

Geschiktheid betekent dat de maatregel geschikt is indien het in staat is het nagestreefde doel te bereiken. Er dient daarbij een causaal verband te bestaan tussen maatregel en doel. Noodzakelijkheid eist dat het minst ingrijpende, maar even effectieve, middel wordt gebruikt. Evenwichtigheid van de maatregel houdt in dat de maatregel niet buiten verhouding mag staan tot het nagestreefde doel.⁷¹

Uit het arrest *Transport Service NV*⁷² blijkt dat het HvJ EU het evenredigheidsbeginsel toepast bij de uitleg van het primaire en het secundaire Unierecht. Het HvJ EU oordeelde dat de btw-richtlijn geen bepaling kent die de inning van btw regelt. In beginsel is het aan de lidstaten om de wijze van (na)heffing te regelen. Daarbij moeten de lidstaten wel het Unierecht in acht nemen. Het HvJ EU doelt hier op het evenredigheidsbeginsel. De maatregelen van de lidstaten mogen namelijk niet verder gaan dan voor het bereiken van de doelstellingen noodzakelijk is. Bomer leidt hieruit af dat wanneer het secundaire recht (de btw-richtlijn) niet voorziet in een regeling die de desbetreffende materie regelt dit voor het HvJ EU aanleiding is te toetsen aan de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.⁷³

§2.4 Tussenconclusie

Dit hoofdstuk heeft als inleidend hoofdstuk gediend. Ten eerste zijn de verschillen tussen het oorsprongs- en bestemmingslandbeginsel geïdentificeerd. Het bestemmingslandbeginsel voorkomt verstoring in de concurrentieverhouding tussen soortgelijke binnenlandse en intracommunautaire goederen door hetzelfde btw-tarief te hanteren. Daarentegen is een btw-stelsel gebaseerd op het oorsprongslandbeginsel beter bestemd tegen btw-fraude aangezien goederen niet btw-vrij worden verhandeld.

Vervolgens zijn de algemene rechtsbeginselen behandeld. Er is gebleken dat het bestemmingslandbeginsel deels in overeenstemming lijkt met het fiscaal neutraliteitsbeginsel. Doordat de EU geen fiscale binnengrenzen meer heeft zorgt toepassing van het bestemmingslandbeginsel echter wel voor (in sommige gevallen) complexe en onduidelijke wetgeving. Dit komt het rechtszekerheidsbeginsel niet ten goede. Bovendien kan het evenredigheidsbeginsel in het geding komen wanneer lidstaten bepaalde maatregelen treffen om belastinginkomsten te beschermen die verder gaan dan noodzakelijk is. De genoemde beginselen worden vaak gebruikt door

⁶⁷ Gribnau 2006, p. 43.

⁶⁸ Wolf, *WFR* 2007/1225, p. 4.

⁶⁹ HvJ EG 11 januari 2000, nr. C-285/98, ECLI:EU:C:2000:2 (*Kreil*).

⁷⁰ HvJ EG 13 november 1990, nr. C-331/88, ECLI:EU:C:1990:391 (*Fedesa*).

⁷¹ Bomer 2012, p. 91; Bomer 2013, p. 14.

⁷² HvJ EG 3 maart 2004, nr. C-395/02, ECLI:EU:C:2004:118, V-N 2004/18.18 (*Transport Service NV*).

⁷³ Bomer 2012, p. 92; Bomer 2013, p. 15.

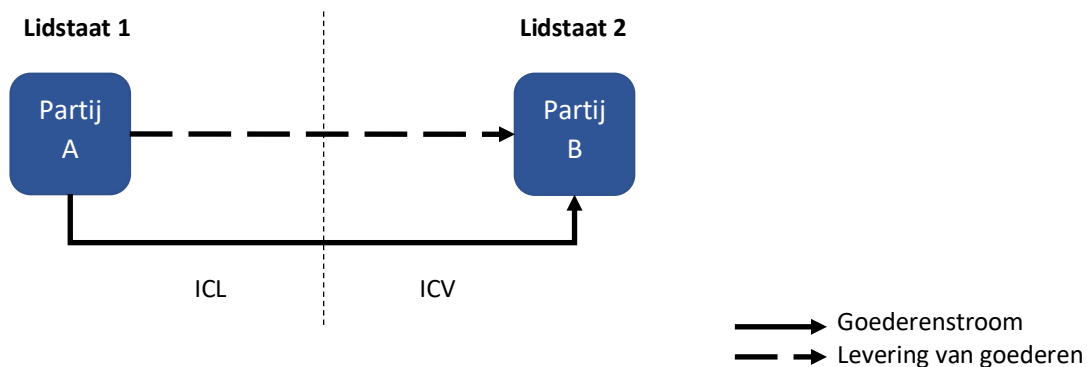
het HvJ EU als uitgangspunt voor haar oordelen in btw-gerelateerde arresten. Zo ook ten aanzien van intracommunautaire goederentransacties. In de volgende hoofdstukken zullen deze beginselen daarom meerdere malen de revue passeren.

Hoofdstuk 3 – Intracommunautaire goederentransacties

§ 3.1 Inleiding

Om te kunnen begrijpen waar de knelpunten van het huidige btw-stelsel in het kader van dit onderzoek zitten, is het van belang uiteen te zetten wat een intracommunautaire goederentransactie is en hoe de btw-behandeling daarvan plaatsvindt. Voor het onderzoek zijn intracommunautaire goederentransacties tussen bedrijven (ook wel intracommunautaire B2B-transacties genoemd), het intracommunautair overbrengen van eigen goederen en intracommunautaire ketentransacties van belang. In dit hoofdstuk zullen deze vormen van intracommunautaire goederentransacties worden behandeld.

Figuur 2 geeft ter verduidelijking aan hoe een intracommunautaire goederentransactie plaatsvindt. Deze standaardvorm van de intracommunautaire goederentransactie vindt plaats tussen twee partijen. Een intracommunautaire goederentransactie bestaat uit een intracommunautaire levering gevolgd door een intracommunautaire verwerving. Het is van belang dat de goederen fysiek van de lidstaat van vertrek naar de lidstaat van aankomst zijn verzonden of vervoerd. Lidstaat 1 verleent vrijstelling voor de intracommunautaire levering (in figuur 1 aangeduid als ICL). De intracommunautaire verwerving (in figuur 1 aangeduid als ICV) in lidstaat 2 wordt in de heffing betrokken. Partij B heeft op basis van zijn pro-rata recht op aftrek van de btw die op de intracommunautaire verwerving drukt in lidstaat 2.⁷⁴



Figuur 2: Intracommunautaire goederentransactie.

§ 3.2 De intracommunautaire levering

In de btw-richtlijn en in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is geen aparte bepaling opgenomen die de intracommunautaire levering omschrijft. Op basis van art. 138 lid 1 btw-richtlijn verlenen lidstaten vrijstelling⁷⁵ voor:

“(…) de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

⁷⁴ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 438.

⁷⁵ De vrijstelling volgens art. 138 btw-richtlijn beperkt echter het recht op aftrek van de desbetreffende belastingplichtige niet. Dit blijkt uit art. 169 onder b btw-richtlijn waarin wordt aangegeven dat de belastingplichtige in afwijking van art. 168 btw-richtlijn ook recht op aftrek heeft voor zover de belastingplichtige een vrijgestelde handeling verricht in het kader van art. 138 btw-richtlijn.

Dit artikel is geïmplementeerd in art. 9 lid 2 onder b jo Tabel II, post a.6 Wet OB. Daarbij is geen nadere omschrijving van de intracommunautaire levering opgenomen.

Indien er in de volgende paragrafen wordt gesproken over “de vrijstelling” of “de vrijstelling met recht op aftrek” wordt bedoeld op de vrijstelling van art. 138 btw-richtlijn in combinatie met het recht op aftrek volgens art. 169 onder b btw-richtlijn.

§ 3.2.1 Het belastbare feit levering van goederen

Alvorens in te gaan op de voorwaarden die verbonden zijn aan de toepassing van een intracommunautaire levering is het van belang te begrijpen wat een intracommunautaire levering is. Art. 138 btw-richtlijn spreekt over een levering van goederen die wordt verzonden of vervoerd buiten de lidstaat maar binnen de Europese Unie. Derhalve kan gesteld worden dat een intracommunautaire levering niets anders is dan een levering van goederen tussen lidstaten. Volgens art. 14 lid 1 btw-richtlijn wordt als levering van goederen beschouwd:

“(…) de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”⁷⁶

Hieruit kan geconcludeerd worden dat om een levering van goederen tot stand te laten komen het van belang is dat de beschikkingsmacht overgaat op de afnemer. Wat het begrip beschikkingsmacht inhoudt is duidelijk geworden in het Safe-arrest.⁷⁷ Het HvJ EU oordeelde dat de andere partij daadwerkelijk over de lichamelijke zaak moet kunnen beschikken als ware zij eigenaar van de zaak. Zelfs wanneer de juridische eigendom niet overgaat.⁷⁸ Deze overweging maakt duidelijk welke macht de wederpartij van de voorafgaande machthebber verkrijgt. Is deze macht gelijk aan de beschikkingsbevoegdheid van de eigenaar in civielrechtelijke zin dan is deze machtsverschaffing een levering.⁷⁹

Het HvJ EU heeft ook in het Auto Lease Holland-arrest⁸⁰ (hierna: ALH) geoordeeld over de beschikkingsmacht. Voor de macht om als eigenaar te beschikken is van belang dat de eigenaar kan beslissen hoe of waarvoor de lichamelijke zaak wordt gebruikt.⁸¹ Van Norden leidt uit dit arrest af dat onderscheid moet worden gemaakt tussen een feitelijke en een juridisch element om over een zaak te beschikken. Het feitelijke element ziet op het feit dat de eigenaar in fysieke zin in staat moet te beschikken over de lichamelijke zaak. Het juridische element ziet erop dat de eigenaar in juridische zin vrijelijk over het goed moet kunnen beschikken. Oftewel de eigenaar moet de mogelijkheid hebben het goed te kunnen vervreemden.⁸²

Om de levering van goederen te kwalificeren als een belastbare handeling moet er aan vier voorwaarden worden voldaan. (1) De levering van goederen moet (2) binnen het grondgebied van een lidstaat (3) door een als zodanig handelende belastingplichtige (4) onder bezwarende titel worden verricht.⁸³

⁷⁶ Art. 3 lid 1 a Wet OB voor de nationale bepaling. Deze bepaling stelt als levering van goederen “de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken”.

⁷⁷ HvJ EG 08 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271, m.nt. Reugebrink (*Safe*).

⁷⁸ HvJ EG 08 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271, m.nt. Reugebrink, r.o. 7-9 (*Safe*).

⁷⁹ Concl. A-G J. van Soest, ECLI:NL:HR:1990:BH7227, bij HR 04 juli 1990, BNB 1990/272, m.nt. Reugebrink.

⁸⁰ HvJ EG 06 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73, BNB 2003/171, m.nt. J.J.P. Swinkels (*ALH*).

⁸¹ De genoemde rechtsregel is geabstraheerd van rechtsoverweging 34 van HvJ EG 06 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73, BNB 2003/171, m.nt. J.J.P. Swinkels, r.o. 34 (*ALH*).

⁸² Van Norden 2007, p. 275.

⁸³ Zie art. 2 lid 1 onder a btw-richtlijn.

§3.2.2 Intracommunautaire overbrenging van eigen goederen

Het intracommunautair overbrengen van eigen goederen duidt op de situatie dat een belastingplichtige eigen goederen overbrengt naar een andere lidstaat. Een handeling als deze valt niet onder het toepassingsbereik van art. 14 lid 1 btw-richtlijn. Er vindt namelijk geen overdracht van de beschikkingsmacht over de goederen plaats. De belastingplichtige blijft eigenaar van de goederen. Door het vervallen van de fiscale grenzen mist enige fiscale controle op het intracommunautair overbrengen van eigen goederen. De kans op fraude is daardoor hoger. De goederen gaan namelijk de grens over zonder dat er controle is op de waar de goederen zich bevinden. Daarom heeft Europese wetgever het intracommunautair overbrengen van eigen goederen gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel.⁸⁴ In de lidstaat van vertrek vindt een fictieve intracommunautaire levering plaats⁸⁵. In de lidstaat van aankomst vindt een fictieve intracommunautaire verwerving plaats.⁸⁶ De belastingplichtige die de goederen overbrengt zal zich dienen te laten registreren in het land van aankomst en zal een btw-identificatienummer dienen aan te vragen om de intracommunautaire verwerving aan te geven.

§ 3.2.3 Voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering

Om aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling van de intracommunautaire levering dient te worden voldaan aan een aantal EU- en nationale voorwaarden. Deze voorwaarden zijn terug te vinden in de btw-richtlijn, de jurisprudentie van het HvJ EU en nationale wetgevingen. Naar mijn idee kunnen de volgende EU voorwaarden worden onderscheiden:

1. er moet sprake zijn van een levering van goederen in een lidstaat van de EU;
2. de goederen zijn door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat;
3. de leverancier is belastingplichtig en de afnemer is belastingplichtig of handelt als zodanig;
4. er mag geen sprake zijn van fraude;
5. diverse administratieve verplichtingen moeten worden nagekomen.

De eerste voorwaarde (1) is afkomstig uit art. 138 lid 1 btw-richtlijn en is tweeledig. Er dient een levering van goederen tot stand te komen en tevens dient die levering van goederen te geschieden in een lidstaat van de EU. De tweede voorwaarde (2) vloeit voort uit het *Teleos*-arrest.⁸⁷ Daaruit blijkt onder andere dat de goederen fysiek de lidstaat moeten hebben verlaten.⁸⁸ Voorts stellen Spiessens en Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden dat de verzending of het vervoer verband moet houden met de levering.⁸⁹ De derde voorwaarde (3) is direct afkomstig uit art. 138 lid 1 btw-richtlijn. Dat de afnemer belastingplichtig is of als zodanig handelt houdt in dat de afnemer ook een niet-belastingplichtige rechtspersoon kan zijn. Een niet-belastingplichtige rechtspersoon kan namelijk ook een intracommunautaire verwerving verrichten. De vierde voorwaarde (4) vloeit voort uit het *Mecsek-Gabona*-arrest.⁹⁰ Daaruit blijkt dat de vrijstelling kan worden geweigerd indien de belastingplichtige wist of had moeten weten betrokken te zijn bij btw-fraude.⁹¹ De vijfde voorwaarde (5) stelt dat belastingplichtigen aan diverse administratieve verplichtingen moeten voldoen om aanspraak te

⁸⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 431. Zie art. 17 lid 1 btw-richtlijn voor de Europese bepaling en art. 3a lid 1 Wet OB voor nationale bepaling.

⁸⁵ Zie art. 17 lid 1 btw-richtlijn.

⁸⁶ Zie art. 23 btw-richtlijn en art. 17a lid 1 Wet OB voor de nationale bepaling.

⁸⁷ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11, m.nt. Bijl (*Teleos*).

⁸⁸ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11, m.nt. Bijl, r.o. 40 (*Teleos*).

⁸⁹ Spiessens 2015, p. 206; Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 447. Laatstgenoemden geven het voorbeeld dat wanneer goederen worden verzonden of vervoerd naar een opslagplaats in een andere lidstaat zij geen verband zien met de levering aan de afnemer aldaar.

⁹⁰ HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16 (*Mecsek-Gabona*).

⁹¹ HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16, r.o. 54 (*Mecsek-Gabona*).

maken op de vrijstelling. Indien niet wordt voldaan aan deze verplichtingen kan dit betekenen dat de leverancier de vrijstelling mogelijk niet kan verantwoorden. Het vervullen van deze verplichtingen kan daarom gezien worden als het benodigde bewijs voor de vrijstelling.⁹² In art. 193 t/m 273 btw-richtlijn worden de administratieve verplichtingen waaraan een belastingplichtige moet voldoen uitgebreid geregeld. Verschillende bepalingen zijn echter facultatief of geven lidstaten de ruime bevoegdheid bij implementatie in de nationale wet.⁹³

Nederland heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheden die geboden zijn in art. 131 & 273 btw-richtlijn. Het eerste artikel stelt dat lidstaten voorwaarden kunnen stellen om de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen (waaronder art. 138 btw-richtlijn) te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Het tweede artikel stelt dat lidstaten voor binnenlandse en intracommunautaire transacties andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van btw en ter voorkoming van fraude. Leveranciers die in Nederland aanspraak maken op het nultarief voor een intracommunautaire levering dienen dus naast de hierboven genoemde voorwaarden ook te voldoen aan de aanvullende voorwaarden die Nederland stelt. In de Wet OB en het Uitvoeringsbesluit OB (hierna: Uitv.besl. OB) zijn de volgende additionele voorwaarden opgenomen:

6. in de lidstaat van aankomst van de dient de intracommunautaire verwerving van goederen onderworpen te zijn aan heffing;
7. de aanspraak op toepassing van het nultarief geldt slechts indien de toepasselijkheid ervan uit boeken en bescheiden blijkt;
8. de ondernemer beschikt over het btw-identificatienummer van de afnemer.

De zesde voorwaarde (6) is afkomstig uit Tabel II, post a.6 Wet OB. Dat de intracommunautaire verwerving onderworpen dient te zijn aan heffing betekent niet dat de belasting daadwerkelijk moet zijn geheven.⁹⁴ De zevende voorwaarde (7) staat beschreven in art. 12 lid 1 Uitv.besl OB. Wolf geeft aan dat het bewijs enkel wordt verlangd voor het transport naar een andere lidstaat en de onderworpenheid aan heffing van de intracommunautaire verwerving aldaar.⁹⁵ De term 'blijken' duidt op een verzwaarde bewijslast voor belastingplichtigen. Het enkel aannemelijk maken is onvoldoende.⁹⁶ De staatssecretaris heeft in een besluit⁹⁷ een aantal bescheiden opgenomen die de ondernemer de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de goederen fysiek Nederland hebben verlaten.⁹⁸ De achtste voorwaarde (8) is opgenomen in art. 12 lid 2 ten tweede Uitv.besl. OB. Deze

⁹² Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 456.

⁹³ Bomer 2013, p. 67.

⁹⁴ Zie Kamerstukken II 1991/92, 22712, 3 (MvT), p. 60; A-G van Hilten geeft in haar conclusie bij de zaak *Italmoda* van de Hoge Raad aan welke betekenis moet worden toegekend aan de term 'geheven'. Zij stelt dat geheven niet moet worden gelezen als 'betaald' (geïnd), maar als 'verantwoord', zie Concl. A-G M.E. van Hilten, ECLI:NL:PHR:2013:BW5440, bij HR 22 februari 2013, BNB 2013/96, m.nt. Bijl, onderdeel 5.4.11; A-G Szpunar stelt in de conclusie van het arrest *Italmoda* dat aan de term geheven is voldaan indien onder andere aan de voorwaarde is voldaan dat de afnemer heeft voldaan aan zijn aangifteverplichting, zie Concl. A-G M. Szpunar, ECLI:EU:C:2014:2217, bij HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, V-N 2014/58.15, punt 70 (*Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's*).

⁹⁵ Wolf, commentaar bij Tabel II, post a.6 Wet OB (online in NDFR, bijgewerkt tot 15 januari 2019).

⁹⁶ M.E. van Hilten, annotatie bij HR 9 juli 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2823, BNB 1999/375.

⁹⁷ Besluit van 1 oktober 2002, DGB2002/4947M. In dit besluit geeft de staatssecretaris aan dat een relevante combinatie van de bescheiden voldoende zorgvuldigheid betracht om het nultarief toe te passen.

⁹⁸ In het genoemde besluit wordt onder andere de CMR-vrachtbrief genoemd. Ook de Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor het leveren van bewijs ten aanzien van het vervoer in ieder geval toereikend zijn facturen, CMR-vrachtbrieven, pakbonnen, betalingsbewijzen, kopiefacturen waarop voor ontvangst is getekend en een verklaring van vervoersonderneming, zie HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7495, BNB 2003/267, m.nt. Feteris, r.o. 3.2.1-3.2.4.

voorwaarde heeft tot een aantal arresten van het HvJ EU geleid.⁹⁹ Het oordeel van het HvJ EU komt telkens op hetzelfde neer, namelijk: het enkel niet voldoen aan formele voorwaarden staat de toepassing van de vrijstelling niet in de weg, mits aan de materiële voorwaarden is voldaan en geen enkele ernstige aanwijzing duidt op het bestaan van fraude.

§ 3.3 De intracommunautaire verwerving

Als gevolg van het bestemmingslandbeginsel wordt btw geheven in de lidstaat waar de goederen aankomen. Dit wordt gerealiseerd door de intracommunautaire verwerving. De intracommunautaire verwerving is de tegenhanger van de intracommunautaire levering. In de btw-richtlijn is een koppeling tussen de deze twee begrippen te vinden in art. 138 btw-richtlijn. In het eerste lid van dat artikel wordt de zinsnede “levering van goederen” gebruikt. De zinsnede “de macht om als eigenaar te beschikken” uit art. 14 lid 1 btw-richtlijn wordt ook vermeld in art. 20 btw-richtlijn. Dit artikel beschrijft de intracommunautaire verwerving. Door deze samenhang zijn de intracommunautaire levering en verwerving elkaars verlengstuk. Om een volledige intracommunautaire goederentransactie tot stand te laten komen kan er geen intracommunautaire verwerving plaatsvinden zonder een intracommunautaire levering en andersom.¹⁰⁰

Net als de levering van goederen is de intracommunautaire verwerving een belastbaar feit.¹⁰¹ Wat als intracommunautaire verwerving wordt beschouwd is opgenomen in art. 20 btw-richtlijn:

“(…) het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrekt van de verzending of het vervoer van de goederen.”

In de Wet OB is dit artikel geïmplementeerd in art. 17a lid 1 Wet OB:

“Intracommunautaire verwerving van goederen is de verwerving van goederen ingevolge een levering van deze goederen door een als zodanig handelende ondernemer, welke goederen worden verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een andere lidstaat.”

Wolf geeft aan dat het begrip intracommunautaire verwerving in de Wet OB niet duidelijk is toegelicht.¹⁰² De staatssecretaris heeft echter willen aansluiten bij de bepaling in de btw-richtlijn. Volgens de staatssecretaris is sprake van een intracommunautaire verwerving indien de verwerfer de macht verkrijgt om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak. Tevens heeft de

⁹⁹ In deze arrest werd onder andere de vraag gesteld of het enkel niet beschikking over het btw-identificatienummer van de afnemer kon leiden tot weigering van de vrijstelling, zie HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl (*Collée*); HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16, r.o. 61 (*Mecsek-Gabona*); HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17, r.o. 48-49 (*VSTR*); HvJ EU 20 oktober 2016, C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, V-N 2016/59.13, r.o. 59 (*Plöckl*); HvJ EU 09 februari 2017, C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106, V-N 2017/9.23 (*Euro Tyre*); HvJ EU 20 juni 2018, nr. C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, FED 2018/158, m.nt. mw. mr. drs. M. Chin-Oldenziel, r.o. 51 (*Enteco Baltic*).

¹⁰⁰ Mobach, Cursus Belastingrecht OB.2A.1.2.A.a.

¹⁰¹ Zie art. 2 lid 1 sub b btw-richtlijn. Een verschil met het belastbare feit levering van goederen is dat de intracommunautaire verwerving in sommige gevallen kan worden verricht door een niet-belastingplichtige rechtspersoon of zelfs door enig ander niet-belastingplichtige. Op basis van art. 3 lid 2 btw-richtlijn wordt een intracommunautaire verwerving waarbij het in dat artikel genoemde drempelbedrag wordt overschreden onderworpen aan btw. De niet-belastingplichtige rechtspersoon verricht dan een belaste intracommunautaire verwerving waardoor hij als belastingplichtige handelt. Zie Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 475.

¹⁰² Wolf, commentaar bij art. 17a Wet OB (online in NDFR).

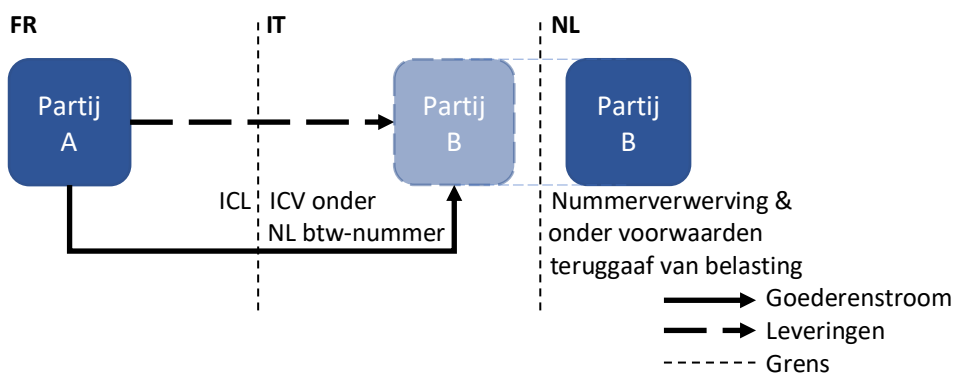
staatssecretaris aangegeven dat bij uitleg van het begrip intracommunautaire verwerving het Safe-arrest in acht moet worden genomen.¹⁰³ Op deze manier wordt aangesloten bij de Europeesrechtelijke definitie van het begrip.

Bezien vanuit de afnemer vormen de voorwaarden voor de intracommunautaire verwerving de tegenpolen van de voorwaarden voor de intracommunautaire levering.¹⁰⁴ De toelichting van laatstgenoemde voorwaarden is van overeenkomstige toepassing op de uitleg van het begrip intracommunautaire verwerving.

Wat betreft de plaats van de intracommunautaire verwerving wordt krachtens art. 40 btw-richtlijn aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer.¹⁰⁵ De lidstaat van aankomst van de goederen heeft ongeacht de btw-behandeling van de handeling in de lidstaat van vertrek het recht de intracommunautaire verwerving te belasten. Dit volgt uit art. 16 Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011. Dit betekent dat als bijvoorbeeld de lidstaat van verzending van de goederen de transactie aanmerkt als een dienst de lidstaat van aankomst de verkrijging van de goederen als intracommunautaire verwerving kan aanmerken.¹⁰⁶

§ 3.3.1 Nummerverwerving

Een (intracommunautaire) nummerverwerving is een verwerving in een lidstaat zonder feitelijke aankomst van de goederen in de desbetreffende lidstaat. Volgens art. 41 eerste alinea btw-richtlijn¹⁰⁷ is de plaats waar de nummerverwerving dient te worden aangegeven de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de goederen zijn afgenomen. Hieronder volgt een voorbeeld om dit te verduidelijken.



Figuur 3: Uitwerking transactie nummerverwerving.

¹⁰³ Kamerstukken II 1991/92, 22712, 3, p. 12. Het Safe-arrest ziet op het begrip levering van goederen. Het arrest strekt echter ook verder naar de andere drie belastbare handelingen. Het HvJ EU oordeelde namelijk dat de uniforme omschrijving van de belastbare handelingen in gevaar zou kunnen komen indien de vaststelling van een van die handelingen zou afhangen van nationale voorwaarden, zoals het civielrechtelijke eigendomsoverdracht, zie HvJ EG 08 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271, m.nt. Reugebrink, r.o. 8 (*Safe*).

¹⁰⁴ Kamerstukken II 1991/92, 22712, 3, p. 12.

¹⁰⁵ Op basis van art. 17b lid 1 Wet OB wordt als plaats aangemerkt de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer. Dit is in overeenstemming met de btw-richtlijn.

¹⁰⁶ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 460 & 462.

¹⁰⁷ Art. 17b lid 2 Wet OB voor de nationale bepaling. Deze bepaling stelt dat een intracommunautaire verwerving wordt verricht in de lidstaat die aan de afnemer het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de verwerving wordt verricht. Derhalve is deze bepaling in overeenkomst met art. 41 eerste alinea btw-richtlijn.

In figuur 3 wordt een transactie weergegeven waarbij de nummerverwerving toepassing vindt. Partij A levert goederen vanuit Frankrijk aan Partij B in Italië. Partij B is gevestigd in Nederland en maakt gebruik van een Nederlands btw-identificatienummer. De goederen worden afgenomen onder het Nederlandse btw-identificatienummer in Italië. Partij B verricht op basis van art. 40 btw-richtlijn een intracommunautaire verwerving in Italië aangezien dat de lidstaat van aankomst van de goederen is. Tevens verricht partij B op basis van art. 41 eerste alinea btw-richtlijn een fictieve intracommunautaire verwerving in Nederland aangezien partij B een Nederlands btw-identificatienummer gebruikt waaronder de goederen worden afgenomen.

Art. 40 & 41 eerste alinea btw-richtlijn zijn gelijktijdig van toepassing. Daardoor moeten in sommige situaties twee intracommunautaire verwervingen worden aangegeven. In geval van het voorbeeld één in Italië en één in Nederland. Dit zou zich voordoen indien partij B al geregistreerd is in Italië of dit van plan is. Dit zou betekenen dat beide lidstaten heffingsbevoegd zijn en er sprake zou zijn van dubbele heffing. De intracommunautaire verwerving in Nederland dient, gezien het bestemmingslandbeginsel, te worden teruggedraaid.¹⁰⁸ Dit wordt bewerkstelligd door art. 41 tweede alinea btw-richtlijn. Dit artikel is geïmplementeerd in art. 30 lid 1 Wet OB. Op basis van dit artikel wordt aan partij B teruggaaf van Nederlandse btw verleend indien de nummerverwerving van toepassing is en partij B aantoont dat btw is geheven over de intracommunautaire verwerving in Italië.

De nummerverwerving is opgenomen in de btw-richtlijn om het risico van niet-heffing te voorkomen. Indien de nummerverwerving niet zou zijn opgenomen zou er namelijk geen drijfveer bestaan voor de afnemer zijn intracommunautaire verwerving aan te geven in de lidstaat van aankomst. Daar is de afnemer namelijk mogelijk niet geregistreerd. Tevens zou er geen drijfveer bestaan de intracommunautaire verwerving aan te geven in de lidstaat van toekenning van het btw-identificatienummer waaronder de afnemer de verwerving heeft verricht. De goederen worden namelijk niet naar die lidstaat verzonden of vervoerd. De nummerverwerving gaat dit gegeven tegen.¹⁰⁹

§ 3.4 Intracommunautaire ketentransacties

In de handelwereld komt het geregeld voor dat goederen tussen meer dan twee partijen worden verhandeld waarbij de goederen rechtstreeks van de eerste verkoper in de keten worden afgeleverd bij de laatste koper.¹¹⁰ Deze handelswijze wordt aangeduid als een ketentransactie c.q. ABC-levering. Bij een ketentransactie zijn altijd minstens drie belastingplichtigen (A, B en C) betrokken.¹¹¹ Volgens het civiele recht vindt de levering dan rechtstreeks plaats van partij A naar partij C. Partij B is geen eigenaar van de goederen geworden en kan daardoor niet leveren aan partij C. Partij B heeft civielrechtelijk slechts een persoonlijke verbintenis tot levering van het goed aan partij C. De transactie wordt aangemerkt als één eigendomsoverdracht waarbij meerdere personen betrokken zijn. Het btw-leveringsbegrip is echter ruimer dan het civielrechtelijke leveringsbegrip.¹¹² Elke transactie in de keten kwalificeert namelijk als een op zichzelf staande levering. In beginsel leidt daardoor elke verkoop binnen de keten tot btw-heffing. Uitgaande van het eerdergenoemde voorbeeld vinden er twee leveringen plaats: van partij A aan partij B en van partij B aan partij C. De feitelijk civielrechtelijke levering van partij A aan partij C is voor de heffing van btw irrelevant.¹¹³ Het voorgaande is weergegeven in figuur 4.

¹⁰⁸ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p.464.

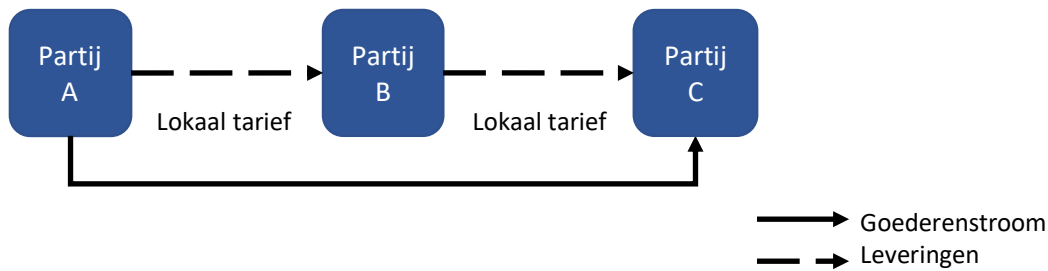
¹⁰⁹ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p.463.

¹¹⁰ Rous 2017/hfdst 2, par. 2.2 (online in NDFR).

¹¹¹ Daarom de term 'ABC-levering'.

¹¹² Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017/hfdst. 3, par. 2.10 (online in NDFR).

¹¹³ Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017/hfdst. 3, par. 2.10 (online in NDFR).



Figuur 4: Een binnenlandse ketentransactie.

De btw-richtlijn lijkt geen specifieke bepaling te bevatten die de ketentransactie beschrijft. Van Hilten en Van Kesteren merken op dat de ketentransactie zowel lijkt te worden erkend in de btw-richtlijn als door het HvJ EU.¹¹⁴ In de btw-richtlijn is namelijk een vereenvoudigde regeling getroffen voor de levering van goederen tussen drie partijen waarbij allen in verschillende lidstaten gevestigd zijn.¹¹⁵ Deze bepaling wordt de vereenvoudigde ABC-regeling genoemd. Van Hilten en Van Kesteren stellen dat de vraag of in de zin van de btw-richtlijn sprake is van verschillende leveringen moet worden beoordeeld aan de hand van de vraag of de beschikkingsmacht is overgegaan.¹¹⁶

§ 3.4.1 Het leveringsbegrip bij intracommunautaire ketentransacties

Een arrest waarin de vraag centraal stond of de beschikkingsmacht is overgegaan op de tussenpersoon in de keten is het *Fast Bunkering Klaipėda* UAB-arrest¹¹⁷ (hierna: FBK). FBK leverde brandstof aan schepen voor op zee. FBK laadde de brandstof zelf af in de brandstoftanks van de schepen. De bestellingen werden door een tussenpersoon geplaatst en niet rechtstreeks door de eigenaren of exploitanten van de schepen. De tussenpersonen namen de leveringen nooit zelf fysiek in ontvangst. De factuur aan de tussenpersoon kon door FBK pas worden opgemaakt op het moment dat de brandstof in de scheepstanks was geladen.

Het HvJ EU oordeelde dat het eigendom pas is overgedragen op het moment waarop de exploitant van het desbetreffende schip de macht verkreeg om feitelijk als eigenaar over de brandstof te beschikken. Dat de brandstof juridisch is overgedragen aan de tussenpersonen doet daar niet aan af aangezien zij op geen enkel moment in staat waren om over de brandstof te beschikken. Zodoende kan de handeling niet als levering van goederen worden aangemerkt aangezien een persoon in de zin van art. 14 lid 1 btw-richtlijn feitelijk als eigenaar over de goederen moet kunnen beschikken. De handeling van FBK aan de tussenpersoon kan derhalve niet kwalificeren als levering van goederen. De levering van goederen vindt rechtstreeks plaats aan de scheepsexploitant.¹¹⁸

Eerder is gebleken dat op basis van het ALH-arrest de afnemer zowel juridisch als feitelijk over de zaak moet kunnen beschikken als ware zij eigenaar. Het HvJ EU bevestigt dit in onderhavig arrest. Uit het arrest kan echter een verkeerde uitleg worden afgeleid nu het HvJ EU stelt dat de eigenaar feitelijk over de goederen moet kunnen beschikken. Met Lamers ben ik het eens dat op basis van dit oordeel er niet vanuit mag worden gegaan dat enkel sprake kan zijn van een levering als de afnemer fysiek over de goederen kan beschikken.¹¹⁹ Het HvJ EU heeft namelijk in het *Koela-N*-arrest geoordeeld dat de betrokken goederen niet fysiek in bezit hoeven te zijn zolang belanghebbende de beslissingsmacht kan uitoefenen wat er met de goederen gebeurt.¹²⁰

¹¹⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 142.

¹¹⁵ Zie art. 42 jo 141 jo 197 btw-richtlijn.

¹¹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 142.

¹¹⁷ HvJ EU 03 september 2015, nr. C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536, V-N 2015/45.14 (*Fast Bunkering Klaipėda*).

¹¹⁸ HvJ EU 03 september 2015, nr. C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536, V-N 2015/45.14, r.o. 48-52 (*Fast Bunkering Klaipėda*).

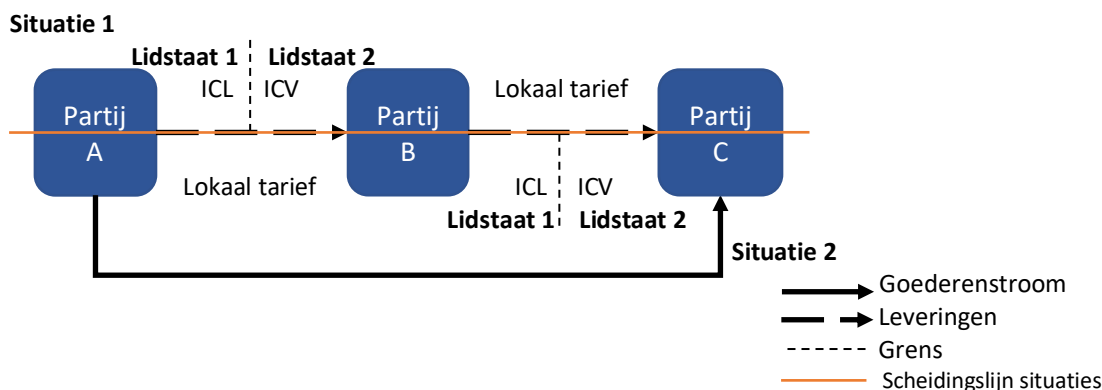
¹¹⁹ Lamers, *NDFR* 2016/3, p. 3.

¹²⁰ HvJ EU 15 juli 2015, nr. C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513 (*Koela-N*).

§ 3.4.2 Vervoerstoerekening

Wanneer ketentransacties zich voordoen in grensoverschrijdende situaties vinden er achtereenvolgende leveringen in twee of meer verschillende landen plaats.¹²¹ Het HvJ heeft geoordeeld dat slechts een van de leveringen in de keten de intracommunautaire levering kan zijn.¹²² De andere levering is een binnenlandse levering. In de keten A-B-C zou dat betekenen dat zowel de eerste als de tweede levering de intracommunautaire kan zijn. Om dit te bepalen is de vervoerstoerekening van belang.

Alvorens in te gaan op de vervoerstoerekening wordt in figuur 5 een voorbeeld weergegeven van een intracommunautaire ketentransactie. In situatie 1 (boven de scheidingslijn) wordt de intracommunautaire levering toegerekend aan de eerste levering. In dat geval verricht partij A een intracommunautaire levering in lidstaat 1. Partij B verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 gevolgd door een lokale levering in diezelfde lidstaat aan partij C. In situatie 2 (onder de scheidingslijn) wordt de intracommunautaire levering toegerekend aan de tweede levering. In dat geval verricht partij A een lokale levering aan partij B in lidstaat 1. Daaropvolgend verricht partij B een intracommunautaire levering in lidstaat 1. Partij C verricht in lidstaat 2 een intracommunautaire verwerving.



Figuur 5: Intracommunautaire ketentransactie waarbij drie partijen gevestigd zijn in twee verschillende lidstaten.

De vervoerstoerekening wordt niet geregeld in de btw-richtlijn of in de Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011, maar is in de jurisprudentie tot uitdrukking gekomen. Al deze jurisprudentie heeft echter geleid tot een complexe toepassing van de btw-regels omtrent de vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties.

De arresten waarin het HvJ EU de vervoerstoerekening heeft vormgegeven zijn: EMAG¹²³, Euro Tyre Holding¹²⁴, VSTR¹²⁵, Toridas¹²⁶ en Kreuzmayr¹²⁷. Zoals eerder vermeld blijkt uit het EMAG-arrest dat slechts één levering in de keten de intracommunautaire levering kan zijn.¹²⁸ Uit het Euro Tyre Holding-arrest blijkt dat de vervoerstoerekening afhangt van een globale beoordeling van alle omstandigheden.¹²⁹ HvJ EU acht het van bijzonder belang wanneer de beschikkingsmacht is overgedragen. In figuur 6 & 7 worden de gevolgen van het Euro Tyre Holding-arrest weergegeven.

¹²¹ Rous 2017/hfdst 2, par. 2.2 (online in NDFR).

¹²² HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18, r.o. 45 (EMAG).

¹²³ HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18 (EMAG).

¹²⁴ HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, V-N 2010/66.18 (Euro Tyre Holding).

¹²⁵ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17 (VSTR).

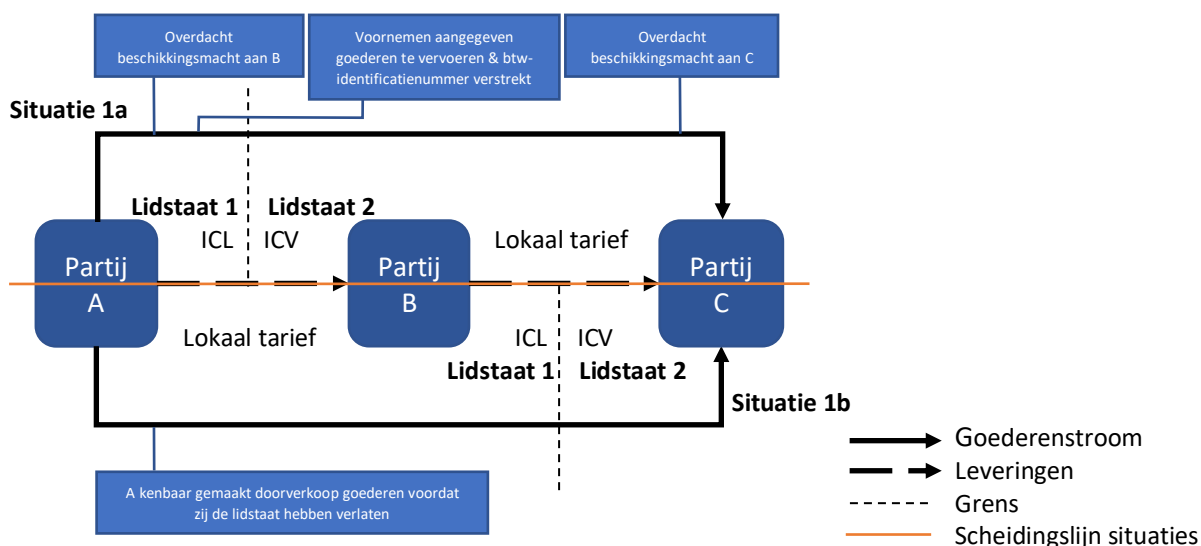
¹²⁶ HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, V-N 2017/39.21.47 (Toridas).

¹²⁷ HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, BNB 2018/86, m.nt. Merckx (Kreuzmayr).

¹²⁸ HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18, r.o. 45 (EMAG).

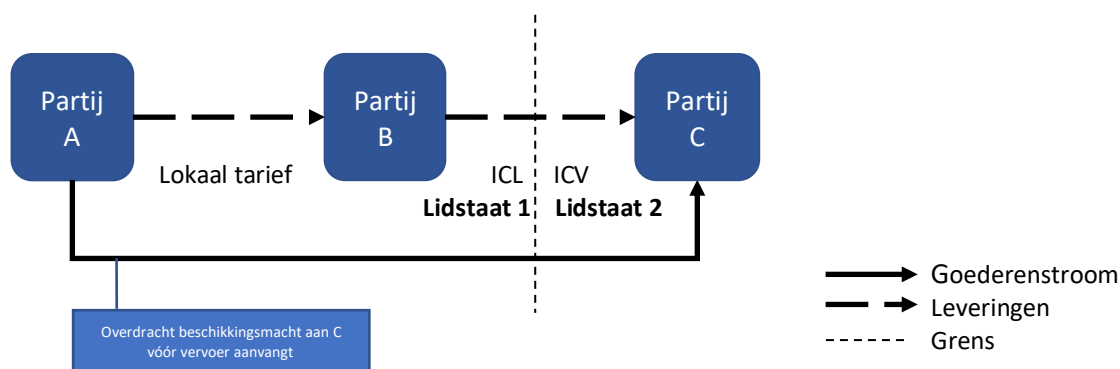
¹²⁹ HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, V-N 2010/66.18, r.o. 27 (Euro Tyre Holding).

In situatie 1a van figuur 6 wordt de beschikingsmacht aan partij B overgedragen in de lidstaat van vertrek. In dat geval moet rekening worden gehouden met het voornemen van partij B. Indien partij B uiting heeft gegeven aan het voornemen de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met het btw-identificatienummer aldaar wordt het vervoer toegerekend aan de eerste levering. In dat geval is van belang dat de beschikingsmacht op partij C over is gegaan in de lidstaat van bestemming. Daarentegen is in situatie 1b de eerste levering de lokale levering. Dit is het geval indien partij B aan partij A kenbaar heeft gemaakt dat de goederen worden doorverkocht voordat de goederen de lidstaat van vertrek hebben verlaten.¹³⁰



Figuur 6: Uitwerking Euro Tyre Holding-arrest indien de beschikingsmacht aan partij B overgaat in de lidstaat van vertrek.

In figuur 7 wordt de beschikingsmacht aan partij C overgedragen in de lidstaat van vertrek voordat het intracommunautaire vervoer aanvangt.¹³¹ Het vervoer dient dan aan de tweede levering te worden toegerekend.



Figuur 7: Uitwerking Euro Tyre Holding-arrest indien de beschikingsmacht aan partij C overgaat in de lidstaat van vertrek.

¹³⁰ HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, V-N 2010/66.18, r.o. 31-36 (*Euro Tyre Holding*). Partij A is in dat geval de btw-verschuldigde. Partij A is echter volledig afhankelijk van de informatie die partij B verstrekt. In rechtsoverweging 38 geeft de HvJ EU aan dat de btw door partij B dient te worden voldaan in de volgende situatie. Partij A handelt te goeder trouw en heeft aan zijn verplichtingen inzake het leveren van bewijs voor de intracommunautaire levering voldaan terwijl partij B de goederen niet heeft vervoerd buiten de lidstaat van levering.

¹³¹ Bijvoorbeeld omdat partij C het vervoer regelt.

Het VSTR-arrest bevestigt de handvatten die het HvJ EU toereikt in het Euro Tyre Holding-arrest. Ook het Toridas-arrest is in lijn met deze arresten. De laatste zaak in de lijn van jurisprudentie is het Kreuzmayr-arrest. Deze zaak is interessant in die zin dat partij B onjuiste informatie heeft verstrekt aan partij A. Partij B had aan partij A laten weten het vervoer te regelen en had zich kenbaar gemaakt met het btw-nummer van de lidstaat van bestemming. Daardoor had partij A de eerste levering als intracommunautaire levering beschouwd. In werkelijkheid had partij C de goederen vervoerd. Bovendien waren partij B en partij C beiden op de hoogte dat de beschikkingsmacht aan partij C was overgegaan vóór het intracommunautaire vervoer. Het HvJ EU concludeert hieruit dat het intracommunautaire vervoer dient te worden toegerekend aan de tweede levering.¹³²

Naar aanleiding van de hiervoor genoemde arresten doen verschillende situaties zich voor indien partij A, partij B of partij C het intracommunautaire vervoer verzorgt.

Indien partij A het intracommunautaire vervoer regelt zal zij de beschikkingsmacht hebben over de goederen tijdens het intracommunautaire vervoer. Zij zal namelijk kunnen bepalen wat er met de goederen gebeurt. Het intracommunautaire vervoer wordt dan toegerekend aan de eerste levering. De beschikkingsmacht aan partij B en partij C zal in dat geval overgaan in de lidstaat van aankomst van de goederen. De tweede levering is dan een lokale levering.

Indien partij B het intracommunautaire vervoer regelt kan dit vervoer worden toegerekend aan de eerste of de tweede levering. Indien partij B de beschikkingsmacht verkrijgt in de lidstaat van het vertrek en het vervoer op zich neemt dient er rekening te worden gehouden met het voornemen van partij B. Indien B uiting heeft gegeven aan het voornemen de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met het btw-identificatienummer van die lidstaat wordt het vervoer toegerekend aan de eerste levering. Indien echter partij B partij A op de hoogte stelt dat de goederen worden doorverkocht voordat zij de lidstaat van vertrek hebben verlaten dient de eerste levering de binnenlandse levering te zijn.¹³³

Indien partij C het intracommunautaire vervoer regelt zal de beschikkingsmacht aan partij C overgaan in de lidstaat van vertrek van de goederen. Tijdens het intracommunautaire vervoer kan partij C namelijk bepalen wat er met de goederen moet gebeuren. Het intracommunautaire vervoer wordt in dat geval toegerekend aan de tweede levering. In deze situatie heeft de beschikkingsmacht aan partij B logischerwijze ook plaatsgevonden in de lidstaat van vertrek.

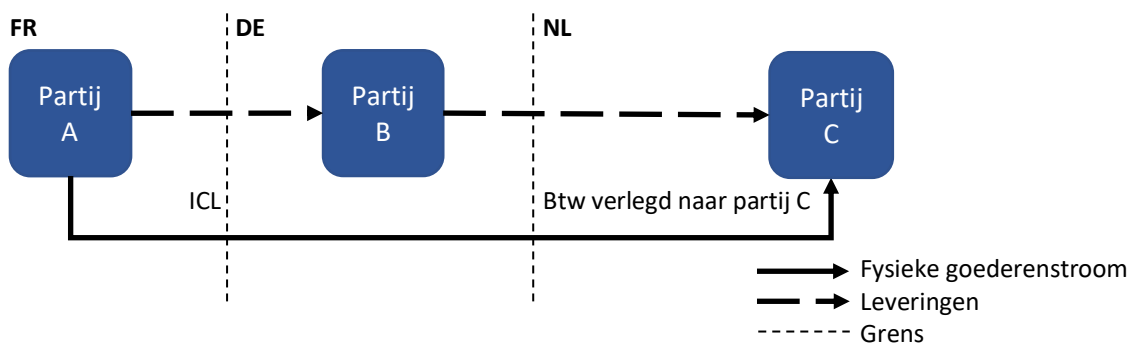
§ 3.4.3 Vereenvoudigde ABC-regeling

Ingeval het intracommunautaire vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering betekent dit dat partij B een intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat van aankomst en daaropvolgend een lokale levering verricht aan partij C. Als gevolg hiervan dient partij B zich te registreren in de lidstaat van aankomst om aldaar een btw-aangifte in te dienen. Om de registratie van B te voorkomen is de vereenvoudigde ABC-regeling ontwikkeld.¹³⁴ De regeling ziet enkel op de situatie waarbij drie partijen betrokken zijn die zijn gevestigd in verschillende lidstaten. In figuur 8 wordt weergegeven hoe de vereenvoudigde ABC-regeling uitwerkt.

¹³² HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, BNB 2018/86, m.nt. Merckx, r.o. 32-35 (*Kreuzmayr*).

¹³³ Zie voetnoot 126 voor de verschuldigdheid van de btw in deze situatie.

¹³⁴ Toet, *NDFR* 2018/26.



Figuur 8: Uitwerking van een intracommunautaire ketentransactie met toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling.

In het voorbeeld van figuur 8 verricht partij A een intracommunautaire levering aan partij B in de lidstaat van vertrek van de goederen (Frankrijk). Partij B hoeft geen nummerverwerving te verrichten in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder partij B geregistreerd is (hierna: lidstaat van registratie) (Duitsland). Voorts hoeft partij B geen intracommunautaire verwerving aan te geven in de lidstaat van aankomst van de goederen (Nederland). Bovendien hoeft partij B geen lokale (Nederlandse) btw in rekening te brengen aan partij C. Op basis van de verleggingsregeling is partij C de btw verschuldigd over de lokale levering.¹³⁵

De vereenvoudigde ABC-regeling bestaat uit meerdere samenhangende artikelen, te weten art. 42, 141 en 197 btw-richtlijn.¹³⁶ Art. 141 btw-richtlijn geeft de voorwaarden weer van de vereenvoudigde ABC-regeling. Wanneer de voorwaarde van art. 141 onder c btw-richtlijn gelezen wordt zou er volgens de letterlijke bepaling gelezen kunnen worden dat partij B niet in de lidstaat van vertrek geregistreerd mag zijn. Het HvJ EU heeft echter in het *Firma Hans Bühler*-arrest¹³⁷ geoordeeld dat enkel het btw-identificatienummer waaronder de intracommunautaire verwerving door partij B wordt verricht in aanmerking moet worden genomen of aan de voorwaarde is voldaan.¹³⁸ Er dient namelijk voor de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling naast de bewoording ervan ook rekening te worden gehouden met de context en de doelstellingen die worden nagestreefd.¹³⁹ De context en doelstelling van de voorwaarde is dat partij B niet in de lidstaat van bestemming voor btw-doeleinden mag zijn geïdentificeerd nu dit artikel registratie van partij B in die lidstaat juist voorkomt.¹⁴⁰

Art. 42 btw-richtlijn bewerkstelligt dat partij B geen nummerverwerving hoeft aan te geven in de lidstaat van registratie waardoor dubbele heffing wordt voorkomen. Op basis van art. 41 tweede alinea btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing van de nummerverwerving verlaagd in de lidstaat waar partij B is geregistreerd indien zij aantoont dat btw is geheven over de werkelijke intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst. Partij B kan dit nimmer aantonen aangezien de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst vrijgesteld is van btw op basis van de vereenvoudigde ABC-regeling.¹⁴¹ Art. 197 btw-richtlijn ziet op de verleggingsregeling en

¹³⁵ Hughes, *International VAT Monitor* 2012/4, p. 232.

¹³⁶ Art. 37c Wet OB voor de nationale bepaling.

¹³⁷ HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, FED 2018/100, m.nt. mr. dr. F.J.G. Nellen (*Firma Hans Bühler*).

¹³⁸ HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, FED 2018/100, m.nt. mr. dr. F.J.G. Nellen, r.o. 38 (*Firma Hans Bühler*).

¹³⁹ HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, FED 2018/100, m.nt. mr. dr. F.J.G. Nellen, r.o. 33 (*Firma Hans Bühler*).

¹⁴⁰ HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, FED 2018/100, m.nt. mr. dr. F.J.G. Nellen, r.o. 35 (*Firma Hans Bühler*).

¹⁴¹ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 496-497.

realiseert dat partij C de btw verschuldigd is over de lokale levering in de lidstaat van aankomst indien aan de voorwaarden van art. 141 btw-richtlijn is voldaan.

Een van de gevolgen van de vereenvoudigde ABC-regeling is de toename van de complexiteit van het btw-stelsel. Hoewel partij A een intracommunautaire levering aangeeft in de lidstaat van vertrek van de goederen, geeft geen van de betrokken partijen een intracommunautaire verwerving aan in de lidstaat van aankomst van de goederen. Wanneer de belastingautoriteiten de intracommunautaire levering aangegeven door partij A in zijn btw-aangifte en opgaaf ICP willen matchen met de btw-aangifte van partij B zal dit leiden tot onevenwichtigheid.¹⁴²

Om dit probleem op te lossen stelt art. 42 onder b btw-richtlijn dat partij B in de lidstaat van registratie een opgaaf ICP moet indienen. In de opgaaf ICP dient te worden opgenomen: het btw-nummer van partij B, het btw-nummer van partij C en de geleverde goederen waarop de in art. 42 btw-richtlijn bedoelde intracommunautaire verwerving betrekking hebben. Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden stellen dat dit aantoont dat partij B een intracommunautaire levering moet aangeven in de lidstaat van registratie over de lokale levering in partij C. Zij geven aan dat dit merkwaardig is om de volgende drie redenen. Partij A verricht de intracommunautaire levering, de plaats van de intracommunautaire levering is de lidstaat van vertrekt en niet de lidstaat van registratie van partij B en de lokale levering aan partij C vindt plaats in de lidstaat van aankomst. Het gevolg hiervan is dat de vereenvoudigde ABC-regeling een gecompliceerde uitwerking heeft.¹⁴³

§ 3.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is de intracommunautaire (keten)transactie behandeld. Er is gebleken dat de intracommunautaire levering aan diverse EU- en nationale voorwaarden is verbonden. De nationale voorwaarden kunnen verschillen wat tot rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen kan leiden. Intracommunautaire ketentransacties brengen diverse knelpunten met zich. Vooral de intracommunautaire vervoerstoerekening leidt tot veel onduidelijkheden. De wetgeving omtrent de vervoertoerekening is niet toereikend, maar de arresten van het HvJ EU bieden enige houvast. Daarentegen zorgen deze arresten voor toename in de complexiteit van het btw-stelsel. Ook de vereenvoudigde ABC-regeling blijkt complexer te zijn dan de naam doet vermoeden. De complexiteit van intracommunautaire transacties lijkt bij te dragen aan de fraudegevoeligheid van het btw-stelsel. In het volgende hoofdstuk zullen deze twee fundamentele knelpunten van het btw-stelsel worden behandeld.

¹⁴² Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 494.

¹⁴³ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 497.

Hoofdstuk 4 – Fundamentele knelpunten van het huidige btw-stelsel

§ 4.1 Inleiding

Het huidige btw-stelsel bevat diverse knelpunten. De knelpunten omtrent intracommunautaire (keten)transacties zijn in het vorige hoofdstuk behandeld. Het gevolg van deze knelpunten is dat het huidige btw-stelsel complex en vatbaar voor fraude is. De EC heeft aangegeven dat de complexiteit en de fraudegevoeligheid fundamenteel zijn voor het huidige btw-stelsel.¹⁴⁴ De EC heeft twee doelstellingen gevormd die zien op deze fundamentele knelpunten, te weten het vereenvoudigen en het meer fraude-robuust maken van het btw-stelsel. De vereenvoudiging wil de EC bereiken door de complexiteit van het huidige btw-stelsel aan te pakken en door het creëren van een level playing field voor bedrijven die zich bezighouden met binnenlandse of grensoverschrijdende transacties. De fraude-robuustheid wil de EC bereiken door het gefractioneerde inningssysteem aan te pakken.¹⁴⁵

§ 4.2 De complexiteit van het btw-stelsel

De introductie van het huidige btw-stelsel heeft geleid tot een zeer complex regime voor intracommunautaire goederentransacties. Twee hoofdredenen zijn de oorzaak van de complexiteit van het btw-stelsel. De eerste hoofdreden is de extra btw-verplichtingen die intracommunautaire transacties, ten opzichte van binnenlandse transacties, met zich brengen. De tweede hoofdreden is de verschillende toepassing van de btw-regels tussen lidstaten.¹⁴⁶ Als gevolg van die complexiteit hebben belastingplichtigen die zich begeven in het web van intracommunautaire goederentransacties te maken met hogere compliance kosten¹⁴⁷ ten opzichte van belastingplichtigen die enkel binnenlandse transacties verrichten.¹⁴⁸ De complexiteit van het gehele btw-stelsel is meeromvattend dan de hoofdredenen die de EC noemt.¹⁴⁹ Om binnen de relevantie van het onderzoek te blijven zal enkel aandacht worden besteed aan de complexiteit die voortvloeit uit de hiervoor genoemde hoofdredenen.

§ 4.2.1 Extra btw-verplichtingen bij intracommunautaire transacties

Goederen die intracommunautair worden verhandeld konden door de afschaffing van de fiscale grenzen niet meer gevolgd worden. Daardoor zouden goederen in een andere lidstaat in het zwarte circuit terecht kunnen komen. Het is dus belangrijk om een audit trail van de goederen te hebben waarmee zij gevolgd worden. Dat leidt alleen wel tot extra administratieve verplichtingen. De volgende extra verplichtingen kunnen intracommunautaire goederentransacties met zich brengen:

- het valideren van het btw-identificatienummer van de afnemer;¹⁵⁰

¹⁴⁴ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 20

¹⁴⁵ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 37

¹⁴⁶ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 27-28.

¹⁴⁷ Compliance kosten kunnen worden omschreven als kosten die ten laste van de belastingbetaler komen voor het naleven van de belastingverplichtingen, zie Evans 2008, p.449. Als kosten tot naleving van de belastingverplichtingen kunnen ten minste worden geïdentificeerd: kosten van de tijd om bijvoorbeeld kennis te vergaren of belastingaangifte te doen, kosten voor het inhuren van expertise van bijvoorbeeld een belastingadviseur en bijkomende kosten om de belasting te betalen zoals bijvoorbeeld het aanschaffen van software, zie Evans 2008, p. 451.

¹⁴⁸ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 27.

¹⁴⁹ Bijvoorbeeld vrijstellingen en het gebruik van verlaagde of nultarieven hebben een impact op de complexiteit van het btw-systeem als geheel.

¹⁵⁰ De leverancier dient de btw-status van de afnemer te bevestigen door het btw-identificatienummer in het VIES te valideren. VIES (VAT Information Exchange System) is een zoekmachine van de EC waarmee kan worden nagegaan of een bedrijf is ingeschreven voor handelstransacties met bedrijven in andere EU-landen.

- registratieplicht voor niet-gevestigde belastingplichtigen die binnenlandse leveringen verrichten in een andere lidstaat;¹⁵¹
- registratieplicht voor belastingplichtigen die eigen goederen overbrengen naar een andere lidstaat;¹⁵²
- registratieplicht in de lidstaat van vertrek of de lidstaat van bestemming voor tussenhandelaren¹⁵³ bij intracommunautaire ketentransacties;
- bewijs leveren dat de goederen de lidstaat hebben verlaten¹⁵⁴;
- voldoen aan de opgaaf ICP.

Het gevolg van deze verplichtingen zijn hogere compliance kosten voor belastingplichtigen die intracommunautaire handel drijven.¹⁵⁵ Dit kan bedrijven ervan weerhouden grensoverschrijdende transacties aan te gaan. Uit onderzoek¹⁵⁶ is gebleken dat in relatieve zin kleine ondernemingen een grotere compliance last ondervinden. Dat dit een niet gewenst gevolg is blijkt uit het feit dat het mkb de grootste sector is in de EU.¹⁵⁷ Het is mijns inziens dus begrijpelijk dat de EC de doelstelling heeft gevormd het btw-stelsel te vereenvoudigen om zo de compliance kosten te verlagen.

§ 4.2.2 Verschillende btw-behandeling tussen lidstaten

De complexiteit van het huidige btw-stelsel is gedeeltelijk het resultaat van het verschil in behandeling van de btw-richtlijn door lidstaten. Belastingplichtigen dienen zich te houden aan de nationale regels van een lidstaat. Indien intracommunautaire transacties worden verricht zullen de belastingplichtigen zich ook moeten houden aan de regels die gelden in de andere lidstaat.¹⁵⁸ Het verschil in behandeling is het gevolg van 1) de vele afwijkingen en opties in de btw-richtlijn, 2) implementatie en toepassingsverschillen door lidstaten en 3) het verschil van interpretatie.¹⁵⁹ Wanneer een transactie verschillend wordt behandeld kan dit op basis van de plaats van leveringsregels leiden tot dubbele heffing of dubbele niet heffing.¹⁶⁰ Beide zijn problematisch en dienen te allen tijde worden voorkomen. Ook Ismer en Artinger geven aan dat dubbele heffing het gevolg is van de plaats van leveringsregels aangezien de betrokken lidstaten ervan uitgaan dat de heffing plaatsvindt binnen hun territorium.

¹⁵¹ Op basis van art. 194 btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat binnenlandse goederenleveringen verricht door niet-gevestigde belastingplichtigen worden voldaan door de afnemer. Indien lidstaten niet voorzien in zo een regeling dient de niet-gevestigde belastingplichtige zich aldaar te registreren voor btw-doeleinden.

¹⁵² Indien een belastingplichtige eigen goederen overbrengt naar een andere lidstaat dient de belastingplichtige zich daar te registreren om een fictieve intracommunautaire verwerving aan te geven. Sommige lidstaten hebben echter een vereenvoudigde regeling getroffen om btw-registratie te voorkomen.

¹⁵³ Met 'tussenhandelaar' bedoel ik de tussenpartijen van een ketentransacties. Zodoende bedoel ik niet de eerste leverancier of de laatste afnemer in de keten.

¹⁵⁴ Om het bewijs te leveren dat de goederen de lidstaat hebben verlaten dient de leverancier documenten bij te houden betreffende het transport. Ten opzichte van binnenlandse transacties is dit een extra verplichting aangezien deze bewijsvoering daarvoor niet vereist is.

¹⁵⁵ Uit onderzoek is gebleken dat compliance kosten 11% hoger zijn ten opzichte van binnenlandse transacties, zie EY 2015, p. 13. Bovendien liggen de compliance kosten voor bedrijven tussen de 2-8% van de geïnde btw, zie COM(2011) 851 definitief, 6 december 2011, p. 7.

¹⁵⁶ IFS 2011, p. 112.

¹⁵⁷ De EU bestaat voor 99,8% uit mkb's. Het aantal personen werkzaam in deze sector is 66,4% ten opzichte van het totaal aantal werkenden in de EU. De toegevoegde waarde (= totale omzet minus aankoopwaarde) in deze sector was 4.160,70 biljoen euro, wat neerkomt op 56,8% van het totaal. Deze cijfers hebben alle betrekking op 2017. Cijfers afkomstig uit: European Commission, *Annual Report on European SME's 2017/2018*, 2018, p. 14

¹⁵⁸ IFS 2011, p. 116-117.

¹⁵⁹ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 29.

¹⁶⁰ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 28; zie ook EC Consultation paper TAXUD/D1/..., 5 januari 2007, p. 2-3.

Derhalve stellen zij dat dubbele heffing alleen voorkomt indien de lidstaten een verschillende behandeling van de transactie toepassen.¹⁶¹

Indien een grensoverschrijdende transactie onderworpen is aan een verschillende btw-behandeling tussen lidstaten kan inbreuk op het fiscaal neutraliteitsbeginsel optreden.¹⁶² Dit is het geval wanneer de goederen intracommunautair worden geleverd en de ene lidstaat een vrijstelling zonder aftrek hanteert en de goederen in de andere lidstaat belast zijn. Doordat de goederen in de lidstaat van vertrek zijn vrijgesteld drukt niet aftrekbare btw op de goederen. In het land van bestemming zijn de goederen onderworpen aan heffing van btw. Daardoor treedt cumulatie van btw op, namelijk niet aftrekbare btw van de lidstaat van vertrek en btw van de lidstaat van bestemming. Indien de levering lokaal zou zijn verricht in de lidstaat van bestemming zou cumulatie van btw niet optreden omdat de lokale leverancier recht van aftrek zou hebben. Het verschillend behandelen van dezelfde verrichting is in strijd met het fiscaal neutraliteitsbeginsel en in het bijzonder de externe neutraliteit. Het HvJ EU heeft in het Eurodental-arrest¹⁶³ aangegeven dat dit het gevolg is van onvolledige harmonisatie van het btw-stelsel.¹⁶⁴ Schending van het fiscaal neutraliteitsbeginsel is dus niet opgelost.

§ 4.3 De fraudegevoeligheid van het btw-stelsel

Een van de kenmerken van het huidige btw-stelsel is het gefractioneerde inningsstelsel. Dit houdt in dat de heffing van btw plaatsvindt in elke fase van het productie- en distributieproces, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging. De belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.¹⁶⁵ Volgens onder andere de EC is dit de oorzaak van de fraudegevoeligheid van het huidige btw-stelsel.¹⁶⁶ Belastingfraude kan namelijk omschreven worden als het opzettelijk nalaten om informatie in zijn geheel, tijdig of correct te verstrekken, met als doel het niet of onvoldoende betalen van belastingschulden aan de Belastingdienst of het innen of terugvorderen van belastingvorderingen van de Belastingdienst.¹⁶⁷ Dit is precies wat gefractioneerde inningsstelsel tot gevolg heeft. Dit geldt zowel bij binnenlandse als bij grensoverschrijdende situaties.

Bij binnenlandse btw-fraude kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het voor privédoeleinden gebruiken van goederen of diensten, terwijl btw met betrekking tot deze goederen of diensten wel in aftrek is gebracht.¹⁶⁸ Oftewel de belastingplichtige laat opzettelijk na informatie te verstrekken (er wordt geen btw afgedragen) met als doel het innen van belastingvorderingen (er wordt inkoop-btw teruggevorderd).

Btw-fraude kan zich ook voordoen in grensoverschrijdende situaties. Grensoverschrijdende btw-fraude kan op verschillende vlakken ontstaan. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het niet aangeven van een intracommunautaire verwerving of het onterecht toepassen van de vrijstelling voor

¹⁶¹ Ismer & Artinger, *Intertax* 2017/2, p. 595.

¹⁶² Pfister, *International VAT Monitor* 2010/3, p. 200.

¹⁶³ HvJ EG 07 december 2006, nr. C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17 (*Eurodental*).

¹⁶⁴ HvJ EG 07 december 2006, nr. C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17, r.o. 50 (*Eurodental*).

¹⁶⁵ HvJ EG 03 oktober 2006, nr. C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629, V-N 2006/52.20, r.o. 28 (*Banca popolare di Cremona*).

¹⁶⁶ SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 19; Wolf, *Intertax* 2011/1, p. 27.

¹⁶⁷ Amand & De Rick, *International VAT Monitor* 2005/1, p. 9.

¹⁶⁸ Het genoemde voorbeeld is zomaar een van de vele manieren om btw te ontduiken. Zo kan er ook gedacht worden aan het niet vermelden van een deel van de verkopen waardoor de te betalen btw lager is dan de btw die daadwerkelijk voldaan zou moeten worden of de onderneming in zijn geheel niet laten registreren waardoor btw en btw compliance kosten worden vermeden. Een van de meest voorkomende binnenlandse btw-fraudes is echter het onterecht terugvorderen van btw als gevolg van het opgeven van nepfacturen of meer inkopen dan daadwerkelijk zijn gedaan, zie Keen & Smith, *National Tax Journal* 2006/4, p. 866-867.

een intracommunautaire levering.¹⁶⁹ De meeste bekende vorm van grensoverschrijdende btw-fraude is de btw-carrouselfraude. In de volgende paragraaf zal deze vorm uitvoerig behandeld worden.

§ 4.3.1 Btw-carrouselfraude

Goederen kunnen btw-vrij verhandeld worden op de interne markt doordat intracommunautaire B2B-goederentransacties gebaseerd zijn op het bestemmingslandbeginsel. In feite wordt daardoor de btw-heffing uitgesteld, wat een uitzondering is op het beginsel van het gefractioneerde inningssysteem van de btw.¹⁷⁰ Het btw-vrij leveren van goederen op de interne markt is bijzonder aantrekkelijk gebleken voor criminelen om btw-fraude te plegen.¹⁷¹ Diverse vormen van btw-fraude maken hier gebruik van zoals bijvoorbeeld intracommunautaire ploffraude of btw-carrouselfraude. Dat deze wijze voor het leveren van goederen aantrekkelijk is voor fraudeurs blijkt wel uit de door de EC gepubliceerde cijfers over de VAT-gap. De VAT-gap is het verschil tussen de verwachte en de daadwerkelijk behaalde btw-inkomsten. Het verschil is een niet-geïnd deel aan btw-inkomsten. De VAT-gap van de EU werd in 2016 geschat op 137,5 miljard.¹⁷² De niet-geïnde btw is echter niet volledig het gevolg van grensoverschrijdende btw-fraude. Ook faillissementen en belastingontwijkingen zijn oorzaken van de VAT-gap.¹⁷³ Voor intracommunautaire ploffraude wordt het verlies op 45 tot 54 miljard euro per jaar geschat.¹⁷⁴ De gevolgen van deze vorm van fraude zijn echter niet beperkt tot het derven van belastinginkomsten. Btw-carrouselfraude, een complexere vorm van intracommunautaire ploffraude, wordt namelijk gebruikt om terrorisme te financieren.¹⁷⁵ Een ander gevolg is het feit dat intracommunautaire ploffraude en btw-carrouselfraude een verstoorde marktwerking hebben; fraudeurs bieden de goederen vaak aan onder de marktprijs.¹⁷⁶

Btw-carrouselfraude kan op verschillende manieren worden vormgegeven.¹⁷⁷ Hoe dit ook gebeurt, de kern de fraude blijft steeds hetzelfde. Binnenlandse btw wordt door de ene partij in aftrek gebracht die door een andere partij niet wordt afgedragen. Dit is mogelijk door een van de knelpunten in het btw-stelsel. Het recht op aftrek is niet gelinkt aan de ontvangsten van btw door de belastingautoriteiten. Een afnemer kan btw in aftrek brengen ongeacht of de leverancier de btw aan de belastingautoriteiten betaalt.¹⁷⁸ In figuur 9 wordt een voorbeeld van btw-carrouselfraude weergegeven. Het voorbeeld in figuur 9 is niet per se de meest voorkomende of meest winstgevende manier van btw-carrouselfraude.

¹⁶⁹ Amand & De Rick, *International VAT Monitor* 2005/1, p. 9.

¹⁷⁰ Ainsworth, *Tax Notes Int'l* 2006/5, p. 445.

¹⁷¹ Keen & Smith, *National Tax Journal* 2006/4, p. 870.

¹⁷² Dit is het meest recente verschenen cijfer over de VAT-gap gepubliceerd door de EC, zie CASE 2019, p.8.

¹⁷³ Wolf, *Intertax* 2011/1, p. 27.

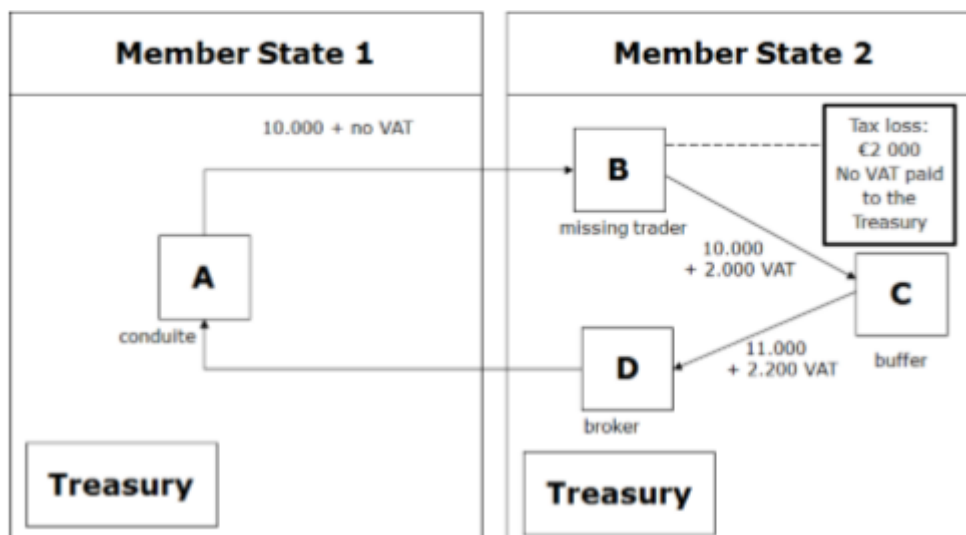
¹⁷⁴ EY 2015, p. 14.

¹⁷⁵ Zo hebben Italiaanse onderzoeken in 2015 een link gevonden tussen één miljard euro aan btw-carrouselfraude met emissierechten en de financiering van terrorisme in Pakistan, Borselli, Fedeli & Giurato, *Tax Notes International* 2015/5, p. 707. Zie in dit verband ook 'Zembla – Frauderen voor de jihad', Vara NPO 2, 24 oktober 2016.

¹⁷⁶ European Parliament 2018, p. 18.

¹⁷⁷ Zie European Commission, *The concept of Tax Gaps*, 2018, p. 10-14 voor diverse situaties van intracommunautaire btw-fraude.

¹⁷⁸ Wolf, *Intertax* 2011/1, p. 26.



Figuur 9¹⁷⁹: Een voorbeeld van btw-carrouselfraude.

In het voorbeeld zijn vier belastingplichtigen betrokken. De goederen worden door partij A intracommunautair tegen 0% btw geleverd aan partij B. Partij B geeft geen intracommunautaire verwerving aan en levert de goederen lokaal aan partij C. De in rekening gebrachte btw draagt partij B niet af. Partij C brengt de in rekening gebrachte btw in aftrek. Daaropvolgend levert partij C de goederen tegen het lokale tarief aan partij D en draagt de in rekening gebrachte btw af. Partij D brengt de btw in aftrek en levert vervolgens intracommunautair tegen 0% btw aan partij A. Door partij D wordt de carrouselfraude compleet gemaakt. Partij B zal uiteindelijk verdwijnen waardoor de belastingautoriteiten de gederfde belastinginkomsten niet kan verhalen op hem.¹⁸⁰

In de praktijk worden structuren vele malen complexer gemaakt dan hiervoor. Soms gebeurt dit wel met fysieke goederen, soms alleen op papier. Het uitbreiden van de carrousel zorgt er namelijk voor dat het achterhalen van de fraude ingewikkelder is voor belastingautoriteiten.¹⁸¹ Om die reden worden diverse partijen in de keten geplaatst. Zij weten soms niet dat zij deelnemen aan btw-fraude.¹⁸²

Bepaalde goederen zijn vatbaarder voor btw-carrouselfraude dan andere. Het gaat dan voornamelijk om goederen van een klein formaat met een hoge economische waarde. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan mobiele telefoons en laptops. Om fraude tegen te gaan heeft het EC art. 199 bis btw-richtlijn ingevoerd. Daarin worden lidstaten de mogelijkheid geboden een facultatieve verleggingsregeling toe te passen op de aldaar genoemde goederen, waaronder mobiele telefoons en laptops.¹⁸³ De facultatieve verleggingsregeling is een binnenlandse verlegging. Wanneer een handelaar verplicht is de btw te verleggen naar de afnemer kan hij geen btw in rekening brengen en ontvangen. Dientengevolge zal hij niet kunnen verdwijnen met btw.¹⁸⁴ Deze regeling is nog tot en met 30 juni 2022 van kracht.¹⁸⁵ Daarna zal het definitieve btw-stelsel voor B2B-goederenleveringen in werking treden.

¹⁷⁹ Figuur 5 is ontleend aan SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017, p. 25.

¹⁸⁰ Intracommunautaire ploffraude wordt in feite op dezelfde manier gepleegd als btw-carrouselfraude, echter zonder de laatste twee stappen. De ploffer verdwijnt nadat hij de goederen heeft verkocht. Btw-carrouselfraude levert in die zin meer op voor de fraudeurs aangezien de keten van transacties meerdere malen op een circulaire wijze kan worden herhaald.

¹⁸¹ Center for the Study of Democracy 2015, p. 63.

¹⁸² In het voorbeeld kan het goed mogelijk zijn dat partij C niet weet dat hij deelneemt aan btw-fraude.

¹⁸³ Zie art. 199 bis lid 1 onderdeel c & onderdeel h btw-richtlijn.

¹⁸⁴ COM(2018) 118 final, p. 3.

¹⁸⁵ PbEU 2018, L282/5, 6 november 2018.

§4.3.2 Het HvJ EU in strijd tegen btw-fraude

Het HvJ EU heeft al meerdere malen uitspraak gedaan bij arresten die betrekking hebben op btw-(carousel)fraude.¹⁸⁶ Een van de belangrijkste zijn de gevoegde zaken Kittel en Recolta.¹⁸⁷ Daaruit volgt dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude moet worden beschouwd als deelnemer van die fraude. Het is daarbij irrelevant of de belastingplichtige in kwestie winst haalde uit de doorverkoop van de goederen.¹⁸⁸ Uit deze en andere zaken blijkt dat de gevolgen voor de belastingplichtige kunnen zijn de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting¹⁸⁹, toepassing van de vrijstelling¹⁹⁰ en teruggaaf van belasting.¹⁹¹ Indien de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld en alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen de fraude te voorkomen kan de belastingplichtige wel aanspraak op deze rechten maken.¹⁹²

§4.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk zijn de twee fundamentele problemen van het huidige btw-stelsel behandeld. In hoofdstuk drie is aangetoond dat intracommunautaire goederentransacties an sich complex zijn. Daarnaast zorgen ook de extra btw-verplichtingen en de verschillende behandeling ervan tussen lidstaten voor toename in de complexiteit van het btw-stelsel. Intracommunautaire transacties worden daardoor complexer en mogelijk bezwaarlijker voor belastingplichtigen. De complexiteit van intracommunautaire goederentransacties draagt bij aan de fraudegevoeligheid van het btw-stelsel. Doordat goederen op de interne markt btw-vrij kunnen worden geleverd hebben fraudeurs verschillende mogelijkheden gevonden om geen btw af te dragen in de lidstaat van bestemming. Het wordt belastingautoriteiten extra lastig gemaakt deze fraudeurs te detecteren doordat fraudeurs de carousel uitbreiden, soms zelfs zonder fysieke goederen. De fraudegevoeligheid heeft gezorgd voor meer rechtspraak en wetgeving wat leidt tot een complexer btw-stelsel. Zodoende blijken de fundamentele problemen zich in een vicieuze cirkel te bevinden. Of het definitieve btw-stelsel dit zal doorbreken zal onderzocht worden in het volgende hoofdstuk.

¹⁸⁶ Zie o.a. HvJ EG 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd & Bond House Systems Ltd*); HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel & Recolta*); HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12, m.nt. Bijl (*Collée*); HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13, m.nt. Bijl (*Twoh International*); HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11, m.nt. Bijl (*Teleos*); HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11 (R); HvJ EU 20 juni 2018, nr. C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, FED 2018/158, m.nt. mw. mr. drs. M. Chin-Oldenziel (*Enteco Baltic*); HvJ EU 14 februari 2019, nr. C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114, V-N 2019/12.12 (*Vetsch Int. Transporte*).

¹⁸⁷ HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel & Recolta*).

¹⁸⁸ HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, r.o. 56 (*Kittel & Recolta*).

¹⁸⁹ HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, r.o. 59 (*Kittel & Recolta*).

¹⁹⁰ HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16, r.o. 54 (*Mecsek-Gabona*).

¹⁹¹ HvJ EU 18 december 2014, nrs. C-131/13, C-163/13 en C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, m.nt. D.B. Bijl, r.o. 46 (*Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's*).

¹⁹² HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16, r.o. 53 (*Mecsek-Gabona*).

Hoofdstuk 5 – Het definitieve btw-stelsel

§ 5.1 Inleiding

Intracommunautaire goederentransacties zijn complex en fraudegevoelig. Het is begrijpelijk dat de EC daarom een solide en gemeenschappelijke Europese btw-ruimte wil creëren die eenvoudig, modern en fraudebestendig is.¹⁹³ Om dat te bewerkstelligen heeft de EC op 7 april 2016 haar VAT Action Plan¹⁹⁴ gepresenteerd waarin zijn progressieve stappen uiteenzet voor de verwezenlijking van een gemeenschappelijke btw-ruimte. Dit wil de EC bereiken door een definitief btw-stelsel en een gemoderniseerd tariefbeleid in te voeren.¹⁹⁵ Wat betreft het definitieve btw-stelsel zal de regeling eerst voor intracommunautaire B2B-goederenleveringen gelden. Het is de bedoeling dat deze regeling vanaf juli 2022 in werking treedt. Daarna zal een regeling voorgesteld worden voor intracommunautaire B2B-dienstverleningen. De wijzigingen van het tariefbeleid zullen pas in werking treden na de invoering van het definitieve btw-stelsel.¹⁹⁶

Om de geïdentificeerde problemen van intracommunautaire goederentransacties in het huidige btw-stelsel te herstellen zijn er als tussenstap een aantal quick fixes aangenomen. Zij zullen vanaf januari 2020 in werking treden.¹⁹⁷

§ 5.2 Het voorgestelde btw-stelsel

Het voorgestelde btw-stelsel is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel.¹⁹⁸ Intracommunautaire goederentransacties zijn in het huidige btw-stelsel onderworpen aan twee handelingen. Een intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst. Dit stelsel zal komen te vervallen. De grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen zal voortaan nog slechts één handeling voor btw-doeleinden vormen: een intra-Unielevering van goederen.¹⁹⁹ Op deze manier worden binnenlandse en grensoverschrijdende goederentransacties niet langer verschillend behandeld.²⁰⁰ Volgens de EC's voorspellingen zou alleen al deze aanpassing grensoverschrijdende btw-fraude met 80% per jaar verminderen, wat neerkomt op 40 miljard euro.²⁰¹

Een intra-Unielevering van goederen is volgens het voorgestelde art. 14 lid 4 btw-richtlijn:

“een levering van goederen door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd, door of voor rekening van de leverancier of de persoon die de goederen binnen de Unie verwerft, van een lidstaat naar een andere lidstaat.”²⁰²

Om de intra-Unielevering te belasten in de lidstaat van bestemming is ook een uitzondering op de algemene regels voor de plaats van levering²⁰³ voorgesteld. De uitzondering zal in art. 35 bis btw-richtlijn komen te staan en houdt in:

¹⁹³ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 2.

¹⁹⁴ COM(2016) 148 final, 7 april 2016.

¹⁹⁵ COM(2016) 148 final, 7 april 2016, p. 9 e.v. respectievelijk p. 12 e.v.

¹⁹⁶ COM(2018) 20 final, 18 januari 2018, p. 12.

¹⁹⁷ *PbEU* 2018, L311/3&10, 7 december 2018.

¹⁹⁸ COM(2016) 148 final, 7 april 2016, p. 10-11.

¹⁹⁹ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p.7.

²⁰⁰ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p.2.

²⁰¹ COM(2016) 148 final, 7 april 2016, p. 4, aldaar verwezen naar EY 2015.

²⁰² COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p.7.

²⁰³ De algemene regels houden het volgende in. Indien de levering van goederen zonder vervoer plaatsvindt wordt op basis van art. 31 btw-richtlijn als plaats van levering aangemerkt de plaats waar de goederen zich

“een intra-Unielevering wordt geacht plaats te vinden daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer.”²⁰⁴

De leverancier is op basis van de intra-Unielevering de btw verschuldigd in de lidstaat van bestemming.²⁰⁵ De leverancier zal dus het toepasselijke btw-tarief van de lidstaat van bestemming in rekening brengen aan de afnemer. Ter voorkoming van btw-registraties in andere lidstaten, kan de leverancier de btw van de lidstaat van bestemming voldoen via het zogenoemde One-Stop-Shop (hierna: OSS) model.²⁰⁶ Het huidige btw-stelsel kent een soortgelijk model voor elektronische diensten, de Mini-One-Stop-Shop (hierna: MOSS).²⁰⁷ De MOSS zal voor het definitieve btw-stelsel worden uitgebreid naar de OSS. Ook de aftrek van voorbelasting kan via de OSS worden geclaimd.²⁰⁸ Momenteel voorziet de MOSS namelijk slechts in het voldoen van de verschuldigde btw.²⁰⁹ Wanneer de leverancier de btw voldoet in de OSS zal de lidstaat van levering de btw betalen aan de lidstaat van bestemming. De lidstaat van bestemming zal de in aftrek gebrachte voorbelasting aan de afnemer betalen.

Wat verder opvalt aan het nieuwe btw-stelsel is dat de lijsten (in Nederland de opgaaf ICP) worden geschrapt voor intra-Unieleveringen. De EC stelt dat dit de administratieve lasten voor het handelsverkeer binnen de EU verlicht.²¹⁰ Doordat btw op de intra-Unielevering in rekening wordt gebracht aan de afnemer is het volgens de EC niet langer nodig de goederen administratief te volgen door middel van een btw-audit trail.²¹¹

§ 5.2.1 Certified Taxable Person

Naast de hierboven genoemde verschuldigdheid door de leverancier zal er een parallelsysteem bestaan. De verschuldigdheid zal naar de afnemer verlegd worden voor zover deze een gecertificeerd belastingplichtige (hierna: CTP oftewel Certified Taxable Person) is en de leverancier niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.²¹² Het begrip CTP is niet terug te vinden in het huidige btw-stelsel. In het voorgestelde btw-stelsel is de CTP-status opgenomen in art. 13 bis btw-richtlijn. Een belastingplichtige dient deze status aan te vragen bij de belastingautoriteit van de lidstaat waar hij gevestigd is. De belastingautoriteiten kennen de CTP-status toe wanneer aan diverse criteria is voldaan.²¹³ In figuur 10 wordt weergegeven hoe de intra-Unielevering btw-technisch wordt behandeld als de afnemer de CTP-status heeft.

bevinden op het tijdstip van de levering. Indien de levering van goederen met vervoer plaatsvindt wordt op basis van art. 32 btw-richtlijn als plaats van levering aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer.

²⁰⁴ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p.7.

²⁰⁵ Zie art. 194 btw-richtlijn; dit artikel zal ongewijzigd blijven.

²⁰⁶ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 11.

²⁰⁷ Zie *PbEU* 2017, L 348/7, 5 december 2017.

²⁰⁸ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 12.

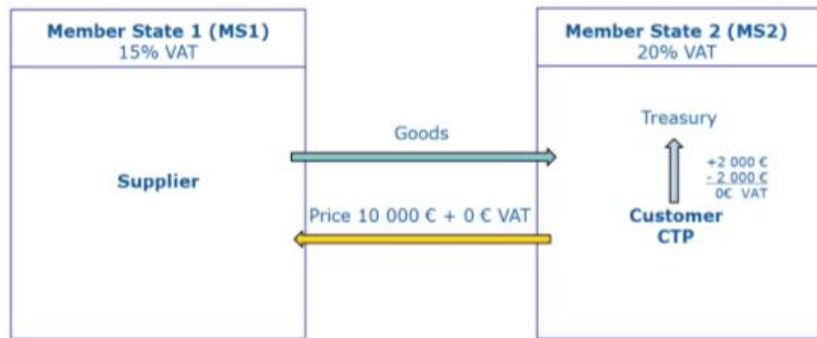
²⁰⁹ Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem, p. 3.

²¹⁰ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 17.

²¹¹ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 10.

²¹² COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 8-9.

²¹³ Zie COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 20-21.



Figuur 10²¹⁴: Btw-technische behandeling van een intra-Unielevering waarbij de afnemer de CTP-status heeft.

In figuur 10 levert de leverancier in MS1 de goederen aan een afnemer met CTP-status in MS2 zonder btw in rekening te brengen. De afnemer geeft de btw aldaar aan en brengt tevens dezelfde btw in aftrek. Door deze wijze van heffing wordt er geen btw in rekening gebracht bij intra-Unieleveringen. Deze regeling is sterk vergelijkbaar met het huidige stelsel voor intracommunautaire B2B-goederentransacties waarbij ook geen btw in rekening wordt gebracht aan de afnemer.²¹⁵

Op basis van het voorgaande zou gedacht kunnen worden²¹⁶ dat een afnemer met CTP-status alsnog de opgaaf ICP zal moeten indienen. Dit is echter niet het geval. Volgens de EC zou dit indruisen tegen het concept van de CTP. Een CTP is namelijk een (volgens de EC) betrouwbare belastingplichtige. Er kan dus niet van een CTP worden verlangd alsnog de opgaaf ICP in te dienen.²¹⁷

Door de EC was voorgesteld de CTP-status in eerste instantie ook voor drie van de vier quick fixes te laten gelden.²¹⁸ Bepaalde lidstaten, waaronder Nederland, waren sceptisch over de invoering van de CTP-status.²¹⁹ Om het wetgevingsproces van de quick fixes te versnellen is bij de ECOFIN vergadering op 20 juni 2018 afstand gedaan van de CTP-status voor de quick fixes. Daarbij werd aangegeven dat de voorstellen betreffende een CTP voor het definitieve btw-stelsel nader zullen moeten worden besproken.²²⁰ In het voorgestelde definitieve btw-stelsel is besproken dat de CTP-status ingevoerd zal worden bij inwerkingtreding ervan. In datzelfde voorstel geeft de EC aan dat de quick fix regeling inzake voorraad op afroep en de vervoerstoerekening bij ketentransacties moeten worden aangepast aan de nieuwe regeling waarbij de CTP-status zal gelden.²²¹ Aangezien het concept van de CTP-status is afgewezen bij invoering van de quick fixes kan de vraag worden gesteld of de CTP-status nog een kans maakt bij invoering van het definitieve btw-stelsel.²²²

§ 5.2.2 Evaluatie en wenselijkheid van het voorgestelde btw-stelsel

Het definitieve stelsel heeft tot gevolg dat de lidstaten afhankelijk zijn van elkaars belastinginning. Doordat intra-Unieleveringen belast zijn en het bestemmingslandbeginsel daaraan ten grondslag ligt, moet de lidstaat van vertrek de btw innen bij de leverancier en afdragen aan de lidstaat van bestemming. De lidstaat van bestemming is dus afhankelijk van de btw-inning door de lidstaat van

²¹⁴ Figuur 6 is ontleent aan SWD(2017) 326 final, 4 oktober 2017, p. 136.

²¹⁵ Van Norden, *NTRF* 2017/2908 (online).

²¹⁶ Aangezien de goederen dan alsnog btw-vrij verhandeld kunnen worden binnen de EU.

²¹⁷ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 10.

²¹⁸ Zie voor de quick fix betreffende de voorraad op afroep regeling COM(2017) 569 final, 4 oktober 2017, p. 10, de vervoerstoerekening bij ketentransacties COM(2017) 569 final, 4 oktober 2017, p. 12 en voor de bewijs van leveringsregels voor toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering COM(2017) 568 final, 4 oktober 2017, p. 6.

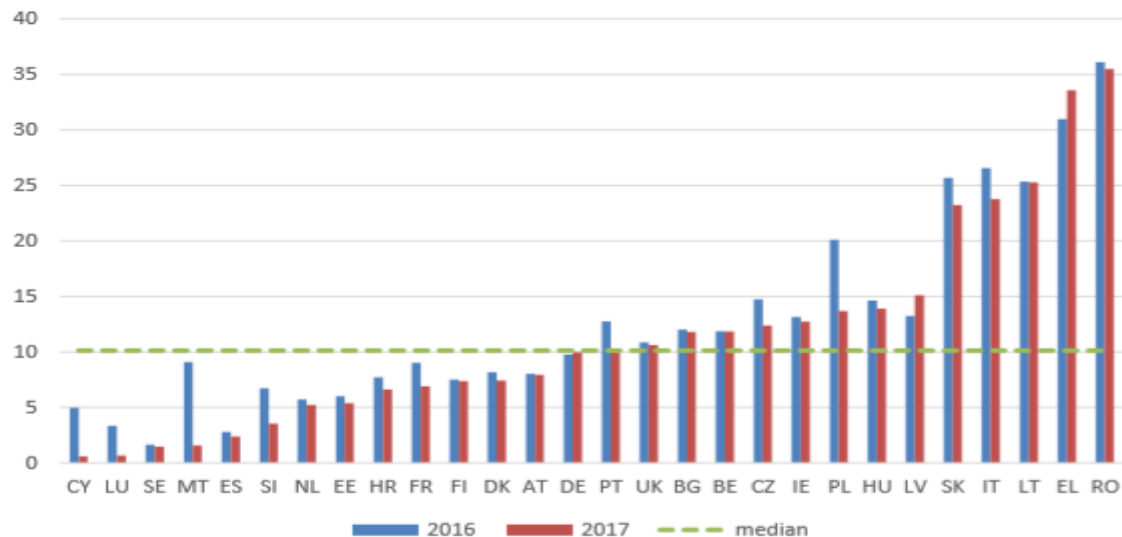
²¹⁹ Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem, p. 7.

²²⁰ ECOFIN nr. 10335/18, 20 juni 2018, p. 3.

²²¹ COM(2018) 329 final, 25 mei 2018, p. 6.

²²² Matesanz, *International VAT Monitor* 2018/6, p. 214.

vertrek bij de leverancier. Voorts moet de lidstaat van bestemming btw-aftrek verlenen aan de afnemer hoewel zij wellicht nog niet de btw van de lidstaat van vertrek heeft ontvangen. Dit vergt grote mate van vertrouwen in elkaar. Sommige lidstaten hebben twijfels bij het feit dat zij btw-aftrek moeten verlenen terwijl een andere lidstaat verantwoordelijk is voor de belastinginning.²²³ De bedragen die lidstaten aan elkaar moeten overmaken zullen zeer aanzienlijk zijn.²²⁴ Het binnenkomen van deze bedragen is afhankelijk van de toezicht door belastingautoriteiten op de juiste en volledige afdracht door belastingplichtigen.²²⁵ Door een blik op de VAT-gap te werpen kan ik begrijpen dat lidstaten hier twijfels bij hebben. In figuur 11 wordt de VAT-gap van alle 28 lidstaten weergegeven als percentage van de totaal verwachte btw-inkomsten.



Figuur 11²²⁶: Weergave van de VAT-gap als percentage van de totaal te verwachten btw-inkomsten in 2016 & 2017.

Uit figuur 11 kan worden opgemaakt dat de VAT-gap in Roemenië (RO) iets meer dan 35% bedraagt. Dit betekent dat slechts 65% van de verschuldigde btw wordt geïnd. Deze percentages betreffen het huidige stelsel waarbij de btw wordt geïnd voor de eigen schatkist. Het is maar de vraag of dit soort lidstaten net zoveel inspanning zullen doen tot het invorderen van btw als die bestemd is voor andere lidstaten.²²⁷

Door het wegvallen van de rapportageverplichting²²⁸ wordt fraude naar mijn idee niet tegen gegaan, maar maakt dit de mogelijkheid ervan juist groter. De ontvangende lidstaat zal geen kennis meer hebben van de leveringen aan de afnemer. Er is ook geen meldingsplicht voor de afnemer over de aankoop van de goederen.²²⁹ Bij het huidige stelsel worden de goederen administratief wel gevolgd door een btw-audit trail. Een conclusie die uit figuur 11 getrokken kan worden is dat een van de belangrijke oorzaken van het VAT-gap verschil tussen lidstaten zou kunnen zijn dat niet eenzelfde monitoringsbeleid wordt gehanteerd. Ook na de inwerkingtreding van de intra-Unielevering is het dus van belang dat de goederen gemonitord worden.

²²³ ECOFIN nr. 14601/18, 23 november 2018, p. 23.

²²⁴ Van Norden, *NTR* 2017/2908 (online). Nederland heeft aangegeven dat bij volledige heffing 37 miljard euro aan btw naar Nederland moet worden overgemaakt en dat zij 62 miljard euro naar andere lidstaten moet overmaken, zie Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem, p. 7.

²²⁵ Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem, p. 7.

²²⁶ Figuur 11 is ontleent aan CASE 2019, p. 17.

²²⁷ Cornielje, *WFR* 2019/139, p. 2.

²²⁸ De lijst oftewel de opgaaf ICP in Nederland.

²²⁹ Fiche 3: Richtlijn betreffende een definitief btw-systeem, p. 4.

Samen met het voorstel voor het definitieve btw-stelsel is er een verruiming voor de btw-tarieven voorgesteld.²³⁰ De lidstaten krijgen de verruiming een extra verlaagd tarief in te voeren.²³¹ De EC heeft aangegeven dat door te heffen op basis van het bestemmingslandbeginsel leveranciers er geen baat bij hebben om in een lidstaat met een laag tarief gevestigd te zijn.²³² Mijns inziens is dit enkel het geval voor de eerlijke belastingbetaler.²³³ Een fraudeleuze handelaar kan hier wel degelijk gebruik van maken. Door goederen in te kopen in een lidstaat met een laag btw-tarief, de goederen te verkopen aan een afnemer in een lidstaat met een hoger btw-tarief en vervolgens te verdwijnen wordt er alsnog een btw-voordeel behaald.²³⁴ Het hanteren van het bestemmingslandbeginsel gaat het frauderisico niet tegen. Door de voorgestelde wijziging zullen de btw-tarieven nog verder van elkaar afwijken, waardoor de fraudemarges groter worden. Bovendien wordt door het wegvallen van de administratieve controle het frauderisico ook vergroot.

Het volgende wat de aandacht verdient is of de CTP-status wel wenselijk is. Het idee van een CTP is dat er niet onnoemlijk veel btw door de OSS gaat. Volgens de EC wordt de status alleen aan ‘betrouwbare’ belastingplichtige toegekend waardoor er minder fraude zal zijn.²³⁵ Daar ligt mijns inziens gelijk het probleem. Hoewel de EC aangeeft dat de criteria objectief en geharmoniseerd zijn²³⁶, is dit naar mijn idee niet het geval. Woorden zoals “ernstige overtredingen”, “goed onder controle” en “financiële solvabiliteit” zijn naar mijn idee eerder subjectief.²³⁷ Het hanteren van subjectieve criteria is niet gewenst omdat het mogelijk is dat lidstaten verschillende standaarden zullen hanteren. Frauduleuze handelaren zouden daar gebruik van kunnen maken door de CTP-status in een lidstaat aan te vragen waar die relatief gemakkelijk te verkrijgen is om vervolgens te frauderen. Mijns inziens is verdere specificering van de criteria dan ook gewenst.

De EC heeft meerdere malen aangegeven dat het btw-vrij verhandelen van goederen binnen de EU als een van de oorzaken van grensoverschrijdende btw-fraude wordt gezien.²³⁸ Verrassend genoeg krijgt een afnemer met de CTP-status de goederen btw-vrij geleverd. In het voorstel wordt niet vermeld hoe de CTP-status van een afnemer gemonitord zal worden. Een van de vragen blijft dus hoe controle achteraf zal plaatsvinden om fraude na het verkrijgen van de CTP-status tegen te gaan.

Bovendien zullen twee systemen naast elkaar gelden. Een die de CTP-heffingsmethodiek toepast en een die de OSS-heffingsmethodiek toepast.²³⁹ De doelstellingen een eenvoudiger en meer fraude-robust btw-stelsel te realiseren lijken ten aanzien van de CTP-status lastig te worden behaald.

§ 5.3 Quick fixes

De evaluatie van het voorgestelde btw-stelsel heeft laten zien dat er nog redelijk wat haken en ogen aan zitten. De hervorming van het btw-stelsel zal waarschijnlijk nog aardig wat tijd in beslag nemen. Om diverse problemen van intracommunautaire goederentransacties in het huidige btw-stelsel aan te

²³⁰ COM(2018) 20 final, 18 januari 2018.

²³¹ Er is voorgesteld dat lidstaten naast twee verlaagde percentages van minimaal 5% en een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting die thans zijn toegestaan, één verlaagd tarief zonder restrictie mogen toepassen, zie COM(2018) 20 final, 18 januari 2018, p. 4. Het minimale normale tarief zal 15% blijven, zie COM(2018) 20 final, 18 januari 2018, p. 10.

²³² COM(2018) 20 final, 18 januari 2018, p. 3.

²³³ Verschillende btw-tarieven tussen lidstaten leiden bij het hanteren van het bestemmingslandbeginsel minder tot concurrentievervalsing aangezien de afnemer te maken krijgt met het tarief van zijn lidstaat ongeacht waar het goed vandaan komt.

²³⁴ Merx & Gruson, *EC Tax Review* 2019/3, p. 149.

²³⁵ SWD(2017) 325, 4 oktober 2017, p. 43.

²³⁶ Zie SWD(2017) 325, 4 oktober 2017, p. 43.

²³⁷ Zie COM(2018) 329, 25 mei 2018, p. 20 waarin deze woorden in de onderdelen a, b en c van art. 13 bis lid 2 worden genoemd.

²³⁸ COM(2016) 148 final, 7 april 2016, p. 3.

²³⁹ Van Norden, *NTFR* 2017/2908 (online).

pakken zijn als tussenstap een aantal quick fixes aangenomen. De quick fixes treden in werking per 1 januari 2020.²⁴⁰ De vier quick fixes hebben betrekking op:

1. de voorraad op afroep regelingen;
2. de vervoerstoerekening bij ketentransacties;
3. de bewijs van leveringsregels voor toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering;
4. het btw-identificatienummer van de afnemer voor toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering.²⁴¹

§ 5.3.1 Voorraad op afroep

Voorraad op afroep ziet op de situatie dat de leverancier goederen overbrengt naar een andere lidstaat ten behoeve van een voor de leverancier bekende afnemer om deze op een later moment aan hem te verkopen. Commercieel biedt dit het voordeel dat de goederen al bij de afnemer aanwezig zijn waardoor er snel geleverd kan worden.²⁴² In beginsel is bij het overbrengen van eigen goederen sprake van een fictieve intracommunautaire transactie. Daardoor dient de leverancier zich te laten registreren in de lidstaat van bestemming.²⁴³ Zodra de afnemer de goederen nodig heeft pakt hij de goederen van de opslagplaats. Op dat moment vindt de binnenlandse levering aan de afnemer plaats.²⁴⁴ Registratie in een andere lidstaat kan een behoorlijke administratieve lastenverzwaring zijn voor de leverancier.²⁴⁵ Sommige lidstaten hebben daarom een vereenvoudigde regeling getroffen.²⁴⁶ De nationale regelingen verschillen tussen lidstaten. Dit kan tot hogere nalevings- en administratieve kosten voor bedrijven leiden.²⁴⁷ De quick fix regeling die hierop ziet realiseert een geharmoniseerde vereenvoudiging met betrekking tot voorraad op afroep te implementeren.²⁴⁸

De vereenvoudiging voor de voorraad op afroep regeling bewerkstelligt dat:

- er geen fictieve intracommunautaire levering/verwerving plaatsvindt op het moment dat de goederen worden overgebracht naar de voorraad van de afnemer; en
- de intracommunautaire levering/verwerving plaatsvindt op het moment dat de afnemer de beschikkingsmacht over de goederen verkrijgt.²⁴⁹

Er vindt nog slechts één intracommunautaire levering en één intracommunautaire verwerving plaats. De binnenlandse levering aan de afnemer die daarop zou volgen komt te vervallen aangezien de

²⁴⁰ Nederland heeft de eerste twee quick fixes voorgelegd in de Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten. De laatste twee quick fixes betreffen wijzigingen de Verordening (EU) nr. 904/2010 en Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 en behoeven door de rechtstreekse werking ervan geen implementatie.

²⁴¹ Zie *PbEU* 2018, L 311/3, 7 december 2018 betreffende de eerste drie quick fixes, *PbEU* 2018, L 311/10, 7 december 2018 betreffende de eerste en vierde quick fix en aanvullend voor de eerste quick fix *PbEU* 2018, L 311/1, 7 december 2018.

²⁴² Rous 2017/hfdst 2, par. 2.4 (online in NDFR).

²⁴³ De leverancier geeft een intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en de daaropvolgende intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst aan. Om de intracommunautaire verwerving aan te geven zal de belastingplichtige zich moeten laten registreren in de lidstaat van bestemming en zal hij daar een btw-identificatienummer dienen aan te vragen.

²⁴⁴ Braun, *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.2.M.e.

²⁴⁵ Rous 2017/hfdst 2, par. 2.4 (online in NDFR).

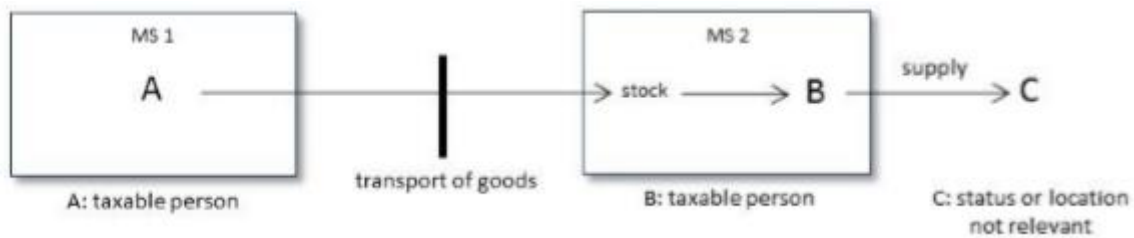
²⁴⁶ Zie VAT Expert Group, VEG No 028, taxud.c.1(2014) 27553, 9 January 2014, p. 8 – 12.

²⁴⁷ ECOFIN nr. 14257/16, 9 november 2016.

²⁴⁸ *PbEU* L311/3, 7 december 2018.

²⁴⁹ VAT Expert Group, VEG no 079, 20 February 2019, p. 3. De vereenvoudiging is geregeld in de nieuwe artikelen 17a, 243 lid 3 en 262 lid 2 btw-richtlijn zie *PbEU* L311/4 & 6, 7 december 2018, art. 54a Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 en art. 21 lid 2 Verordening (EU) 2018/1909.

intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn verricht door de afnemer.²⁵⁰ Het voorgaande wordt uitgewerkt in figuur 11.



Figuur 11²⁵¹: Uitwerking van de quick fix regeling inzake voorraad op afroep.

Partij A geeft ten tijde van het overbrengen van de goederen naar partij B in de lijst (in Nederland de opgave ICP) het btw-identificatienummer op van partij B. Partij A dient het transport van de goederen in een register bij te houden. Partij B een register bij te houden van de ontvangen goederen. Wanneer de goederen van de voorraad worden afgenomen door partij B verricht partij A een vrijgestelde intracommunautaire levering in lidstaat 1. Daaropvolgend verricht partij B een intracommunautaire verwerving in lidstaat 2. Partij A geeft een intracommunautaire levering aan in zijn btw-aangifte en neemt de transactie inclusief het belastbare bedrag op in de lijst door aan te geven dat partij B de persoon is die de goederen verwerft. Partij B zal de btw op de intracommunautaire verwerving voldoen via zijn btw-aangifte. Partij A en partij B zullen het bijgehouden register moeten aanpassen aan de hand van de transactie om het up-to-date te houden. De vereenvoudiging voor de voorraad op afroep regeling heeft geen betrekking op de levering van partij B aan partij C. De nationale regels in lidstaat 2 zullen van toepassing zijn op deze transactie.²⁵²

Om in aanmerking te komen voor de vereenvoudigde voorraad op afroep regeling dienen er aan bepaalde voorwaarden te worden voldaan. Onder andere dat de leverancier en de afnemer beiden belastingplichtig zijn, de leverancier niet is gevestigd in de lidstaat van bestemming en dat de goederen binnen 12 maanden na de aankomst ervan moet zijn geleverd.²⁵³ Is dit laatste niet het geval dan zijn op de dag na het verstrijken van die periode de huidige regels van toepassing.

De vereenvoudigde regeling ziet alleen op de voorraad op afroep regeling. Aangezien de nationale vereenvoudigingen verschillen zijn sommige regelingen ruimer dan de quick fix. Zo ook de Nederlandse regeling. In een besluit²⁵⁴ heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat de intracommunautaire verwerving in Nederland bij het overbrengen van eigen goederen voor voorraad op afroep en consignatiezendingen buiten de heffing blijft.²⁵⁵ Voor buitenlandse belastingplichtigen die in Nederland consignatievoorraad aanhouden is de regeling dus geen vereenvoudiging.

Voorts kan het voorkomen dat bepaalde goederen niet-individueel traceerbaar zijn. Bijvoorbeeld bij bulkgoederen. Bij voorraad die vanuit verschillende lidstaten wordt aangevuld en waarbij deze doorlopend wordt afgenomen is het lastig een register van de verkregen goederen bij te houden voor de periode van 12 maanden.²⁵⁶ Indien het register niet wordt correct wordt bijgehouden is de huidige regeling van toepassing waardoor de leverancier zich alsnog moet registreren in de lidstaat

²⁵⁰ Zie het nieuwe art. 17a lid 3 btw-richtlijn in *PbEU* L311/5, 7 december 2018.

²⁵¹ Figuur 11 is ontleent aan Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 13.

²⁵² Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 13.

²⁵³ VAT Expert Group, VEG no 079, 20 February 2019, p. 3.

²⁵⁴ Besluit van 9 mei 1995, VB95/63.

²⁵⁵ Bij het houden van goederen in consignatie is de afnemer nog niet bekend op het moment dat de goederen worden overgebracht. Dit is in wezen anders dan bij de quick fix, waarbij het bekend moet zijn wie de afnemer is op het moment dat de goederen worden overgebracht.

²⁵⁶ Reactie NOB op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten, 5 juni 2019, p. 3; Horsthuis & Nellen, *International VAT Monitor* 2019/3, p. 108.

van aankomst van de goederen. De Explanatory Notes on the “2020 Quick Fixes”²⁵⁷ (hierna: Explanatory Notes) geven aan dat de voorraad op afroep regeling niet voorziet in een bepaalde accounting methode voor bulkgoederen. Zij adviseren echter dat de FIFO-methode²⁵⁸ het meest geschikte systeem lijkt om de periode aan te tonen waaronder de bulkgoederen zijn bewaard.²⁵⁹

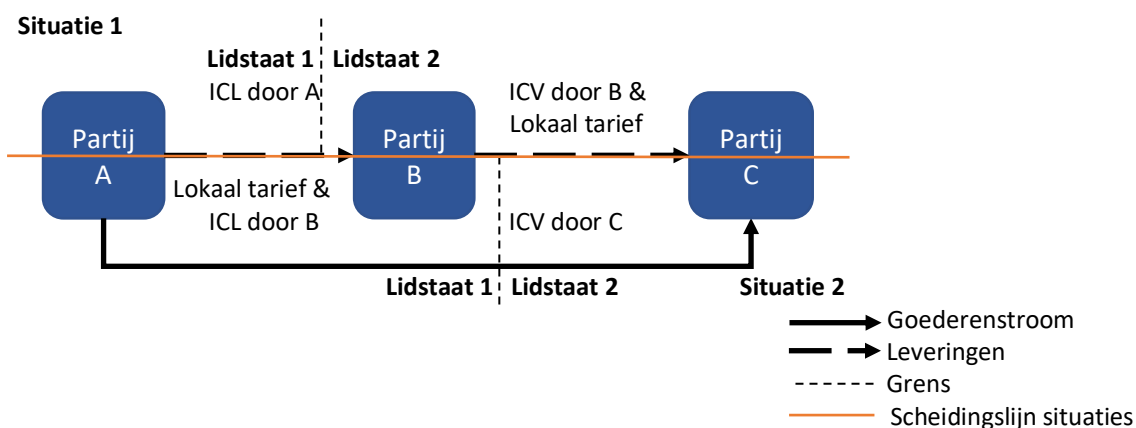
§ 5.3.2 Ketentransacties

De intracommunautaire levering bij een intracommunautaire ketentransactie kan slechts aan een van de schakels in de keten worden toegerekend.²⁶⁰ Om dit vast te stellen is de vervoerstoerekening van belang. Op basis van de huidige regels is dit erg lastig omdat de btw-richtlijn daar niet in voorziet. Het HvJ EU heeft hier dan ook meerdere arresten over gewezen, welke door de lidstaten verschillend kunnen worden geïnterpreteerd. Daardoor kan de btw-behandeling per lidstaat verschillen. De quick fix regeling met betrekking tot deze kwestie stelt vast aan welke levering in de keten het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend.²⁶¹

De vereenvoudiging voor de vervoerstoerekening stelt dat:

- indien de goederen rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer worden verzonden of vervoerd het vervoer aan de levering aan de tussenhandelaar²⁶² wordt toegeschreven; of
- het vervoer aan de levering door de tussenhandelaar wordt toegeschreven indien hij aan zijn leverancier zijn btw-identificatienummer van de lidstaat van verzending heeft meegedeeld.²⁶³

Om het voorgaande te verduidelijken wordt in figuur 12 de uitwerking van deze quick fix weergegeven.



Figuur 12: Uitwerking van de quick fix betreffende de vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties.

In situatie 1 wordt de algemene regel toegepast dat het vervoer wordt toegerekend aan de levering aan de tussenhandelaar (partij B). Partij A verricht, mits aan alle voorwaarden van art. 138 btw-richtlijn voldaan, een intracommunautaire levering in lidstaat 1. Partij B verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 en daaropvolgend een binnenlandse levering aan partij C.

²⁵⁷ De Explanatory Notes zijn opgesteld door de Group of the Future of VAT en hebben als doel het van de praktische toepassingen van de quick fixes.

²⁵⁸ First in – first out oftewel de goederen die als eerste geleverd worden dienen als eerste verkocht te worden.

²⁵⁹ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 30.

²⁶⁰ HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18, r.o. 45 (EMAG).

²⁶¹ PbEU L311/4, 7 december 2018, punt 6 van de considerans.

²⁶² Met ‘tussenhandelaar’ wordt bedoeld een andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier die de goederen zelf vervoert of voor zijn rekening laat vervoeren, zie het nieuwe art. 36a lid 3 btw-richtlijn. Door deze omschrijving van ‘tussenhandelaar’ kan de bepaling ook betrekking hebben op ketentransacties met meer dan drie partijen wanneer aan alle voorwaarden is voldaan.

²⁶³ De vereenvoudiging is geregeld in het nieuwe art. 36a btw-richtlijn, zie PbEU L311/5 & 6, 7 december 2018.

In situatie 2 heeft partij B zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 gecommuniceerd aan partij A. In dat geval is de eerste levering een binnenlandse levering in lidstaat 1 van partij A aan partij B. Partij B verricht, mits aan de voorwaarden van art. 138 btw-richtlijn voldaan, een intracommunautaire levering in lidstaat 1. Partij C verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat 2.

In eerste instantie lijkt deze quick fix de huidige regels te vereenvoudigen. De standaardisering zorgt voor duidelijkheid aan welke levering het vervoer moet worden toegerekend. Een verschillende behandeling tussen lidstaten lijkt dus niet langer aan de orde te zijn. In dit opzicht dient dit de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Wanneer de quick fix verder geanalyseerd wordt lijkt het in eerste instantie niet geheel duidelijk wie als tussenhandelaar wordt aangemerkt indien het een keten betreft met meer dan drie partijen en meerdere partijen achtereenvolgend het transport regelen.²⁶⁴ Het kan voorkomen dat de ketentransactie uit A-B-C-D bestaat. Partij B regelt het vervoer van lidstaat 1 naar lidstaat 2. Daaropvolgend regelt partij C het vervoer van lidstaat 2 naar lidstaat 3. Wie van de twee, partij B of partij C, als tussenhandelaar wordt aangemerkt is aan de hand van het nieuwe art. 36a btw-richtlijn niet duidelijk. De Explanatory Notes geven aan dat in het geval als hiervoor waar meerdere transporten plaatsvinden er niet wordt voldaan aan de voorwaarden van het nieuwe art. 36a lid 1 btw-richtlijn. Er wordt namelijk niet voldaan aan de voorwaarde dat de goederen rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten worden getransporteerd.²⁶⁵ De quick fix regeling is in deze situaties dus niet van toepassing. In het hierboven beschreven voorbeeld betreffende de handelsketen A-B-C-D vinden er twee intracommunautaire leveringen en verwervingen plaats. Namelijk tussen A-B en C-D. De levering tussen B en C zal een binnenlandse levering zijn aangezien die levering plaatsvindt in lidstaat 2. Dit zou volgens de Explanatory Notes alleen anders zijn indien de tussenhandelaar het risico van verlies of schade aan de goederen tijdens het transport draagt. In het voorbeeld zou partij B of C in dat geval aangemerkt kunnen worden als tussenhandelaar indien een van hen het risico van verlies of schade aan de goederen tijdens het transport draagt.²⁶⁶ Mijns inziens is deze toelichting uit de Explanatory Notes een verduidelijking van deze quick fix en draagt dit bij aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Toch blijkt de quick fix niet volledig de rechtszekerheid van belastingplichtigen te dienen. Ten eerste is niet gespecificeerd wanneer de tussenhandelaar zijn btw-identificatienummer van de lidstaat van vertrek moet hebben gecommuniceerd aan de eerste leverancier. De Explanatory Notes geven aan dat onder normale omstandigheden de communicatie van het btw-identificatienummer moet gebeuren voordat de belaste handeling plaatsvindt om te kunnen bepalen of btw is verschuldigd over de transactie. Wordt dit niet gedaan door de tussenhandelaar vóór die handeling dan geldt de algemene regel van art. 36a lid 1 btw-richtlijn dat het vervoer aan de eerste levering wordt toegekend. Indien het btw-identificatienummer wordt gecommuniceerd na de belaste handeling en na of voor de deadline om de btw-aangifte voor die periode in te vullen dient de leverancier de factuur aan te passen.²⁶⁷ Dit betekent dat de leverancier alsnog btw in rekening moet brengen aan de afnemer. Indien het btw-identificatienummer gecommuniceerd wordt na het verstrijken van de deadline om de btw-aangifte voor die periode in te leveren dient ook de btw-aangifte te worden gecorrigeerd. Deze aanbevolen handelswijze van de Explanatory Notes dient mijns inziens de rechtszekerheid van de leverancier niet. De leverancier is gebonden aan de communicatie die de afnemer verstrekt. Zelfs na het verstrijken van de termijn waarbinnen de btw-aangifte moet worden ingeleverd kan de afnemer alsnog zijn btw-identificatienummer van de lidstaat van vertrek communiceren. Daardoor kan

²⁶⁴ Reactie NOB op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten, 5 juni 2019, p. 4.

²⁶⁵ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 45.

²⁶⁶ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 45.

²⁶⁷ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 52; zie ook VAT Expert Group, VEG no 080, 20 February 2019, p. 7.

onzekerheid bij de leverancier optreden omtrent het al dan niet in rekening brengen van btw op de transactie.

Voorts blijkt uit de Explanatory Notes dat wanneer de tussenhandelaar meerdere btw-identificatienummers heeft hij niet verplicht is het btw-identificatienummer van de lidstaat van vertrek te gebruiken. Hij kan er ook voor kiezen het btw-identificatienummer te gebruiken van de lidstaat van bestemming. Als gevolg daarvan verkrijgt de tussenhandelaar de goederen zonder btw en dient hij een intracommunautaire verwerving aan te geven in de lidstaat van bestemming.²⁶⁸ Naar mijn idee verkrijgt de tussenhandelaar door deze handelswijze een machtige positie omtrent de btw-toerekening in een ketentransactie.

Bovendien doet zich voor partij A nog een risico voor wanneer partij B zijn btw-identificatienummer geeft van de lidstaat van aankomst van de goederen. In dat geval wordt het vervoer uitsluitend toegerekend aan de eerste levering (de levering van partij A aan partij B).²⁶⁹ Stel dat het niet partij B is die daadwerkelijk het vervoer regelt, maar partij C. Het HvJ EU heeft in het Kreuzmayer-arrest geoordeeld dat in die situatie het vervoer aan de tweede levering (de levering van partij B aan partij C) moet worden toegerekend.²⁷⁰ Het is onzeker of partij A geconfronteerd kan worden met een btw-correctie indien het werkelijk partij C is geweest die het vervoer heeft geregeld en partij A daar niet van op de hoogte is geweest.²⁷¹

De Explanatory Notes zijn opgesteld door de Group of the Future of VAT. Dit is echter een adviesorgaan van de EC. Het advies in de Explanatory Notes zijn geenszins bindend en vertegenwoordigen niet de standpunten van de EC.²⁷² Dit zorgt ervoor dat de hiervoor genoemde onduidelijkheden alsnog kunnen leiden tot discussie met de belastingautoriteiten en mogelijk tot verschillende regels tussen lidstaten door interpretatieverschillen van de bepalingen.²⁷³ Voorts blijkt dat het in de praktijk vaak lastig is om vast te stellen hoe een (intracommunautaire) keten eruit ziet en wie daadwerkelijk het vervoer regelt. Het is dus lang niet zo eenvoudig in de praktijk als de Explanatory Notes laat blijken. Hoewel deze quick fix in eerste instantie de rechtszekerheid lijkt te bevorderen, is door nader onderzoek gebleken dat dit niet per se het geval is.

§ 5.3.3 Bewijs van levering binnen de EU

Het toepassen van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering is aan diverse voorwaarden verbonden. Een van die voorwaarden is dat de leverancier kan aantonen dat de goederen vanuit de lidstaat van vertrek zijn verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat.²⁷⁴ Zowel de btw-richtlijn als de Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 voorzien niet in specificatie van deze voorwaarde. Het gevolg daarvan is dat lidstaten een uiteenlopende aanpak hebben bij toepassing van de vrijstelling. Het gebrek aan harmonisatie en het gebrek aan (rechts)zekerheid resulteert in een verhoogd risico

²⁶⁸ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 53.

²⁶⁹ Zie het nieuwe art. 36a lid 1 btw-richtlijn.

²⁷⁰ HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, BNB 2018/86, m.nt. Merckx, r.o. 32-35 (*Kreuzmayr*).

²⁷¹ Partij A kan door onzekerheid over de vervoerstoerekening zich geneigd voelen op voorhand btw in rekening te brengen. Mijns inziens zou het onterecht in rekening brengen van btw in strijd zijn met de juridische neutraliteit aangezien dezelfde economische verrichting (de intracommunautaire levering) tussen belastingplichtigen voor de btw niet op gelijke wijze is behandeld. Bovendien is het in rekening brengen van binnenlandse btw op een intracommunautaire levering vaak alleen mogelijk voor grote bedrijven. Afnemers van kleinere leveranciers zullen weigeren om btw te betalen op de transactie. Het resultaat is dat de leverancier tot verschuldigdheid van btw is gehouden. Als gevolg daarvan ondervindt de leverancier een cashflow nadeel of, nog erger, zal hij het volledige btw-risico dragen. In zo een geval zal de leverancier wellicht denken dat de enige optie het afslaan van de transactie is. Zie Amand, *International VAT Monitor* 2016/2, p.101 en Proof of Intra-EU supplies, EU VAT Forum no. 3/9 (final), 10 januari 2014, p. 10.

²⁷² Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 3. Ook de VAT Expert Group is een adviesorgaan van de EC, zie *PbEU* C188/2, 26 juni 2012, punt 5 van de considerans.

²⁷³ Horsthuis & Nellen, *International VAT Monitor* 2019/3, p. 107.

²⁷⁴ *PbEU* L311/10, 7 december 2018.

wanneer er handel wordt gedreven binnen de EU.²⁷⁵ De quick fix regeling die hierop ziet is geregeld in art. 45a Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 (hierna: Uitm.ver. 2018/1912). In tabel 2 worden op basis van dit artikel omstandigheden gespecificeerd waarbij geacht wordt dat de goederen zijn verzonden of vervoerd vanuit het grondgebied van de lidstaat van levering.²⁷⁶

A. De verkoper regelt het vervoer		Twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken van art. 45a lid 3 onder a Uitm.ver. 2018/1912 of	Eén niet-tegenstrijdig bewijsstuk van art. 45a lid 3 onder a Uitm.ver. 2018/1912 en één niet-tegenstrijdig bewijsstuk van art. 45a lid 3 onder b Uitm.ver. 2018/1912
B. De afnemer regelt het vervoer	Schriftelijke afhaalverklaring van de afnemer en	Twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken van art. 45a lid 3 onder a Uitm.ver. 2018/1912 of	Eén niet-tegenstrijdig bewijsstuk van art. 45a lid 3 onder a Uitm.ver. 2018/1912 en één niet-tegenstrijdig bewijsstuk van art. 45a lid 3 onder b Uitm.ver. 2018/1912

Tabel 2: Weergave van de diverse voorwaarden voor het bewijs dat de goederen de lidstaat van levering hebben verlaten.

Tabel 2 geeft aan over welke bewijsstukken de leverancier moet beschikken om te voldoen aan de voorwaarde dat de goederen de lidstaat hebben verlaten. Er kunnen zich twee situaties voordoen. De verkoper kan het vervoer regelen of de afnemer kan dit doen. Indien de afnemer het vervoer regelt geldt de additionele voorwaarde dat de leverancier in het bezit moet zijn van een afhaalverklaring van de afnemer.²⁷⁷ De bewijsstukken genoemd in art. 45a lid 3 onder a Uitm.ver. 2018/1912 (hierna: A-documenten) hebben betrekking op de verzending of het vervoer zelf.²⁷⁸ De bewijsstukken genoemd in art. 45a lid 3 onder b Uitm.ver. 2018/1912 (hierna: B-documenten) zien op de verzekering/betaling van het vervoer of hebben betrekking op de aankomst van de goederen.²⁷⁹ De bewijsstukken dienen uitgereikt te worden door verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, de verkoper en de afnemer. De belastingautoriteiten hebben de mogelijkheid de bewijsstukken te weerleggen.

Deze quick fix lijkt in het licht van de beoogde vereenvoudiging en fraudebestrijding een stap in de goede richting. Een verschillende behandeling tussen lidstaten van de bewijsregels voor het intracommunautaire vervoer zorgt voor een complexer btw-stelsel. Voorts hangt grensoverschrijdende btw-fraude samen met de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen.²⁸⁰ Een geharmoniseerde regeling is derhalve wenselijk. Ondanks de gewenste veranderingen zijn er naar mijn idee toch een aantal kritiekpunten te noemen.

²⁷⁵ EY 2015, p. 58.

²⁷⁶ PbEU L311/10, 7 december 2018.

²⁷⁷ Volgens art. 45a lid 1 onder b ten eerste Uitm.ver. 2018/1912 moet de afhaalverklaring bestaan uit 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 en de identificatie van de persoon die de goederen namens de afnemer aanvaardt. De afhaalverklaring moet uiterlijk op de tiende dag van de maand volgend op de levering aan de verkoper worden bezorgd.

²⁷⁸ Als voorbeelden worden genoemd een ondertekend(e) CMR-document/vrachtbrief, een cognossement, een factuur voor het luchtvrachtvervoer van de goederen of een factuur van de vervoerder van de goederen.

²⁷⁹ Er worden vier documenten genoemd die als bewijsstuk kunnen gelden. Dit zijn een verzekeringsovereenkomst of een bankdocument van de betaling voor het vervoer, een officieel aankomstdocument uitgereikt door een openbare instantie en een ontvangstbewijs van een entreehouder.

²⁸⁰ Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten (MvT), p. 5.

Het valt op dat het criterium wordt gesteld dat de bewijsstukken moeten zijn afgegeven door twee partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, de verkoper en de afnemer. Hoewel dit in sommige situaties lastig kan zijn²⁸¹, vind ik het begrijpelijk dat het criterium van onafhankelijkheid wordt gesteld. Namelijk om te waarborgen dat de bewijsstukken niet doelbewust en onzorgvuldig worden geproduceerd door partijen die een direct of indirect belang hebben bij toepassing van de btw-vrijstelling. Door dit criterium wordt het lastiger voor partijen om grensoverschrijdende btw-fraude te plegen. Echter, wat moet worden verstaan onder onafhankelijkheid is niet gespecificeerd. Bovendien zal de leverancier mogelijk niet op de hoogte zijn of de partij die de bewijsstukken aanlevert onafhankelijk is van de afnemer.²⁸²

Verder bewijzen de A- en B-documenten enkel een vermoeden dat de goederen zijn verzonden of vervoerd buiten de lidstaat van levering maar binnen de EU. Dit is echter maar een van de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering. Ook aan de overige voorwaarden van art. 138 btw-richtlijn dient te worden voldaan. De Explanatory Notes geven aan dat wanneer er niet aan het bewijsvermoeden wordt voldaan dit niet meteen betekent dat de vrijstelling van art. 138 btw-richtlijn niet van toepassing is.²⁸³ In dat geval is het aan de leverancier om, naar tevredenheid van de desbetreffende lidstaat, te bewijzen dat aan de voorwaarden van art. 138 btw-richtlijn is voldaan. Bovendien wordt in de Explanatory Notes aangegeven dat de nationale regels betreffende het bewijs van het transport zullen blijven bestaan indien zij niet in conflict komen met deze quick fix.²⁸⁴ Met andere woorden wanneer niet aan het quick fix regeling voldaan is zal de situatie hetzelfde blijven zoals het op dit moment is. Daardoor zullen er twee regelingen naast elkaar gelden. De rechtsonzekerheid die de verschillende behandeling van de huidige regeling met zich brengt is daardoor niet geheel weggenomen.

§ 5.3.4 Btw-identificatienummer

De vierde quick fix heeft tevens betrekking op toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering. Een van de voorwaarden is dat de afnemer belastingplichtig is of als zodanig handelt. Het btw-identificatienummer heeft daarbij een centrale rol. Door het invoeren van het btw-identificatienummer in het VIES kan de btw-status van de afnemer gecontroleerd worden. Voorts dient de leverancier in de opgaaf ICP het btw-identificatienummer van de afnemer te vermelden. Het HvJ EU heeft echter meerdere malen geoordeeld dat die vrijstelling niet mag worden geweigerd enkel op grond dat de leverancier niet beschikt over een btw-identificatienummer van de afnemer in een andere lidstaat. Dit is namelijk geen materiële voorwaarde, maar slechts een formeel vereiste.²⁸⁵ Ook het indienen van de opgaaf ICP is een formeel vereiste. Dit heeft tot de situatie geleid dat indien niet aan die voorwaarden is voldaan de lidstaten uitsluitend boetes of administratieve sancties kunnen opleggen, maar niet de vrijstelling kunnen weigeren.²⁸⁶

De EC heeft als reactie op de reeks arresten de volgende quick fix regeling ingevoerd. Het nieuwe art. 138 lid 1 onder b btw-richtlijn stelt dat de afnemer voor btw-doeleinden moet zijn geïdentificeerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van verzending en dat hij zijn btw-identificatienummer aan de leverancier heeft meegedeeld. Tevens dient er een correcte opgaaf ICP te worden ingeleverd. Met

²⁸¹ Bijvoorbeeld als de leverancier en de afnemer onderdeel uitmaken van hetzelfde concern.

²⁸² Horsthuis & Nellen, *International VAT Monitor* 2019/3, p. 106.

²⁸³ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 63; zie ook VAT Expert Group, VEG no 080, 20 February 2019, p. 12.

²⁸⁴ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 63.

²⁸⁵ Zie onder andere HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16 (*Mecsek-Gabona*); HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17 (*VSTR*); HvJ EU 20 oktober 2016, nr. C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, V-N 2016/59.13 (*Plöckl*); HvJ EU 09 februari 2017, nr. C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106, V-N 2017/9.23 (*Euro Tyre*).

²⁸⁶ COM(2017) 569 final, 4 oktober 2017, p. 11.

andere woorden het beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer zal een materiële voorwaarde worden voor toepassing van de vrijstelling.

De substantiële voorwaarden dat de leverancier moet beschikken over een correct btw-identificatienummer van de afnemer heeft mijns inziens verregaande gevolgen. De voorwaarde was in eerste instantie namelijk slechts formeel van aard. Het weigeren van de vrijstelling enkel op grond dat de leverancier niet aan dat formeel vereiste voldeed is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.²⁸⁷ De EC heeft indirect aangegeven dat de quick fix in lijn is met het evenredigheidsbeginsel.²⁸⁸ Met Horsthuis & Nellen ben ik het eens dat dit bekritiseerd kan worden.²⁸⁹ De leverancier is namelijk geheel afhankelijk van het btw-identificatienummer dat de afnemer heeft afgegeven. De geldigheid ervan ligt dus volledig buiten de macht van de leverancier.

Voorts kan het afgaan op het btw-identificatienummer in het VIES problematisch zijn. Er is geen realtime informatie-uitwisseling tussen de belastingautoriteiten en het VIES. Het kan dus voorkomen dat een verkregen of ingetrokken btw-identificatienummer niet gelijk in het VIES vermeld is.²⁹⁰ De Explanatory Notes geven aan dat wanneer dit het geval is de leverancier niet de vrijstelling kan toepassen aangezien niet aan alle voorwaarden van art. 138 btw-richtlijn is voldaan.²⁹¹ Om toch tot een goede btw-behandeling te komen zal achteraf de factuur aangepast moeten worden. Dit brengt extra ongewenste administratieve lasten met zich voor de belastingplichtigen.

Verder rijzen de vragen op welk moment en met welke frequentie het btw-identificatienummer van de afnemer gecontroleerd dient te worden en voorts hoe het uitwerkt als een lidstaat met terugwerkende kracht het btw-identificatienummer intrekt.²⁹² Wat betreft de frequentie zou dit per transactie of periodiek gecontroleerd moeten worden? Per transactie is wellicht erg omslachtig voor belastingplichtigen. Bij een periodieke controle kan het voorkomen dat het btw-identificatienummer na de validatie ervan wordt ingetrokken. Indien het btw-identificatienummer wordt ingetrokken lijkt het mij dat de factuur gecorrigeerd dient te worden, maar dit is geenszins zeker.

Wanneer niet aan de voorwaarden wordt voldaan kan de belastingplichtige geconfronteerd worden met naheffing.²⁹³ Mijn inziens dient dit het evenredigheidsbeginsel niet aangezien de quick fix niet enkel de frauduleuze handelaren raakt, maar ook de eerlijke belastingbetaler.

§ 5.4 Tussenconclusie

Dit hoofdstuk heeft duidelijk gemaakt dat het voorgestelde definitieve btw-stelsel nog nadere aandacht verdient voor implementatie ervan. De knelpunten van het huidige btw-stelsel²⁹⁴ worden mijns inziens namelijk niet weggenomen. Door niet-geharmoniseerde tarieven en het wegvallen van de opgaaf ICP bij afnemers met de CTP-status wordt fraude niet tegengegaan. Voorts ben ik van mening dat het voorgestelde btw-stelsel niet direct een vereenvoudiging is ten opzichte van het huidige btw-stelsel. Er zullen namelijk afnemers zijn met en zonder een CTP-status waardoor er twee systemen naast elkaar zullen gelden. Bovendien zal het verkrijgen van de CTP-status door de subjectieve criteria ervan mogelijk verschillen tussen lidstaten. Een verschillende btw-behandeling is

²⁸⁷ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17, r.o. 52 (VSTR).

²⁸⁸ Zie COM(2017) 569 final, 4 oktober 2017, p. 6 waarin de EC aangeeft dat het voorstel voor het definitieve btw-stelsel niet verder gaat dan nodig is om de goede werking van de eengemaakte markt te verwezenlijken. De EC vervolgt dat voor de verbeteringen in het huidige stelsel (de quick fixes) geldt dat zij doelgericht zijn en beperkt blijven tot bepaalde btw-problemen.

²⁸⁹ Horsthuis & Nellen, *International VAT Monitor* 2019/3, p. 109.

²⁹⁰ Stephanny & Gray, *Tax Notes International*, 2019/26, p. 115.

²⁹¹ Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019, p. 60.

²⁹² Reactie NOB op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten, 5 juni 2019, p. 6-7.

²⁹³ M.M.W.D. Merx, 'Quick fixes btw maken vereenvoudigingsverwachting maar deels waar', *Taxlive.nl* 8 juli 2019.

²⁹⁴ Zie hoofdstuk 4 waarin de fundamentele knelpunten van het huidige btw-stelsel zijn behandeld.

nu juist een van de geïdentificeerde knelpunten van het btw-stelsel die zorgt voor de complexiteit ervan. Een laatste opmerking is dat niet alle lidstaten²⁹⁵ even enthousiast zijn over het voorgestelde stelsel aangezien zij elkaars btw zullen moeten innen. Het is dus maar de vraag in hoeverre het definitieve btw-stelsel er daadwerkelijk zal komen.

Hoewel het voorgestelde definitieve btw-stelsel naar mijn idee op bepaalde punten verbeterd zou kunnen worden zijn de quick fixes meer een stap in de goede richting. Zij bewerkstelligen grotendeels een vereenvoudiging en fraudebestrijding van de huidige regels. Toch kunnen er diverse kanttekeningen bij de quick fixes geplaatst worden welke vooral betrekking hebben op de praktische uitvoering ervan. Bovendien kan bij verschillende quick fixes strijd optreden met het rechtszekerheidsbeginsel²⁹⁶ of het evenredigheidsbeginsel²⁹⁷.

Het resultaat van het definitieve btw-stelsel, met als tussenstap de quick fixes, is een complex btw-stelsel dat nog steeds vatbaar is voor fraude. Het volgende hoofdstuk zal daarom onderzoeken wat de mogelijke alternatieven zijn die de knelpunten van intracommunautaire goederentransacties aanpakken.

²⁹⁵ Waaronder Nederland.

²⁹⁶ Dit is het geval bij de quick fix regeling voor de vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties en bij het leveren van bewijs betreffende het intracommunautaire vervoer. Ten aanzien van de vervoerstoerekening kan tevens strijd optreden met het fiscaal neutraliteitsbeginsel wanneer de belastingplichtige uit rechtsonzekerheid voor de vervoerstoerekening onterecht btw in rekening brengt aan de afnemer.

²⁹⁷ Dit is het geval bij de quick fix regeling betreffende de substantiële voorwaarden dat de leverancier moet beschikken over het correcte btw-identificatienummer van de afnemer.

Hoofdstuk 6 – Alternatieven

§ 6.1 Inleiding

Doordat het definitieve btw-stelsel de beoogde doelstellingen niet lijkt te behalen is het wenselijk te onderzoeken welke alternatieven dit mogelijk wel realiseren. Diverse alternatieve methoden voor btw-heffing en technologische ontwikkelingen zouden er mogelijk voor kunnen zorgen deze doelstellingen te bereiken. Achtereenvolgens zullen de volgende potentiële oplossingen worden besproken:

- heffing van btw op EU-niveau;
- algemene verleggingsregeling;
- split payment methode;
- digitale rapportageverplichtingen;
- blockchaintechnologie;
- combinatie verleggingsregeling en e-facturering.

De potentiële oplossingen zijn door de EC zelf aangekaart, in de literatuur tot uitdrukking gekomen of worden op nationaal niveau door de lidstaten ingezet. Derhalve lijken mij dit de meest onderzoekwaardige alternatieven. De heffing van btw op EU-niveau en de verleggingsregeling hebben betrekking op de wijze waarop btw wordt geheven. De split payment methode ziet op de betaalwijze van btw. Digitale rapportageverplichtingen hebben betrekking op de informatie-uitwisseling tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten. Blockchaintechnologie heeft betrekking op de validatie van een transactie. Het laatste opsommingsteken ziet op het combineren van een verleggingsregeling met e-facturering (een vorm van een digitale rapportageverplichting).

§ 6.2 Heffing van btw op EU-niveau

§ 6.2.1 Het alternatief

Bij heffing van btw op EU-niveau worden bepaalde goederenleveringen²⁹⁸ onderworpen aan gelijkmatige heffing. Voor de goederenleveringen die daar niet onder vallen kunnen lidstaten zelf bepalen wat het heffingstarief is. Zoals hierna duidelijk zal worden zorgt dit alternatief ervoor dat goederen niet langer btw-vrij verhandeld kunnen worden binnen de EU. In het huidige btw-stelsel kunnen goederen btw-vrij verhandeld worden doordat lidstaten individueel verantwoordelijk zijn voor het beheren en de inning van btw en tevens doordat intracommunautaire goederentransacties gebaseerd zijn op het bestemmingslandbeginsel. In principe wordt daardoor de btw-heffing uitgesteld wat een uitzondering is op het gefractioneerde inningsstelsel van de btw.²⁹⁹ In de literatuur worden er twee systemen beschreven die ervoor zorgen dat goederen intracommunautair niet langer btw-vrij worden verhandeld, te weten Compensating VAT (hierna: CVAT) en Viable Integrated VAT (hierna: VIVAT). Beide beginselen doen geen afbreuk aan het bestemmingslandbeginsel. Dit komt doordat lidstaten, ten opzichte van elkaar, verschillende tarieven kunnen hanteren voor bepaalde goederenleveringen. CVAT maakt namelijk onderscheid waar de afnemer (B2B of B2C) is gevestigd in de EU en VIVAT of de afnemer een belastingplichtige (B2B) of een eindconsument (B2C) is.³⁰⁰

Heffing op basis van CVAT houdt in dat alle intracommunautaire transacties onderworpen zijn aan één Europees btw-tarief. Dit geldt zowel voor B2B- als B2C-transacties. Belastingplichtigen kunnen de betaalde CVAT over hun aankopen terugvragen. Voor nationale transacties gelden nationale tarieven.³⁰¹ Onder CVAT dient de leverancier voor het bepalen van het correcte btw-tarief voor

²⁹⁸ Afhankelijk van het systeem dat wordt gekozen.

²⁹⁹ Ainsworth, *Tax Notes International* 2006/5, p. 445.

³⁰⁰ Keen, *IMF Working Paper* 2000/83, p. 1.

³⁰¹ Doordat lidstaten met betrekking tot nationale transacties eigen tarieven kunnen hanteren wordt het bestemmingslandbeginsel behouden. Zee, *Public Finance Review* 2008/2, p. 167.

leveringen binnen de EU dus onderscheid te maken tussen intracommunautaire en nationale transacties.³⁰²

Heffing op basis van VIVAT bewerkstelligt dat alle B2B-transacties binnen de EU, zowel nationaal als intracommunautair, onderworpen zijn aan één Europees btw-tarief.³⁰³ Voor transacties aan de eindconsument (B2C) hebben lidstaten de mogelijkheid zelf te bepalen wat het btw-tarief zal zijn.³⁰⁴ Onder VIVAT dient de leverancier voor het bepalen van het correcte btw-tarief voor leveringen binnen de EU dus onderscheid te maken tussen leveringen aan belastingplichtigen (B2B) en leveringen aan eindconsumenten (B2C).³⁰⁵

§ 6.2.2 Voordelen

CVAT zou geïnd worden door een Europese belastingautoriteit. Het voordeel van een Europese belastingautoriteit is dat er geen verrekenstelsel tussen lidstaten nodig is, zoals bijvoorbeeld de OSS in het voorgestelde definitieve btw-stelsel. Bij een intracommunautaire levering draagt de leverancier de CVAT af aan de Europese belastingautoriteit. De Europese belastingautoriteit geeft teruggaaf van belasting aan de in aftrek gebrachte inkoop-CVAT door de afnemer in de lidstaat van bestemming. Door een Europese belastingautoriteit verantwoordelijk te maken voor de inning en teruggaaf van CVAT dient er dus geen CVAT tussen de lidstaten uitgekeerd te worden.³⁰⁶ Daarentegen gaat dit ten koste van de nationale soevereiniteit van lidstaten.³⁰⁷

Een voordeel van VIVAT ten opzichte van CVAT is dat lidstaten hun soevereiniteit tot op zekere hoogte behouden aangezien nationale belastingautoriteiten verantwoordelijk zijn voor het beheer en de inning van VIVAT.³⁰⁸ Als gevolg daarvan, en tevens doordat VIVAT gebaseerd is op het bestemmingslandbeginsel, vereist VIVAT echter wel een verrekenstelsel tussen lidstaten.³⁰⁹

§ 6.2.3 Nadelen

Het innen van CVAT door een Europese belastingautoriteit heeft ook nadelige gevolgen. Belastingplichtigen moeten daardoor twee verschillende btw-aangiftes indienen, namelijk de CVAT-aangifte en nationale btw-aangifte. Dit leidt tot een verhoogde administratieve last bij belastingplichtigen. Indien goederen intracommunautair worden aangekocht door eindconsumenten en belastingplichtigen met een beperkt recht op aftrek betalen zij, net als belastingplichtigen, CVAT. Op deze manier genereert CVAT btw-inkomsten.³¹⁰ Die inkomsten komen in eerste instantie toe aan de Europese belastingautoriteit. Om ervoor te zorgen dat die inkomsten aan de lidstaat van

³⁰² McLure, *International Tax and Public Finance 2000/7*, p. 730. Dit systeem lijkt op het huidige-btw stelsel waarbij de leverancier hetzelfde onderscheid moet maken. Er is echter een belangrijk verschil aan te merken. Onder CVAT worden alle intracommunautaire goederenleveringen, zowel B2B en B2C, op dezelfde manier behandeld. In het huidige btw-stelsel worden over het algemeen B2B-goederenleveringen op basis van het bestemmingslandbeginsel en B2C-goederenleveringen op basis van het oorsprongslanbeginsel geheven.

³⁰³ Wohlfahrt, *International VAT Monitor 2011/6*, p. 392.

³⁰⁴ CASE 2012, p. 53. Doordat lidstaten met betrekking tot B2C-leveringen eigen tarieven kunnen hanteren wordt het bestemmingslandbeginsel behouden. Zee, *Public Finance Review 2008/2*, p. 167.

³⁰⁵ Dit is in wezen anders dat het huidige btw-stelsel waarbij de leverancier, voor leveringen binnen de EU, onderscheid moet maken tussen nationale en intracommunautaire leveringen om het correcte tarief toe te passen. Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor 2015/3*, p. 149.

³⁰⁶ Crawford, Keen & Smith 2008, p. 339.

³⁰⁷ Wohlfahrt, *International VAT Monitor 2011/6*, p. 392.

³⁰⁸ Crawford, Keen & Smith 2008, p. 341; Wohlfahrt, *International VAT Monitor 2011/6*, p. 392; Aujean, *EC Tax Review 2011/5*, p. 214.

³⁰⁹ Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor 2015/3*, p. 150; McLure, *International Tax and Public Finance 2000/7*, p. 734; Aujean, *EC Tax Review 2011/5*, p. 214.

³¹⁰ Aangezien eindconsumenten en belastingplichtigen met een beperkt recht op aftrek geen respectievelijk slechts deels CVAT kunnen terugvorderen.

bestemming toekomen, zal bij elke transactie de woonstaat van de afnemer bepaald moeten worden. Ook dit leidt tot een extra administratieve last bij de leveranciers.³¹¹

Verder is er een ander nadeel dat zich voordoet. Concurrentieverstoring kan optreden tussen belastingplichtigen met en zonder volledig recht op aftrek.³¹² Belastingplichtigen met een beperkt recht op aftrek kunnen maar een deel van de betaalde CVAT terugvragen. Het niet-aftrekbare deel CVAT drukt op de goederen. Indien belastingplichtigen volledig recht op aftrek hebben, is dit niet het geval. Voorts kan er ook concurrentieverstoring optreden doordat het CVAT-tarief lager dan wel hoger is dan het nationale tarief. Indien het CVAT-tarief lager is zullen eindconsumenten en belastingplichtigen met een beperkt recht op aftrek eerder geneigd zijn goederen intracommunautair aan te kopen. Indien het CVAT-tarief hoger is zullen zij de goederen juist eerder in de eigen lidstaat aankopen.³¹³

Een nadeel van VIVAT is dat de keuze tussen het inning van btw op nationaal niveau of door een Europese belastingautoriteit in geen van de gevallen leidt tot een eenvoudiger btw-stelsel. Indien de btw-inning wordt gedaan door de lidstaten zelf, vereist dit een verrekensysteem tussen lidstaten.³¹⁴ Dit brengt dezelfde nadelige gevolgen met zich als de OSS in het voorgestelde definitieve btw-stelsel.³¹⁵ Indien de btw-inning overgelaten wordt aan een Europese belastingautoriteit is een verrekensysteem niet nodig. Dit resulteert echter in dezelfde effecten als toepassing van CVAT.³¹⁶ In aanvulling daarop wordt controle van VIVAT door een Europese belastingautoriteit lastiger aangezien de Europese belastingautoriteit ook alle nationale B2B-transacties moet controleren. Dit zorgt voor verhoogde compliance kosten voor de Europese belastingautoriteit.³¹⁷

Een ander nadeel van VIVAT is dat de leverancier onderscheid moet maken tussen B2B- en B2C-transacties. Indien een B2C-levering namelijk intracommunautair wordt verricht dient de leverancier het nationale B2C-tarief van de lidstaat van bestemming in rekening te brengen. Dit leidt tot een verhoogde compliance last voor leveranciers.³¹⁸

Als laatste wordt btw-fraude niet geheel tegengegaan door VIVAT. Het is evenwel zo dat VIVAT het btw-vrij verhandelen van goederen tegengaat. Echter, net als onder het huidige btw-stelsel is het onder VIVAT nog steeds mogelijk dat belastingplichtigen ten onrechte niet-betaalde btw terugvragen.³¹⁹

§ 6.2.4 Conclusie

Mijns inziens worden de doelstellingen een eenvoudiger en fraudegevoeliger btw-stelsel te realiseren slechts deels behaald door zowel CVAT als VIVAT. Zowel CVAT als VIVAT gaan grensoverschrijdende btw-fraude tegen door te realiseren dat goederen binnen de EU niet langer btw-vrij verhandeld worden. Echter, btw-fraude wordt niet geheel tegengegaan aangezien belastingplichtigen nog steeds ten onrechte niet betaalde btw kunnen terugvragen. Daarentegen leiden de systemen tot een verhoogde compliance last voor zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten. Onder CVAT zal bij

³¹¹ Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 391.

³¹² Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 391.

³¹³ Keen, *IMF Working Paper* 2000/83, p. 10.

³¹⁴ Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor* 2015/3, p. 150; McLure, *International Tax and Public Finance* 2000/7, p. 734; Aujean, *EC Tax Review* 2011/5, p. 214

³¹⁵ In het kort resulteert een verrekensysteem erin dat de ene lidstaat (in dit geval de lidstaat waar enkel B2B-transacties in de handelsketen voorkomen) verantwoordelijk is voor de btw-inning die toekomt aan een andere lidstaat (in dit geval de lidstaat waar de eindconsumptie plaatsvindt). Zie paragraaf 5.2.2 voor de diepgaande behandeling van de effecten die de OSS met zich brengt.

³¹⁶ Deze effecten zijn dat er twee btw-aangiftes ingediend moeten worden door belastingplichtigen en dat door het beheren en innen van de btw door een Europese belastingautoriteit dit ten koste gaat van de nationale soevereiniteit van lidstaten.

³¹⁷ Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 392.

³¹⁸ McLure, *International Tax and Public Finance* 2000/7, p. 734.

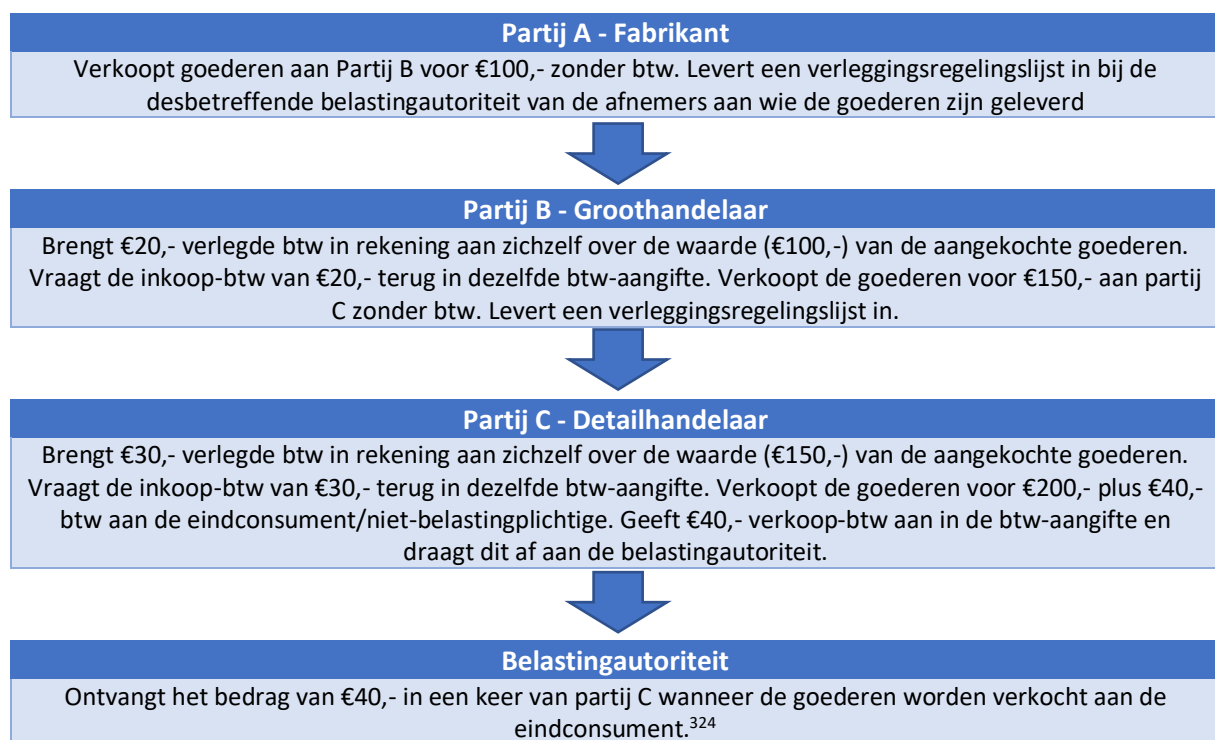
³¹⁹ Aujean, *EC Tax Review* 2011/5, p. 215.

elke transactie de woonstaat/vestigingsplaats van de afnemer bepaald moeten worden om het correcte btw-tarief in rekening te brengen. Zelfs als het een B2C-levering betreft. Doordat VIVAT de uiteindelijke heffing laat toekomen aan het land waar de eindconsumptie plaatsvindt, vereist VIVAT een verrekensysteem tussen lidstaten. Naar mijn idee is het derhalve onaannemelijk dat CVAT of VIVAT een geschikt alternatief vormen die de hiervoor genoemde doelstellingen behalen.

§ 6.3 Algemene verleggingsregeling

§ 6.3.1 Het alternatief

Bij een algemene verleggingsregeling wordt de verschuldigdheid van btw verschoven van de leverancier naar de afnemer.³²⁰ De leverancier levert de goederen zonder btw aan de afnemer. Als de afnemer volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft kan dezelfde hoeveelheid btw in aftrek worden gebracht.³²¹ Op deze manier wordt er per saldo geen btw betaald door de afnemer aan de belastingautoriteiten.³²² Pas wanneer de goederen de keten van belastingplichtigen verlaten en verkocht worden aan de eindconsument of niet-belastingplichtige vindt de belastingheffing plaats.³²³ Om het voorgaande te verduidelijken wordt in figuur 13 een algemene verleggingsregeling weergegeven waarbij een belastingtarief van 20% wordt gehanteerd.



Figuur 13³²⁵: Btw-technische uitwerking van de verleggingsregeling.

³²⁰ Zie onder andere Wolf, *Intertax* 2011/1, p. 34; Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 392; Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor* 2015/3, p. 151; Cnossen, *Tax Notes International* 2017/5, p. 457.

³²¹ Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 392; Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor* 2015/3, p. 151.

³²² Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 393; Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor* 2015/3, p. 151.

³²³ CPB 2010, p. 25. Dit is in wezen anders dan een Retail Sales Tax (hierna: RST). Het belangrijkste verschil zou zijn dat een RST niet de controlerende eigenschappen heeft van een op btw gebaseerde factuur, zie CASE 2012, p. 55. Met andere woorden de btw-audit trail mist bij een RST, zie CPB 2010, p. 26.

³²⁴ Dit is in wezen anders dat het gefractioneerde betalingssysteem waarbij elke schakel in de keten een klein bedrag aan btw afdraagt.

³²⁵ Figuur 13 is ontleent aan House of Lords 2007, p. 19 en vertaald uit het Engels.

Uit figuur 13 kan duidelijk worden afgeleid dat enkel de laatste schakel in de productie- en distributieketen btw betaalt over de verkochte goederen. Het voorbeeld hierboven kan uitgebreid worden naar een regeling waarbij de btw enkel verlegd wordt indien het een levering van bepaalde goederen betreft of een bepaalde drempel wordt overschreven. Deze twee vormen van verleggingsregelingen zijn van kracht in het huidige btw-stelsel. Dit zijn de facultatieve verleggingsregeling³²⁶ en de veralgemeende verleggingsregeling. Zoals in paragraaf 4.3.1 aangegeven heeft de facultatieve verleggingsregeling betrekking op vooraf, in art. 199 bis btw-richtlijn, bepaalde fraudegevoelige goederen.³²⁷ Voorts heeft de EC het snellereactiemechanisme (hierna: QRM oftewel Quick Reaction Mechanism) vastgesteld dat lidstaten een procedure biedt waarbij de facultatieve verleggingsregeling versneld kan worden ingevoerd bij plotse en grootschalige btw-fraude.³²⁸ Op basis van de veralgemeende verleggingsregeling kunnen lidstaten bepalen dat de verschuldigdheid van btw wordt verlegd naar de afnemer indien goederen worden geleverd boven een drempel van €17.500,- per factuur.³²⁹ Deze twee verleggingsregelingen en de QRM zijn van toepassing tot en met 30 juni 2022.³³⁰ Daarna zal het definitieve btw-stelsel in werking treden waardoor het btw-heffingsproces verandert.³³¹ De EC en de Raad hebben aangegeven dat de uitbreidingen van de verleggingsregeling op geen enkele manier een beweging naar een algemeen verleggingssysteem vertegenwoordigt.³³²

§ 6.3.2 Voordelen

De invoering van een algemene verleggingsregeling vermindert de compliance last van de leverancier doordat de verschuldigdheid van btw wordt verschoven naar de afnemer. De afnemer is gevestigd en geregistreerd in de lidstaat van bestemming. Het is derhalve niet langer nodig dat in bepaalde situaties³³³ de leverancier zich laat registreren in de lidstaat van bestemming om daar aan de btw-verplichtingen te voldoen. In datzelfde opzicht vermindert het de administratieve kosten van de belastingautoriteiten doordat zij minder belastingplichtigen hoeven te registreren op hun grondgebied.³³⁴

Wat betreft de fraudebestrijding kan het volgende worden gesteld. Een algemene verleggingsregeling elimineert een van de kenmerken van de Europese btw, namelijk het gefractioneerde betalingssysteem. Afgezien van de detailhandelaar zullen eerdere leveranciers in de keten niet langer btw in rekening brengen en zullen daardoor niet kunnen verdwijnen met de btw. Als gevolg hiervan is dat btw-carrouselfraude onmogelijk is.³³⁵

³²⁶ Zie paragraaf 4.3.1 waar de facultatieve verleggingsregeling kort is aangehaald.

³²⁷ COM(2018) 298 final, 25 mei 2018, p. 1.

³²⁸ Zie *PbEU* L 282/5, 6 november 2018, considerans punt 3. De QRM is beschreven in art. 199 ter btw-richtlijn. De EC heeft de QRM ingevoerd aangezien de procedure wat betreft de toekenning van een facultatieve verleggingsregeling enkele maanden kan duren alvorens deze in werking kan treden.

³²⁹ Zie art. 199 quater lid 1 btw-richtlijn. Toepassing van de veralgemeende verleggingsregeling is verbonden aan strikte voorwaarden om het risico van verschuiving van de fraude tussen lidstaten te beperken, zie *PbEU* 2018, L 329/3, 20 december 2018.

³³⁰ Wat betreft de facultatieve verleggingsregeling zie *PbEU* 2018, L 282/5, 6 november 2018, considerans punt 7 en art. 199 bis lid 1 btw-richtlijn; wat betreft de veralgemeende verleggingsregeling zie *PbEU* 2018, L 329/3, 20 december 2018, art. 199 quater lid 1 btw-richtlijn en art. 2 van de Richtlijn (EU) 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018.

³³¹ European Parliament 2018, p. 41.

³³² Council of the European Union nr. 12083/13, 9 July 2013.

³³³ Bijvoorbeeld bij intracommunautaire ketentransacties waarbij een of meerdere partij(en) zich zou(den) moeten laten registreren in een andere lidstaat om daar aan de btw-verplichtingen te voldoen.

³³⁴ Lamensch, *World Journal of VAT/GST Law* 2012/1.

³³⁵ Wolf, *Intertax* 2011/1, p. 34..

§ 6.3.3 Nadelen

Bij het hanteren van een algemene verleggingsregeling zal de leverancier moeten valideren of de afnemer belastingplichtig is. Deze handelswijze legt een zware last op de leverancier.³³⁶ Ten tijde van de levering zal de leverancier mogelijk de btw-status van de afnemer kunnen bepalen door het al dan niet verkregen btw-identificatienummer. Echter, voordat een factuur zonder btw kan worden verstuurd dient de leverancier het btw-identificatienummer in het VIES te valideren.³³⁷ Het huidige VIES is niet toereikend doordat er geen realtime informatie-uitwisseling plaatsvindt tussen belastingautoriteiten en het VIES.³³⁸ Dit kan leiden tot rechtsonzekerheid bij de leverancier. Indien de leverancier onterecht btw in rekening brengt zal een belastingplichtige afnemer mogelijk weigeren de btw te betalen.

Voorts zullen belastingplichtigen te maken krijgen met extra btw-verplichtingen. Belastingautoriteiten zullen de goederen willen volgen. In tegenstelling tot wat nu enkel het geval is bij intracommunautaire goederentransacties zullen alle belastingplichtigen, dus ook bij nationale transacties, een verleggingsregelingslijst moeten invullen aan wie de goederen zijn geleverd.³³⁹

Verder brengt het hanteren van een bepaalde drempel voor zowel nationale als intracommunautaire transacties bij een algemene verleggingsregeling de volgende complexiteit met zich.³⁴⁰ Belastingplichtigen zijn genoodzaakt binnen één accountingsysteem verschillende facturen te hanteren. Ten eerste inkoopfacturen waarbij de btw is verlegd naar de desbetreffende belastingplichtige, ten tweede verkoopfacturen waarbij de btw is verlegd naar een andere belastingplichtige en ten derde verkoopfacturen waarbij de verleggingsregeling niet van toepassing is. In dit laatste geval dient de desbetreffende belastingplichtige btw in rekening te brengen en af te dragen. Het hanteren van verschillende facturen is onvermijdelijk en resulteert in verhoogde complexiteit en compliance kosten voor belastingplichtigen.³⁴¹

Bovendien zal bij een algemene verleggingsregeling het leeuwendeel van de btw betaald worden door de detailhandelaar. Deze laatste leverancier in keten is in veel landen vaak kleiner en minder betrouwbaar dan het kleine aantal grote bedrijven dat onder het huidige btw-stelsel verantwoordelijk is voor het betalen van een groot deel van de btw. De detailhandel vereist dus een grotere inzet van middelen door belastingautoriteiten dan thans het geval is ter controle van de juiste btw-inning.³⁴²

³³⁶ CPB 2010, p. 65.

³³⁷ Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 393.

³³⁸ Zie ook paragraaf 5.4.5.

³³⁹ Zie SEC(2008) 249, p. 22-26 waarin de EC verschillende niveaus van btw-verplichtingen voorstelt voor een algemene verleggingsregeling. De voorkeur van de EC gaat uit naar een regeling waarbij zowel de leverancier als de afnemer periodiek een lijst indienen met de totale waarde van geleverde/verkregen goederen en met vermelding van het btw-identificatienummer van de leverancier/afnemer of een per transactie gebaseerde lijst.

³⁴⁰ Het hanteren van een algemene verleggingsregeling zonder bepaalde drempel is praktisch niet uitvoerbaar. Zoals aangegeven dient een belastingplichtige te controleren of de afnemer belastingplichtig is en dus of de verleggingsregeling van toepassing is. Daardoor zijn twee systemen van toepassing, te weten B2B- en B2C-transacties. Zonder het hanteren van een drempel zou het systeem te complex worden. Stel dat een belastingplichtige in een winkel betaalt waar producten worden verkocht die gebruikt kunnen worden voor bedrijfs- en privédoeleinden (bijvoorbeeld een computer). De verkoper in de winkel zal op het moment van de verkoop moeten bepalen of de afnemer belastingplichtig is of niet en dus of btw in rekening moet worden gebracht. Op basis van het voorgaande is het naar mijn idee duidelijk dat het in veel gevallen praktisch niet haalbaar is een algemene verleggingsregeling toe te passen zonder bepaalde drempel. Zie SWD(2016) 457 final, 21 december 2016, p. 32.

³⁴¹ Lamensch, *World Journal of VAT/GST Law* 2012/1. In een studie door PWC is aangetoond dat het opstellen/boeken van conforme verkoopfacturen bij uitstrek de duurste btw-verplichting is zowel per transactie als periodiek. Dit komt door de eis om de verleggingsregeling alleen toe te passen op facturen die een bepaalde drempel overschrijden. Zie PWC 2007, p. 26.

³⁴² COM(2008) 109 definitief, 22 februari 2008, p. 9.

Hoewel een algemene verleggingsregeling btw-carrouselfraude onmogelijk maakt, wordt btw-ploffraude niet verholpen. Doordat een algemene verleggingsregeling enkel praktisch kan worden toegepast met een bepaalde drempel, resulteert dit systeem in de volgende mogelijkheid tot frauderen. Indien een factuur onder de vooraf vastgestelde drempel blijft zal de verleggingsregeling niet van toepassing zijn. Om dit te bewerkstelligen kan een fraudeur de transactie kunstmatig splitsen door meerdere facturen uit te reiken die alle onder de drempel blijven. Daardoor zal de frauduleuze leverancier alsnog btw in rekening brengen aan de afnemers waarna hij met de ontvangen btw kan verdwijnen.³⁴³ Enerzijds is btw-ploffraude enkel gelimiteerd tot B2C-transacties of transacties aan niet-belastingplichtigen. Anderzijds zal de fraude op bredere schaal toegepast kunnen worden aangezien goederen ook btw-vrij verkregen kunnen worden in nationale verhoudingen.³⁴⁴

Voorts heeft de EC aangegeven dat fraude mogelijk zal verschuiven naar andere (al dan niet bestaande) vormen van fraude. Zo zal fraude op het niveau van de detailhandel aanzienlijk toenemen aangezien daar de gehele btw-heffing plaatsvindt. Zoals hierboven aangegeven vereist controle op de detailhandel een grotere inzet van middelen door belastingautoriteiten waardoor het potentiële verlies aan btw-inkomsten mogelijk hoger zal zijn.³⁴⁵

§ 6.3.4 Conclusie

Mijns inziens bereikt een algemene verleggingsregeling niet de doelstellingen een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel te realiseren. De administratieve lasten voor zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten zullen aanzienlijk verzwaren waardoor de complexiteit van het btw-stelsel zal toenemen. Hoewel btw-carrouselfraude onmogelijk blijkt, wordt btw-ploffraude niet verholpen. Verder zal fraude zich mogelijk verplaatsen naar de eindconsument/niet-belastingplichtige.

§ 6.4 Split payment

§ 6.4.1 Het alternatief

Het split payment model is een alternatieve methode van btw-inning die realtime plaatsvindt.³⁴⁶ Er wordt een scheiding gehanteerd tussen de betaling van het belastbare bedrag en de btw. Op deze manier gaat dit model diverse gevaren op het gebied van btw-inning in het huidige btw-stelsel tegen.³⁴⁷ De huidige Europese btw is een aangifte- en voldoeningsbelasting. Dit betekent dat de betalingsverplichting reeds ontstaat bij aangifte, oftewel de belastingplichtige berekent zelf hoe hoog de belastingschuld is, respectievelijk dat de belastingplichtige de eigen belastingschuld betaalt.³⁴⁸ Een van de gevaren hiervan is dat de btw door de privéaccounts van bedrijven gaat.³⁴⁹ Voorts wordt de btw slechts periodiek in de aangifte afgedragen, wat inhoudt dat er een bepaalde tijd zit tussen het innen en afdragen van de btw.³⁵⁰ Het huidige btw-stelsel is onder andere daardoor vatbaar voor (intracommunautaire) btw-fraude. Het split payment model gaat deze gevaren tegen.

³⁴³ Hierbij moet wel de opmerking worden gemaakt dat de afnemers in dit geval hoogstwaarschijnlijk wisten of hadden moeten weten deel te nemen aan btw-fraude en moeten derhalve worden beschouwd als deelnemer van de fraude. Het recht op aftrek kan daardoor worden geweigerd. Zie HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, r.o. 56 & 59 (*Kittel & Recolta*).

³⁴⁴ Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6, p. 393.

³⁴⁵ SEC(2008) 249, p. 20. In datzelfde document noemt de EC ook nog andere vormen van fraude die mogelijk zullen toenemen zoals het kapen van btw-identificatienummers, het opstellen van valse facturen en goederen verkopen op de zwarte markt.

³⁴⁶ European Commission 2017, p 19.

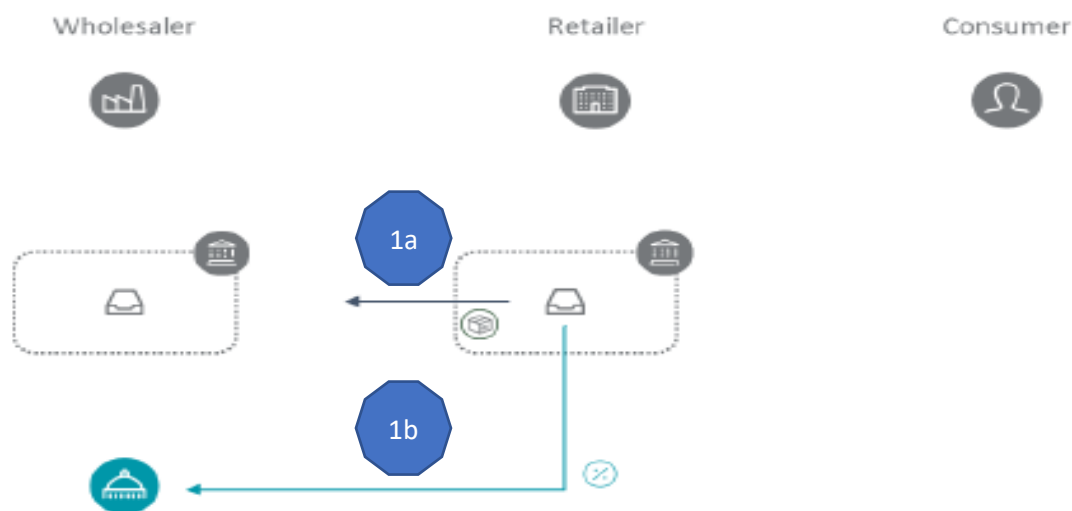
³⁴⁷ Herbain & Thilmany, *British Tax Review* 2018/2, p. 1.

³⁴⁸ De Werd, FBR.1.1.0.B.

³⁴⁹ Het huidige systeem van btw-inning is opgesplitst in twee fasen. Eerst ontvangt de leverancier het in rekening gebrachte belastbare bedrag plus de btw van de afnemer. Vervolgens dient de leverancier een btw-aangifte in waarin hij de ontvangen btw rapporteert en (na aftrek van voorbelasting) afdraagt aan de schatkist. Zie European Commission 2017, p. 19; Herbain & Thilmany, *British Tax Review* 2018/2, p. 1.

³⁵⁰ Ainsworth & Madzharova, *Boston University Working Paper* 2012/51, p.7.

Er zijn verschillende vormen van een split payment model. De EC heeft in een rapport diverse split payment modellen uitgewerkt.³⁵¹ Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen modellen die betrekking hebben op B2B-, B2C en B2G³⁵²-transacties.³⁵³ Voorts kan er een onderscheid gemaakt worden tussen een split payment model met en zonder geblokkeerde btw-bankrekening.³⁵⁴ Bovendien is een belangrijke factor voor het vormgeven van een split payment model degene die de betaling splitst. Hierna behandel ik enkele split payment modellen die zien op B2B-transacties.³⁵⁵



Figuur 14³⁵⁶: Voorbeeld van een split payment model voor B2B-transacties waarbij de afnemer de betaling splitst.

Het voorbeeld in figuur 14 is een split payment model voor B2B-transacties waarbij de afnemer (retailer) de betaling splitst. De retailer krijgt het totaalbedrag over de aankoop in rekening gebracht door de leverancier (wholesaler). Het totaalbedrag bestaat uit het belastbare bedrag en het btw-bedrag. Voor de betaling maakt de retailer een scheiding tussen het belastbare bedrag en de btw. Voor elke transactie maakt de retailer dus twee betalingen. De eerste betaling (1a) is het belastbare bedrag dat de retailer aan de wholesaler betaalt. Dit is het bedrag waarover de leverancier vrij kan beschikken. De tweede betaling (1b) is het bedrag aan btw dat de retailer direct aan de belastingautoriteit betaalt.³⁵⁷ Daardoor krijgt de leverancier dus nimmer de btw in handen.

Een andere mogelijke variant is dat de btw gestort wordt op een geblokkeerde bankrekening van de leverancier speciaal opgezet voor btw-doeleinden. In figuur 15 wordt dit voorbeeld weergegeven.

³⁵¹ European Commission 2017, p. 212-236.

³⁵² Business-to-Government

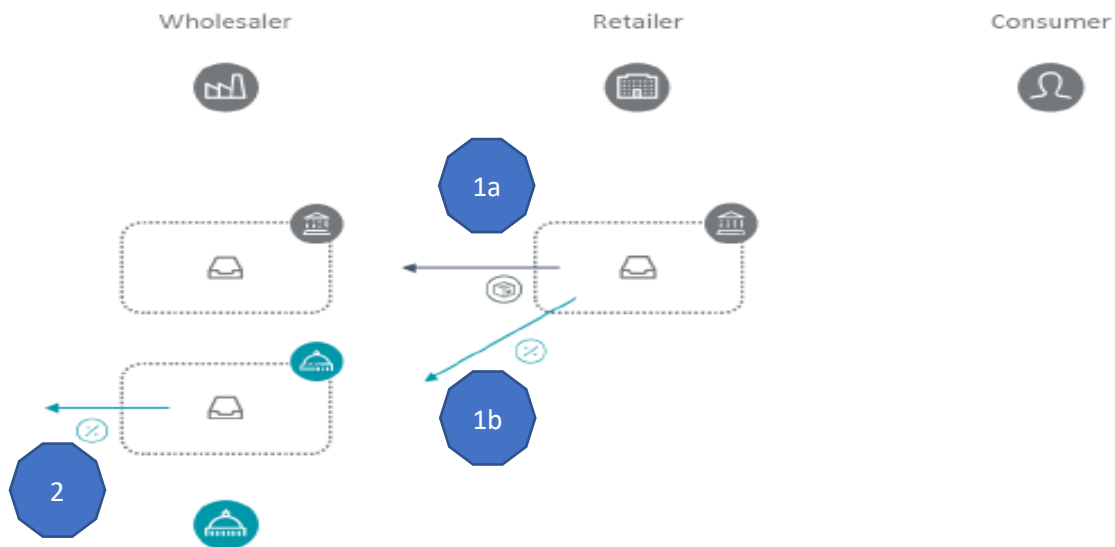
³⁵³ Zie voor de modellen die betrekking hebben op B2B-transacties European Commission 2017, p. 212-223.

³⁵⁴ Het concept van een geblokkeerde btw-bankrekening houdt in dat elke belastingplichtige een geblokkeerde btw-bankrekening moet hebben bij de belastingautoriteit. De geblokkeerde btw-bankrekening kan enkel gebruikt worden om btw te betalen aan een andere belastingplichtige geblokkeerde btw-bankrekening of de belastingautoriteiten. De betaalde btw wordt realtime in de geblokkeerde btw-bankrekening geplaatst ten tijde van de betaling van de transactie. Zie PWC 2010, p. 144. De geblokkeerde btw-bankrekeningen van belastingplichtigen kunnen ook gehouden worden door bestaande banken. De belastingplichtige houdt dan twee bankrekeningen bij zijn bank. Een waarover hij vrij kan beschikken en een voor de btw. De belastingautoriteiten zouden mogelijk wel automatische incassomachtigingen nodig hebben om te btw van de geblokkeerde btw-bankrekening af te schrijven. European Commission 2017, p. 221.

³⁵⁵ Aangezien B2C- en B2G buiten het bereik van dit onderzoek vallen.

³⁵⁶ Figuur 14 is ontleend aan European Commission 2017, p. 212.

³⁵⁷ European Commission 2017, p. 212.



Figuur 15³⁵⁸: Voorbeeld van een split payment model voor B2B-transacties waarbij de btw door de afnemer op een geblokkeerde bankrekening van de leverancier wordt gestort.

In figuur 15 krijgt de retailer net als in het voorbeeld van figuur 14 het belastbare bedrag plus de btw in rekening gebracht door de leverancier. De retailer maakt ook in deze variant een scheiding tussen deze twee bedragen en maakt vervolgens twee betalingen. De eerste betaling (1a) is hetzelfde als in figuur 14 waarbij het belastbare bedrag door de retailer aan de wholesaler wordt betaald. Over dit bedrag kan de leverancier vrij beschikken. De tweede betaling (1b) is echter anders dan in figuur 14. In figuur 15 houdt de wholesaler³⁵⁹ namelijk twee bankrekeningen, te weten een reguliere bankrekening met eigen middelen en een geblokkeerde btw-bankrekening.³⁶⁰ De retailer stort het verschuldigde btw-bedrag op de geblokkeerde btw-bankrekening van de wholesaler. De retailer houdt zelf ook een geblokkeerde btw-bankrekening. Derhalve kan de retailer op twee manieren de betaling van de btw voldoen. Via zijn bank of via zijn eigen geblokkeerde btw-bankrekening als er voldoende geld op staat. Vervolgens (2) wordt de btw uit de geblokkeerde btw-bankrekening van de wholesaler in een btw-aangifte betaald aan de belastingautoriteit.³⁶¹ In verhouding tot figuur 14 betreft deze variant dus geen realtime betaling van btw aan de belastingautoriteit. Dit is ook niet nodig aangezien de btw realtime op de geblokkeerde btw-bankrekening van de leverancier wordt gestort. Ook in deze variant krijgt de leverancier dus nimmer de btw in handen.

In de figuren 14 en 15 is de afnemer degene die de btw splitst. Dit kan ook de leverancier of een derde partij zijn, zoals een bank of een andere financiële dienstverlener.³⁶² Indien de afnemer of een derde partij de btw splitst is er een belangrijk euvel dat zich voordoet. De verschuldigdheid van btw ligt bij de leverancier. De leverancier zal willen weten of het correcte bedrag aan btw is afgedragen. Een mogelijke oplossing is verlegging van de verschuldigdheid naar de afnemer. Derhalve hoeft de

³⁵⁸ Figuur 14 is ontleend aan European Commission 2017, p. 222.

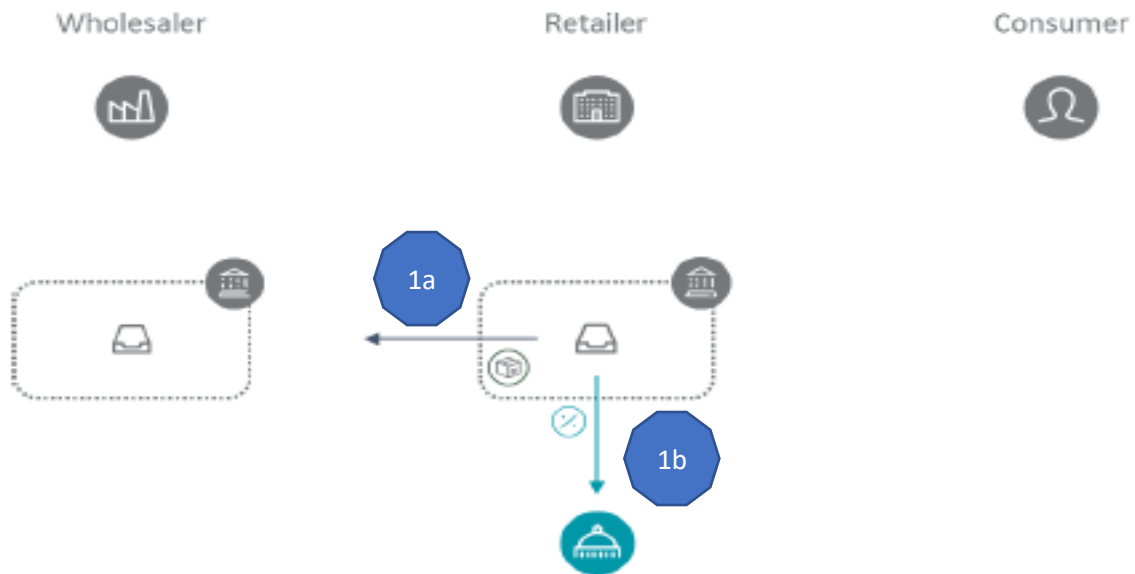
³⁵⁹ Net als elke belastingplichtige bij deze variant.

³⁶⁰ De geblokkeerde btw-bankrekening kan gehouden worden door belastingautoriteit of door bestaande banken. Zie voetnoot 350.

³⁶¹ European Commission 2017, p. 222.

³⁶² Een split payment model waarbij de leverancier de betaling splitst lijkt wat overbodig aangezien (intracommunautaire) btw-ploffraude niet wordt voorkomen. In die variant ontvangt de leverancier namelijk de btw die hij daarna zelf moet afdragen. Derhalve kan de leverancier nog steeds met de btw verdwijnen. Zie European Commission 2017, p. 26. Een split payment model waarbij een derde, zoals een financiële dienstverlener, de betaling tussen de afnemer en de leverancier splitst is praktisch lastig haalbaar. De financiële dienstverlener zou in detail over elke transactie de desbetreffende btw-regels die van toepassing zijn moeten kennen om een correct btw-bedrag in te houden en af te dragen aan de belastingautoriteiten. Zie SWD(2016) 379 final, 1 december 2016, p. 26.

leverancier niet langer te weten of het correcte bedrag aan btw is afgedragen.³⁶³ In figuur 16 wordt een split payment model weergegeven waarbij de verschuldigdheid van btw is verlegd naar de afnemer.



Figuur 16³⁶⁴: Voorbeeld van een split payment model voor B2B-transacties waarbij de verschuldigdheid is verlegd naar de afnemer.

In figuur 16 krijgt de retailer slechts het belastbare bedrag in rekening gebracht door de wholesaler. De retailer krijgt geen btw in rekening gebracht door de wholesaler. Toch maakt de retailer ook in deze variant twee betalingen. De eerste betaling (1a) is hetzelfde als in de figuren 14 en 15 waarbij de retailer het belastbare bedrag aan de wholesaler betaalt. De tweede betaling (1b) verschilt echter van die figuren. De verschuldigdheid van btw is door middel van een verleggingsregeling verschoven naar de retailer. De retailer berekent dus zelf de btw over het bedrag en draagt dit af aan de belastingautoriteit.³⁶⁵

§ 6.4.2 Voordelen

Een split payment model waarbij de afnemer de betaling splitst is voor intracommunautaire goederentransacties in het huidige btw-stelsel overbodig. Bij deze transacties wordt geen btw in rekening gebracht. Zodoende hoeft er geen splitsing plaats te vinden.³⁶⁶ Toch kan deze vorm van een split payment model bijdragen aan het realiseren van een fraudebestendiger btw-stelsel. Dit kan bereikt worden door het model toe te passen op nationale B2B-transacties, aangezien deze transacties over het algemeen belast zijn. Uit onderzoek³⁶⁷ blijkt dat de VAT-gap in het huidige btw-stelsel gereduceerd kan worden door toepassing van deze variant.

³⁶³ European Commission 2017, p. 212.

³⁶⁴ European Commission 2017, p. 214.

³⁶⁵ Onder het huidige btw-stelsel is een split payment model vergelijkbaar met een verleggingsregeling. Het verschil is echter dat de verschuldigdheid van btw bij een verleggingsregeling verschoven is naar de afnemer (zoals weergegeven in figuur 16). Bij een split payment model (zonder verleggingsregeling) blijft de leverancier de btw verschuldigd. Voorts is een ander verschil dat bij een verleggingsregeling de btw niet op transactiebasis wordt voldaan. European Commission 2017, p. 213. Een verleggingsregeling kan evenwel worden gecombineerd met een split payment model, zoals in figuur 16 het geval is, om te bewerkstelligen dat de btw realtime wordt voldaan. Het voordeel daarvan is dat de btw op transactiebasis wordt voldaan en niet in een periodieke aangifte, zoals het geval is bij een verleggingsregeling zonder split payment model. European Commission 2017, p. 214.

³⁶⁶ European Commission 2017, p. 213.

³⁶⁷ European Commission 2017, p. 197

Een split payment model waarbij de afnemer de betaling splitst zou evenwel uitkomst kunnen bieden bij intra-EU leveringen in het definitieve btw-stelsel. Deze transacties zullen namelijk ofwel belast zijn ofwel verlegd worden indien de afnemer een CTP-status heeft. Indien de transactie belast is blijft een knelpunt dat de verschuldigdheid van btw op de leverancier drukt terwijl de afnemer de betaling splitst en afdraagt aan de belastingautoriteit in die lidstaat.³⁶⁸

§ 6.4.3 Nadelen

Indien een split payment model wordt toegepast waarbij de afnemer de betaling splitst is het van belang vast te stellen op welk moment de inkoop-btw wordt teruggegeven. Indien de inkoop-btw ook in realtime wordt teruggegeven zijn realtime audits noodzakelijk. Naar aanleiding daarvan kan de vraag worden gesteld welke informatie verstrekt dient te worden die realtime audits mogelijk maakt.³⁶⁹

Een andere mogelijkheid zou kunnen zijn dat de teruggaaf op een later moment wordt verleend. Dit zorgt echter voor een cashflow nadeel van de afnemer. De afnemer draagt de btw realtime af aan de belastingautoriteit of stort dit realtime op de geblokkeerde btw-bankrekening van de leverancier. De teruggaaf van inkoop-btw wordt echter pas op een later moment verleend.³⁷⁰

Elke vorm van een split payment model zorgt voor een toename in de complexiteit van btw-compliance bij ofwel de leverancier ofwel de afnemer.³⁷¹ Uit onderzoek³⁷² blijkt dat een split payment model waarbij de afnemer de betaling splitst al dan niet met toepassing van een geblokkeerde btw-bankrekening een verhoogde complexiteit met zich brengt.³⁷³ Dit is veelal het resultaat van de verplichting om per transactie de betaling te splitsen.³⁷⁴ Dit resulteert in het hogere administratieve kosten voor het bedrijfsleven.³⁷⁵

§ 6.4.4 Conclusie

Naar mijn idee kan gesteld worden dat een split payment model deels de doelstellingen een eenvoudiger en fraudegevoeliger btw-stelsel realiseert. De invoering van een split payment model zorgt voor toename in de complexiteit van btw-compliance. Echter, zowel onder het huidige als onder

³⁶⁸ European Commission 2017, p. 213. Uit ditzelfde onderzoek blijkt dat btw-carrouselfraude met 83% wordt gereduceerd ten opzichte van het huidige btw-stelsel door toepassing van een split payment model op grensoverschrijdende leveringen in het definitieve btw-stelsel. Echter, de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zullen aanzienlijk toenemen. Dit komt mede door het feit dat meer transacties waar het split payment model op van toepassing is onderworpen zullen zijn al btw-heffing. De intra-Unieleveringen zullen namelijk ook belast zijn. European Commission 2017, p. 204.

³⁶⁹ Ainsworth & Madzharova, Boston University Working Paper 2012/51, p. 2.

³⁷⁰ Een voorbeeld hiervan is Polen. Polen heeft toestemming gekregen van de EC om als pilot een split payment model in te voeren voor bepaalde transacties tussen belastingplichtigen. Zie COM(2019) 10 final, 23 januari 2019. De afnemer splitst het belastbare bedrag en het btw-bedrag waarbij het btw-bedrag wordt gestort op een geblokkeerde btw-bankrekening van de leverancier. Inkoop-btw wordt teruggegeven via een aangepaste teruggaafprocedure. Dit houdt in dat op verzoek teruggaaf wordt verleend binnen 25 dagen indien de inkoop-btw in de geblokkeerde btw-bankrekening de verkoop-btw overtreft. COM(2019) 10 final, 23 januari 2019, p. 2.

³⁷¹ Prätzler, *International VAT Monitor* 2018/2, p. 70.

³⁷² European Commission 2017, p. 197.

³⁷³ Indien de afnemer de betaling splitst en het btw-bedrag stort op de geblokkeerde btw-bankrekening van de leverancier ontstaat de volgende toename in complexiteit. Ten eerste krijgt een belastingplichtige te maken met één reguliere bankrekening en één geblokkeerde btw-bankrekening. Wanneer een belastingplichtige geregistreerd is voor btw-doeleinden in andere lidstaten zal de belastingplichtige ook daar te maken krijgen met een extra btw-bankrekening. Dit kan oplopen tot 28 verschillende btw-bankrekeningen. Deze btw-bankrekeningen, alsook de reguliere bankrekening, zal gebruikt moeten worden per transactie. Vanwege het aantal btw-bankrekeningen en overboekingen is dit systeem zeer gevoelig voor menselijke fouten. European Commission 2017, p. 222-223.

³⁷⁴ European Commission 2017, p. 197.

³⁷⁵ European Commission 2017, p. 203.

het definitieve btw-stelsel zal btw-fraude significant verminderd worden. Het eerder aangehaalde onderzoek heeft aangetoond dat de kosten van een split payment model hoger zijn dan dat het model zou opleveren in de zin van fraudebestrijding. Dit geldt zowel voor het huidige als voor het definitieve btw-stelsel. Deze kosten zouden evenwel gereduceerd kunnen worden door introductie van e-facturering of automatische afdracht van de split payment.³⁷⁶

§ 6.5 Digitale rapportageverplichtingen

§ 6.5.1 Het alternatief

Digitale rapportageverplichtingen hebben betrekking op de informatie-uitwisseling tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten. Zij bewerkstelligen dat data elektronisch verstrekt wordt aan de belastingautoriteiten. Zo wordt in diverse landen vereist dat belastingplichtigen hun financiële data aanleveren in een gestandaardiseerd formaat.³⁷⁷ Wat betreft btw-compliance gaat het daarbij om het elektronisch aanleveren van transactiegegevens.³⁷⁸ Dit maakt het mogelijk om data op elektronische wijze uit te wisselen tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten. De data kan daardoor automatisch geanalyseerd worden waardoor belastingautoriteiten een risico-inschatting kunnen maken.³⁷⁹ Fraude kan daardoor sneller gedetecteerd worden.

Het digitaal verstrekken van data is begonnen bij de ontwikkeling van de Standard Audit File for Tax (hierna: SAF-T). De SAF-T is een gestandaardiseerd elektronisch bestand dat de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) in 2005 ontwikkeld heeft om informatie-uitwisseling tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten te vergemakkelijken.³⁸⁰ De SAF-T is wereldwijd door diverse jurisdicties aangenomen, voornamelijk in relatie met transactie gerelateerde belastingen, zoals de btw.³⁸¹ Aangezien de SAF-T middels de door de OESO opgestelde richtlijnen is ontwikkeld, zijn lidstaten niet verplicht de SAF-T te implementeren. De lidstaten die ervoor hebben gekozen de SAF-T te implementeren hebben dit niet allemaal op dezelfde wijze gedaan.³⁸² Door de SAF-T krijgen belastingautoriteiten volledige transparantie van de transactiegegevens van belastingplichtigen. De data wordt automatisch geëxtraheerd uit het boekhoudsysteem van een belastingplichtige. De gegevens worden geëxporteerd en opgeslagen in een gestandaardiseerde layout en indeling (op basis van een XML-file³⁸³).³⁸⁴ De data wordt, al dan niet op verzoek, naar de belastingautoriteiten verzonden.

³⁷⁶ European Commission 2017, p. 204.

³⁷⁷ Gillis & Stephanny, *Tax Planning International* 2014/9, p. 3.

³⁷⁸ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 717.

³⁷⁹ Bomer, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/1, p. 48.

³⁸⁰ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 717.

³⁸¹ Majdanska & Dziwinski, *Bulletin for International Taxation* 2018/10, p. 582.

³⁸² Voor de diverse manieren waarop lidstaten de SAF-T hebben geïmplementeerd verwijs ik naar Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 719-723; Petrosino, *International VAT Monitor* 2019/2, p. 60-61.

³⁸³ XML staat voor Extensible Markup Language. Het is een methode om gestructureerde data in een tekstbestand te stoppen. Gestructureerde data zoals financiële data wordt vaak opgeslagen in een tekstformaat door het programma dat die data produceert. XML bestaat uit regels voor het ontwerpen van de tekstformaten. Dat gebeurt op een dusdanige manier dat het voor een computer eenvoudig is de bestanden te genereren en te lezen. Bos, *XML in 10 punten*, laatst geüpdatete op 2 juli 2001, online geraadpleegd via <<https://www.w3.org/XML/1999/XML-in-10-points.nl.html>>.

³⁸⁴ Petrosino, *International VAT Monitor* 2019/2, p. 59. De SAF-T rapportage bestaat naast de factuurdetails ook uit andere diverse gegevens die aanwezig zijn in het Enterprise Resource Planning systeem (hierna: ERP-systeem) van belastingplichtigen. Sovos Trustweaver 2019, p. 36. Het ERP-systeem bevat gegevens van verschillende afdelingen binnen een organisatie die opgeslagen worden in een centrale database. Zie <<https://www.erpoverzicht.nl/wat-is-erp>>. Over het algemeen dienen de volgende gegevens aangeleverd te worden bij een SAF-T rapportage. Het betreft grootboekgegevens en bijbehorende journaalposten, crediteurgegevens inclusief facturen en betalingen, debiteurgegevens inclusief facturen en betalingen, magazijninventaris en vaste activa. Zie OECD 2010, p. 9-10.

De volgende stap in het verstrekken van digitale data is het (vrijwel) realtime aanleveren van transactiegegevens met behulp van e-facturering. E-facturering kan omschreven worden als het uitreiken, verzenden en ontvangen van een factuur in gestructureerd elektronisch formaat dat automatische en elektronische verwerking mogelijk maakt.³⁸⁵ Over het algemeen zijn twee soorten systemen voor het verwerken van elektronische facturen: het post-auditmodel en het clearance model. Het post-auditmodel ziet op het elektronisch verstrekken van transactiegegevens aan de belastingautoriteiten nadat de transactie heeft plaatsgevonden en de desbetreffende factuur is uitgereikt.³⁸⁶ Bij het post-auditmodel is geen goedkeuring van de belastingautoriteiten nodig om de factuur uit te reiken.³⁸⁷ Het clearance model houdt in dat de belastingplichtige de factuur op elektronische wijze moet verstrekken aan de belastingautoriteit voordat de transactie plaatsvindt. De belastingautoriteit zal de factuur moeten goedkeuren alvorens de belastingplichtige een gevalideerde factuur aan de afnemer kan uitreiken.³⁸⁸

§ 6.5.2 Voordelen

Het digitaal verstrekken van transactiegegevens geeft de belastingautoriteiten een compleet overzicht van transacties binnen hun territorium. Dit helpt in de aanpak van btw-fraude en verbetert de belastinginning.³⁸⁹ Met behulp van de SAF-T rapportage krijgen belastingautoriteiten toegang tot data van belastingplichtigen in een makkelijk toegankelijk format. Zo kunnen zij systeem- en datacontroles uitvoeren door audit software toe te passen.³⁹⁰ Door middel van e-facturering krijgen belastingautoriteiten nog sneller inzicht in de transactiegegevens van belastingplichtigen. In het geval van het clearance model dienen de belastingautoriteiten de factuur zelfs goed te keuren alvorens de

³⁸⁵ Art. 2 lid 1 Richtlijn 2014/55/EU.

³⁸⁶ Een post-auditmodel ziet niet alleen op e-facturering, maar kan ook betrekking hebben op belasting-compliance in het algemeen. Daarbij wordt achteraf, na een bepaalde periode, een (elektronische) audit uitgevoerd. Zo is het verstrekken van de SAF-T rapportage ook een vorm van een post-auditmodel. De SAF-T rapportage dient namelijk na het verstrijken van een bepaalde periode, en afhankelijk van het land al dan niet op verzoek, te worden ingediend. Zie figuur 2 van Sovos Trustweaver 2019, p. 12 waar de gradaties van een post-auditmodel en een clearance model visueel wordt weergegeven.

³⁸⁷ Voorbeelden van lidstaten waarbij een post-auditmodel wordt gebruikt voor B2B-transactiegegevens zijn Spanje en Hongarije. Bij het uitreiken van facturen aan afnemers is in deze lidstaten namelijk geen goedkeuring van de belastingautoriteiten nodig. In Spanje dienen relatief grote bedrijven factuurdetails en andere fiscale gegevens elektronisch te verstrekken binnen 4 tot 8 werkdagen, afhankelijk van wie de factuur uitreikt (de belastingplichtige zelf respectievelijk de afnemer of een derde). Zie Flor, *International VAT Monitor* 2018/6, p. 222. Wat betreft Hongarije dienen belastingplichtigen onmiddellijk na het uitreiken van de factuur de factuurdetails te verstrekken aan de belastingautoriteit indien de waarde van de factuur de drempel van ongeveer €320,- overschrijdt. Zie Billentis 2019, p. 23. Een van de verschillen tussen deze twee systemen is dat de factuurdetails volgens het Spaanse systeem vrijwel realtime en volgens het Hongaarse systeem realtime aangeleverd dienen te worden.

³⁸⁸ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 719. In de EU is er maar één lidstaat waar een clearance model voor B2B-transacties wordt gehanteerd, namelijk Italië. Per 1 januari 2019 dienen belastingplichtigen in Italië de factuurdetails te verstrekken via het al bestaande platform Sistema di Interscambio (hierna: SDI) in een speciaal ontworpen XML-file, de FatturaPA. De SDI voert diverse controles uit wanneer de factuur is aangeleverd. Indien de factuur de controles doorstaat, verstuurt de SDI de factuur naar de afnemer en verzend de SDI een rapport naar de leverancier. Zie Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 722. Indien de factuur de controles niet doorstaat, wordt de factuur niet beschouwd als fiscaal geldig. Het gevolg daarvan is dat de factuur niet gebruikt kan worden als bewijs voor de levering van goederen. Zie Sovos Trustweaver 2019, p. 65.

³⁸⁹ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 723.

³⁹⁰ Bomer, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/1, p. 48

factuur uitgereikt mag worden.³⁹¹ Daardoor krijgen de belastingautoriteiten realtime inzicht in de transacties van belastingplichtigen.

Het digitaal verstrekken van data biedt ook een voordeel voor belastingplichtigen. Zo zorgt dit er op de lange termijn³⁹² voor dat het de compliance kosten van belastingplichtigen wordt verlaagd.³⁹³

§ 6.5.3 Nadelen

Volgens de OESO is het digitaal aanleveren van data op basis van de SAF-T een manier om de compliance kosten van zowel bedrijven als belastingautoriteiten te verminderen. Dit zou gerealiseerd worden door het standaardiseren en elektronisch aanleveren van de data waardoor audits vereenvoudigd zouden worden.³⁹⁴ Mijns inziens wordt dit niet gerealiseerd op EU-niveau, maar wordt dit voorsnog enkel gerealiseerd in bepaalde landen waar een uniforme toepassing van de SAF-T geldt. Met verschillende auteurs in de literatuur ben ik het eens dat door het gebrek aan harmonisatie belastingplichtigen een hogere compliance last ondervinden door de diverse rapportageverplichtingen.³⁹⁵ Dit komt mede doordat belastingplichtigen in verschillende lidstaten diverse files moeten aanleveren. Deze verschillen tussen lidstaten brengen hoge systeemimplementatiekosten met zich.³⁹⁶ Het gebrek aan harmonisatie heeft een negatief effect op grensoverschrijdende uitwisseling van informatie tussen belastingautoriteiten. De data kan verschillen in vorm en reikwijdte. Als gevolg daarvan kan de data niet eenvoudig worden vergeleken tussen lidstaten.³⁹⁷

Naar mijn idee is de EC ook van mening dat niet-geharmoniseerde rapportageverplichtingen over het algemeen leiden tot een verhoogde compliance last voor belastingplichtigen. Zo heeft de EC in een actieplan om belastingfraude aan te pakken voorgesteld om SAF-T te implementeren in alle lidstaten.³⁹⁸ Voorts heeft de EC een richtlijn vastgesteld voor het standaardiseren van e-facturering voor overheidsopdrachten.³⁹⁹ Bovendien heeft de EC een voorstel gedaan de btw-aangifte te

³⁹¹ In het geval van het clearance model in Italië wordt een factuur zelfs als niet fiscaal geldig beschouwd indien het de controles niet doorstaat. Als gevolg daarvan kan de factuur niet gebruikt worden als leveringsbewijs voor de btw, waardoor de factuur geen recht op aftrek geeft voor de afnemer. Zie Sovos Trustweaver 2019, p. 65.

³⁹² Een verlaging van de compliance last voor belastingplichtigen vindt slechts op de lange termijn plaats aangezien de kosten van implementatie en het aanpassen van de systemen tamelijk hoog lijken. Zie Bronżewska, *European Taxation* 2016/12, p. 569.

³⁹³ Bronżewska, *European Taxation* 2016/12, p. 569. Bij e-facturering kan gedacht worden aan een verlaging van de kosten van arbeid, papier, printen en andere kosten in verband met de handmatige verwerking van facturen. Zie Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 719.

³⁹⁴ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 718.

³⁹⁵ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 718; Majdanska & Dziwinski, *Bulletin for International Taxation* 2018/10, p. 591; Petrosino, *International VAT Monitor* 2019/2, p. 62. Zie ook paragraaf 4.2.1 waar wordt behandeld dat de diverse administratie verplichtingen tussen lidstaten leiden tot een toename in de complexiteit van het btw-stelsel en derhalve tot toename van de compliance last voor bedrijven.

³⁹⁶ Bronżewska, *European Taxation* 2016/12, p. 569.

³⁹⁷ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 718.

³⁹⁸ COM(2012) 722 final, 6 december 2012, p. 14.

³⁹⁹ Punt 3 van de considerans van Richtlijn 2014/55/EU. Voor inwerkingtreding van die richtlijn kregen bedrijven die in lidstaten elektronische facturen gebruiken namelijk te maken met buitensporige complexiteit, rechtsonzekerheid en extra compliance kosten. Als gevolg van de diverse behandeling werd de werking van de interne markt rechtstreeks belemmerd. Zie tevens punt 3 van de considerans van Richtlijn 2014/55/EU. Hoewel deze richtlijn ziet op het standaardiseren van elektronische facturen voor overheidsopdrachten, ben ik van mening dat deze stelling ook geldt in het geval van B2B-transacties. De genoemde gevolgen waren namelijk het resultaat van de niet-uniforme toepassing van de factureringsregels. Voor e-facturering van B2B-transacties geldt derhalve hetzelfde, aangezien die rapportageverplichting tevens niet is geharmoniseerd.

standaardiseren.⁴⁰⁰ Naar mijn idee geeft dit aan dat de EC de waarde van harmonisatie op dit gebied erkent. Tot op de dag van vandaag is er in dit opzicht echter geen vooruitgang gerapporteerd.⁴⁰¹

Een nadeel dat zich voordoet met betrekking tot het (vrijwel) realtime verstrekken van transactiegegevens is dat dit niet leidt tot bestrijding van alle type fraude. Zo kan het voorkomen dat de verstrekte data voldoet aan alle gestelde vereisten⁴⁰², terwijl in realiteit de levering anders is of zelfs helemaal niet heeft plaatsgevonden, dan op de factuur wordt vermeld.⁴⁰³

§ 6.5.4 Conclusie

Mijns inziens bereiken de behandelde digitale rapportageverplichtingen deels de doelstellingen een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel te realiseren. Dat mijns inziens de doelstellingen maar deels worden bereikt is echter niet het gevolg van de digitale rapportageverplichtingen an sich, maar doordat zij enkel op nationaal niveau toegepast worden. Afgezien van de implementatiekosten, zorgen digitale rapportageverplichtingen er namelijk op lange termijn voor dat de compliance last van belastingplichtigen wordt verminderd.⁴⁰⁴ Voorts zorgt de toepassing van de SAF-T ervoor dat btw-fraude sneller ontdekt kan worden. Echter, om daadwerkelijk impact te hebben op het bestrijden van (grensoverschrijdende) btw-fraude is het realtime verstrekken van transactiegegevens en samenwerking tussen lidstaten noodzakelijk.⁴⁰⁵ Door middel van e-facturering kan btw-fraude (vrijwel) realtime aan het licht komen. De transactiegegevens kunnen namelijk (vrijwel) realtime gemonitord worden door middel van geautomatiseerde controles.⁴⁰⁶

Een geharmoniseerde toepassing van digitale rapportageverplichtingen zou mijns inziens realiseren in een verlaagde compliance last van belastingplichtigen op EU-niveau.⁴⁰⁷ Voorts zal dit een positief effect hebben op de grensoverschrijdende uitwisseling van informatie tussen belastingautoriteiten. De data kan gemakkelijk vergeleken worden doordat de aangeleverde data in elke lidstaat hetzelfde is qua vorm en reikwijdte. Op deze manier kan grensoverschrijdende btw-fraude sneller aan het licht komen.

⁴⁰⁰ De EC geeft namelijk aan dat de niet-geharmoniseerde btw-aangifte leidt tot een verhoogde compliance last van belastingplichtigen. Voorts geeft de EC aan dit grensoverschrijdende handel beperkt. Zie COM(2013) 721 final, 23 oktober 2013, p. 2.

⁴⁰¹ Majdanska & Dziwinski, *Bulletin for International Taxation* 2018/10, p. 591.

⁴⁰² Zoals het format en het tijdsbestek waarbinnen de data aangeleverd dient te worden.

⁴⁰³ Bal, *Tax Notes International* 2019/7, p. 723; Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6, p. 5.

⁴⁰⁴ Bronżewska, *European Taxation* 2016/12, p. 569.

⁴⁰⁵ Majdanska & Dziwinski, *Bulletin for International Taxation* 2018/10, p. 585.

⁴⁰⁶ Afhankelijk van welk systeem, het post-auditmodel of het clearance model, wordt toegepast kan de data vrijwel realtime of realtime worden gemonitord. Zie Flor, *International VAT Monitor* 2018/6, p. 223 respectievelijk *PbEU* 2018, L 99/14, 19 april 2018, punt 3 van de considerans. Bijvoorbeeld de invoering van het Spaanse post-audit model, de SII, zorgt, volgens Sprague, ervoor dat de transactiegegevens van 80% van het Spaanse factureringvolume vrijwel realtime gemonitord kunnen worden. Zie Sprague, *Spain Launches Real-Time Transactional E-Invoice Reporting Standards to Register 80% of Invoicing Volume*, laatst geüpdatete op 21 februari 2017, online geraadpleegd via <<https://sovos.com/blog/2017/02/21/spain-launches-real-time-transactional-e-invoice-reporting-standards-to-register-80-of-invoicing-volume/>>.

⁴⁰⁷ Zoals eerder vermeld zijn verschillende auteurs en de EC van mening dat de niet-harmonisatie van digitale rapportageverplichtingen namelijk zorgt voor een verhoogde compliance last. Belastingplichtigen dienen namelijk in elke lidstaat te voldoen aan de diverse rapportageverplichtingen wat hoge implementatiekosten met zich brengt.

§ 6.6 Blockchaintechnologie

§ 6.6.1 Het alternatief

Blockchaintechnologie is geschikt om transacties en andere gegevens vast te leggen.⁴⁰⁸ Aangezien btw een transactie gerelateerde belasting is, biedt deze technologie bepaalde mogelijkheden voor de btw. Ten eerste kunnen belastingautoriteiten elke transactie onderwerpen aan controle.⁴⁰⁹ Verder kan de goederenbeweging worden vastgelegd op de blockchain.⁴¹⁰ Dit bewerkstelligt een btw-audit trail. Bovendien kan de toerekening van het vervoer aan een bepaalde schakel plaatsvinden via de blockchain.⁴¹¹

Blockchain is de technologie achter, mogelijk de bekendste cryptovaluta, Bitcoin. In november 2008 werd een white paper uitgebracht door Satoshi Nakamoto. De publicatie beschrijft een nieuwe digitale valuta gebaseerd op het idee om blokken met data cryptografisch⁴¹² aan elkaar te koppelen. Het was ontworpen om uitsluitend te vertrouwen op computertechnologie zonder eventuele tussenpersonen.⁴¹³

Over het algemeen kan blockchain omschreven worden als een gedistribueerd ledger (grootboek) waarover iedereen in het netwerk beschikt.⁴¹⁴ Het blockchain netwerk bestaat uit een systeem van onderling verbonden computers. Afzonderlijk worden die aangeduid als nodes. Alle nodes werken samen om de database te beheren.⁴¹⁵ Daardoor is verificatie door een vertrouwde derde partij, zoals een bank, niet langer nodig. Blockchaintechnologie maakt gebruik van consensusmechanismen om de juistheid van een transactie in de database te verifiëren.⁴¹⁶ Consensusmechanismen zijn manieren waarop deelnemers in de blockchain een overeenkomst bereiken over de geldigheid van transacties.⁴¹⁷ Met andere woorden, informatie kan alleen aan de blockchain worden toegevoegd wanneer een vooraf bepaalde hoeveelheid nodes overeenkomt dat de informatie juist is.⁴¹⁸

Er bestaan zowel publieke als private blockchains. Publieke blockchains zijn toegankelijk voor iedereen. Private blockchains zijn bedoeld voor een bepaalde groep gebruikers.⁴¹⁹ Om gebruik te kunnen maken van een blockchain heeft de gebruiker een public en een private key nodig. De public key is het publieke adres op de blockchain. De public key wordt gedeeld met andere gebruikers van de blockchain.⁴²⁰ De private key fungeert als digitale handtekening wanneer de gebruiker betrokken is bij

⁴⁰⁸ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 131.

⁴⁰⁹ Bock, *How blockchain could help fight – or even end – VAT fraud*, laatst geüpdatete op 22 september 2017, online geraadpleegd via <<https://blog.kpmg.lu/how-blockchain-could-help-fight-or-even-end-vat-fraud/>>.

⁴¹⁰ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 138.

⁴¹¹ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 139.

⁴¹² Cryptografie kan omschreven worden als een techniek om data te versluieren of te vercijferen, waarbij gebruik wordt gemaakt van geheime sleutels. Alleen degene die over de geheime sleutels beschikt is in staat om de vercijferde informatie te ontcijferen. Voor anderen zonder de geheime sleutels is dit in principe onmogelijk. Zie Lubbe 1997, p. 13.

⁴¹³ Deloitte 2017, p. 5.

⁴¹⁴ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 131.

⁴¹⁵ BaFin, *Blockchain technology*, laatst geüpdatete op 9 juni 2017, online geraadpleegd via <<https://www.bafin.de/dok/9224990>>.

⁴¹⁶ Ainsworth & Shact, *Tax Notes International* 2016/13, p. 1165.

⁴¹⁷ Een van deze consensusmechanismen is “proof of work” (hierna PoW). Door middel van dit systeem wordt een geldige transactie geverifieerd in een proces dat “mining” heet. De miners lossen mathematische puzzels op om transacties in elk datablok te verifiëren. De miner die als eerste de puzzel oplost wordt beloond met nieuwe cryptovaluta (zoals bijvoorbeeld Bitcoin in het geval van Bitcoinminers). Bal, *Derivatives & Financial Instruments* 2018/2, p. 2.

⁴¹⁸ Deloitte 2017, p. 7.

⁴¹⁹ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 131.

⁴²⁰ Hoewel het door middel van de public key mogelijk is voor anderen in de blockchain de transacties na te gaan die zijn verricht met de public key, wordt de public key niet gelinkt aan de identiteit van degene die beschikt over de public key. Daardoor kunnen transacties anoniem plaatsvinden. Olleros & Zhegu 2016, p. 226.

een transactie in de blockchain. Met de private key wordt de gebruiker geïdentificeerd als degene die bevoegd is de transactie te verrichten. De public en private key zijn aan elkaar gekoppeld.⁴²¹

Ook biedt blockchaintechnologie de mogelijkheid om contracten digitaal op de blockchain op te slaan. Dit worden smart contracts (of digitale contracten/blockchain contracten) genoemd. Smart contracts zijn overeenkomsten in de vorm van computercode. De bepalingen in de overeenkomst worden in de vorm van computercode op de blockchain opgeslagen. Wanneer aan de bepalingen in de smart contract wordt voldaan zal de smart contract automatisch uitgevoerd worden. Het doel van een smart contract is om een tussenpersoon uit de transactie te halen.⁴²²

§ 6.6.2 Voordelen

Blockchaintechnologie kan toegepast worden om het stelsel van intracommunautaire goederentransacties te verbeteren in het huidige btw-stelsel en in het definitieve btw-stelsel. Elke goederentransactie is namelijk gekoppeld aan de gedistribueerde ledger. Bij elke stap in de transactieketen dienen alle nodes, waarvan de belastingautoriteit er één is, de transactie goed te keuren. De gevalideerde transactie voegt dan een blok aan de ledger toe. Aangezien de belastingautoriteit een van de nodes is, wordt elke transactie onderworpen aan controle door die belastingautoriteit. Daardoor kunnen verdachte transacties sneller aan het licht komen.⁴²³

Merx merkt op dat in het huidige btw-stelsel blockchaintechnologie een uitkomst kan bieden doordat de goederenbeweging vastgelegd kan worden op de blockchain.⁴²⁴ Daardoor zijn de opgaaf ICP en de Intrastat-aangifte overbodig. Belastingautoriteiten beschikken namelijk realtime over de goederenstroom. Dit resulteert in een administratieve vereenvoudiging voor belastingplichtigen. Doordat de goederentransacties aan elkaar worden gelinkt kan dit bijdragen aan het benodigde bewijs voor toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering. Op een private blockchain kunnen partijen namelijk stukken vastleggen die betrekking hebben op de transactie. Indien de afnemer de goederen zelf ophaalt kan de leverancier inzicht krijgen in de gebruikte CMR-vrachtbrief en de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming.⁴²⁵

Verder biedt blockchaintechnologie een oplossing voor de vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties. De toerekening van het vervoer aan een bepaalde schakel in de keten kan via de blockchain plaatsvinden. Daardoor wordt het onmogelijk op andere leveringen in de keten de vrijstelling toe te passen. De schakels voorafgaand en volgend op die levering kunnen alleen behandeld worden als binnenlandse leveringen. Dit resulteert in een verhoogde rechtszekerheid voor partijen aan welke levering in de keten het intracommunautaire vervoer wordt toegerekend. Bovendien kan een intracommunautaire verwerving gemacht worden aan de daaraan voorafgaande intracommunautaire levering. Mismatches kunnen daardoor direct ontdekt worden. Tevens kan een smart contract ervoor zorgen dat de verschuldigde btw op een intracommunautaire verwerving automatisch wordt voldaan.⁴²⁶ Het resultaat is een fraudebestendiger btw-stelsel.

Naar mijn idee kan blockchaintechnologie ook in het definitieve btw-stelsel een uitkomst bieden. Merx geeft namelijk aan dat door automatische voldoening van btw via smart contracts de MOSS overbodig is. Indien namelijk alle belastingautoriteiten aangesloten zijn op hetzelfde systeem waarbij smart contracts de betaling aan de belastingautoriteiten automatisch voldoet, kan dit rechtstreeks

⁴²¹ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 131.

⁴²² Deloitte 2017, p. 10.

⁴²³ Bock, *How blockchain could help fight – or even end – VAT fraud*, laatst geüpdatete op 22 september 2017, online geraadpleegd via <<https://blog.kpmg.lu/how-blockchain-could-help-fight-or-even-end-vat-fraud/>>.

⁴²⁴ Dit houdt in dat wanneer elk product zijn eigen ledger heeft van transacties daaruit blijkt wie de oorspronkelijke eigenaar was, wie de huidige eigenaar is en wie de tussenpartijen zijn. Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 138.

⁴²⁵ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 138.

⁴²⁶ Merx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 139.

plaatsvinden in de verschillende lidstaten.⁴²⁷ Mijns inziens kan dit ook een uitkomst bieden voor de OSS in het voorgestelde definitieve btw-stelsel. Het systeem van de OSS is namelijk hetzelfde als van de MOSS, het is alleen een uitgebreidere versie.⁴²⁸ Met behulp van smart contracts kan de betaling van de afnemer gesplitst worden in het belastbare bedrag en het verschuldigde btw-bedrag. Het belastbare bedrag wordt overgemaakt naar de leverancier. Het verschuldigde btw-bedrag wordt door de smart contract direct overgemaakt naar de belastingautoriteiten. Dit zorgt ervoor dat de leverancier de btw niet in handen krijgt waardoor hij niet met de btw kan verdwijnen.

§ 6.6.3 Nadelen

Hoewel blockchaintechnologie een uitkomst lijkt te bieden voor btw-fraude in het definitieve btw-stelsel, is er toch nog een vraag die onbeantwoord blijft. De leverancier is namelijk de btw verschuldigd in de lidstaat van bestemming. De leverancier zal aan moeten kunnen tonen dat de afnemer de btw heeft voldaan in de lidstaat van bestemming. In dat geval zal de OSS niet overbodig zijn aangezien de leverancier de levering inclusief het btw-bedrag van de lidstaat van bestemming aan zal moeten geven in de OSS. Daardoor kan de leverancier verifiëren of de afnemer daadwerkelijk de btw heeft voldaan in de lidstaat van bestemming. Een oplossing zou kunnen zijn om de verschuldigdheid van btw te verschuiven naar de afnemer.⁴²⁹

Tevens zijn er met betrekking tot smart contracts nog enkele andere onbeantwoorde juridische vragen. Merkx geeft aan dat het vooralsnog onduidelijk is of bepaalde beslissingen die een computercode maakt bindend worden geacht door rechtbanken.⁴³⁰ Zij vervolgt dat de vragen opkomen wie de smart contracts opstelt, wie ze controleert, of ze openbaar beschikbaar zijn en hoe ze zijn beveiligd.⁴³¹ Tevens stelt zij dat indien er geen duidelijkheid bestaat met betrekking tot de genoemde punten effectieve inzet van blockchaintechnologie in de btw nog niet mogelijk zal zijn.⁴³²

§ 6.6.4 Conclusie

Mijns inziens bewerkstelligt toepassing van blockchaintechnologie dat de doelstellingen een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel deels worden behaald. Onder het huidige btw-stelsel zorgt blockchaintechnologie voor een fraudebestendiger btw-stelsel doordat het de goederenbeweging en de vervoerstoerekening kan vastleggen op de blockchain. Tevens met behulp van smart contracts wordt gerealiseerd dat intracommunautaire verwervingen automatisch voldaan kunnen worden. Ook onder het definitieve btw-stelsel zou blockchaintechnologie bijdragen aan een fraudebestendiger btw-stelsel. Mijns inziens zou de OSS namelijk niet langer nodig zijn indien de betaling van btw door de afnemer automatisch kan plaatsvinden door middel van smart contracts. De keerzijde van het gebruik van blockchaintechnologie is echter dat het technisch zeer complex is.⁴³³ Tevens blijken er onbeantwoorde juridische vragen te zijn. Zonder duidelijkheid omtrent deze vragen zal inzet van blockchaintechnologie nog niet mogelijk zijn. Een eenvoudiger btw-stelsel wordt mijns inziens dan ook niet direct behaald.

⁴²⁷ Merkx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 134-135.

⁴²⁸ Doordat de OSS voor alle intracommunautaire goederentransacties geldt en ook teruggaaf van belasting wordt verleend via het systeem.

⁴²⁹ European Commission 2017, p 214.

⁴³⁰ BaFin, *Blockchain technology*, laatst geüpdatete op 9 juni 2017, online geraadpleegd via <<https://www.bafin.de/dok/9224990>>.

⁴³¹ Merkx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 134.

⁴³² Merkx, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3, p. 139.

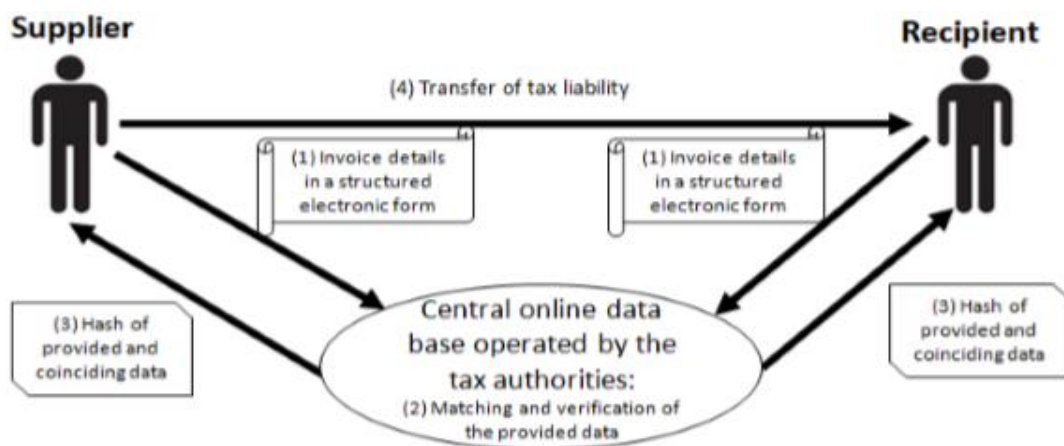
⁴³³ Alleen experts op het gebied van blockchaintechnologie kunnen de onderliggende programmeercode onderzoeken en beoordelen of de code bepaalde fouten bevat en tevens niet kwetsbaar is voor manipulatie. Zie Bal, *Derivatives & Financial Instruments* 2018/2, p. 5.

§ 6.7 Combinatie verleggingsregeling en e-facturering

§ 6.7.1 Het alternatief

De hierboven genoemde alternatieven worden gerealiseerd door toepassing van een enkele aanpassing in de methode van heffing, de wijze van inning, de manier van informatie-uitwisseling of de validatie van een transactie. Aangezien de alternatieven los van elkaar niet of slechts deels de doelstellingen bereiken, zou wellicht een combinatie van de alternatieven tot een ander resultaat leiden. Zo hebben Ismer en Schwarz recent een artikel geschreven over hervorming van het btw-stelsel die betrekking hebben op een combinatie van twee hierboven besproken alternatieven.⁴³⁴ Derhalve lijkt mij het zinvol dit artikel te bespreken in het licht van de eerdergenoemde doelstellingen.

Ismer en Schwarz beargumenteren dat de aftrek van voorbelasting discussieerbaar de grootste zwakte is van het huidige btw-stelsel.⁴³⁵ Voorts zijn zij van mening dat de bestaande hervormingsvoorstellen op zichzelf niet toereikend zijn om effectief btw-fraude aan te pakken.⁴³⁶ De hervorming die zij voorstellen hebben betrekking op het combineren van een verleggingsregeling met e-facturering. In figuur 17 wordt dit voorstel weergegeven.



Figuur 17⁴³⁷: Voorstel hervorming btw-stelsel voor B2B-transacties door een verleggingsregeling te combineren met e-facturering.

Het voorstel, dat in figuur 17 wordt weergegeven, ziet erop dat voor B2B-transacties factuurdetails door middel van e-facturering (zie (1) in figuur 17) van de leverancier en de afnemer via een centrale database (zie (2) in figuur 17) verstrekt moeten worden. Voor het beste resultaat zou dit gerealiseerd moeten worden op EU-niveau. De leverancier en de afnemer dienen zich te registreren bij de belastingautoriteiten om hier gebruik van te kunnen maken. Tevens zijn zij verplicht de factuurdetails aan te leveren binnen een bepaalde tijd. Belastingautoriteiten kunnen op deze manier bepaalde checks uitvoeren, zoals of de aangeleverde data overeenkomt met elkaar. Wanneer de aangeleverde factuurdetails overeenkomen wordt een terugkoppeling gegeven aan zowel de leverancier als de afnemer (zie (3) in figuur 17). Dit bewerkstelligt dat zij de verleggingsregeling mogen toepassen (zie (4) in figuur 17).⁴³⁸

§ 6.7.2 Voordelen

Wat betreft de fraudebestrijding biedt het voorstel een voordeel ten opzichte van de toepassing van enkel een verleggingsregeling. Alleen belastingplichtigen kunnen data verstrekken aan de

⁴³⁴ Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6.

⁴³⁵ Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6, p. 6.

⁴³⁶ Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6, p. 4.

⁴³⁷ Figuur 17 is ontleend aan Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6, p. 6.

⁴³⁸ Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6, p. 6-7.

belastingautoriteit. Toepassing van de verleggingsregeling wordt gekoppeld aan de e-facturering. Als gevolg daarvan wordt het risico geëlimineerd dat de afnemer ten onrecht beweert een belastingplichtige te zijn.⁴³⁹ Het frauderisico dat een verleggingsregeling met zich brengt wordt daardoor gereduceerd. Hierbij is het echter van belang dat de belastingautoriteiten samenwerken wat betreft e-facturering. Zij moeten de data namelijk kunnen vergelijken om vervolgens te bepalen of de verleggingsregeling al dan niet van toepassing is op de transactie. Om het voorstel mijn inziens effectief toe te passen is het wenselijk harmonisatie omtrent e-facturering te realiseren.⁴⁴⁰

§ 6.7.3 Nadelen

Het voorgestelde alternatief is enkel van toepassing op B2B-transacties. Naar mijn idee wordt daardoor het eerder aangehaalde nadelen met betrekking tot een algemene verleggingsregeling niet verholpen. Het leeuwendeel van de btw wordt door toepassing van de verleggingsregeling geïnd bij de detailhandel of wanneer aan niet-belastingplichtige afnemers wordt geleverd. Zoals eerder aangegeven leidt dit tot een verzwaarde administratieve last voor belastingautoriteiten dan thans het geval is. Onder het huidige btw-stelsel wordt het overgrote deel van de btw namelijk geïnd van een klein aantal belastingplichtigen.

Voorts zullen er twee systemen naast elkaar gelden. Ismer en Schwarz geven aan dat indien de data niet overeenkomt, bijvoorbeeld doordat het een kleine transactie betreft, teruggaaf van belasting verleend dient te worden voor de eerlijke belastingbetaler. Zij stellen dat dit bereikt kan worden door een teruggaafprocedure voor een individuele transactie. Wanneer twee systemen naast elkaar gelden is dit naar mijn idee niet direct een vereenvoudiging ten opzichte van het huidige btw-stelsel.

§ 6.7.4 Conclusie

Mijns inziens kan gesteld worden dat het voorstel deels de doelstellingen een eenvoudiger en fraudegevoeliger btw-stelsel realiseert. Doordat het voorstel enkel op B2B-transacties ziet, behoudt het voorstel enkele nadelen die een algemene verleggingsregeling met zich brengt. Het voorstel is naar mijn idee daardoor niet direct een vereenvoudiging van het huidige stelsel. Door de verleggingsregeling te koppelen aan e-facturering zorgt het voorstel wel voor een fraudebestendiger btw-stelsel. Echter, naar mijn idee is harmonisatie omtrent e-facturering gewenst om het voorstel effectief toe te passen.

§ 6.8 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk zijn diverse alternatieven onderzocht die mogelijk de doelstellingen een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel zouden kunnen realiseren. Mijns inziens leidt het invoeren van enkel een van de alternatieven en de behandelde combinatie niet of slechts deels tot realisatie van de doelstellingen. Hoewel geen van de alternatieven ideaal is, zullen de doelstellingen naar mijn idee het meest bereikt worden door harmonisatie van digitale rapportageverplichtingen. Harmonisatie van digitale rapportageverplichtingen zal op de lange termijn zorgen voor een verlaagde compliance last van belastingplichtigen. Indien wordt gekozen voor een optie waarbij transactiedata (vrijwel) realtime verstrekt dient te worden, zal dit resulteren in een fraudebestendiger btw-stelsel. Daarentegen is het (vrijwel) realtime verstrekken van transactiedata een grotere compliance last voor belastingplichtigen. Mogelijk zou een onderzoek naar deze afweging meer inzicht daarin kunnen geven. Bovendien hebben niet alle lidstaten digitale rapportageverplichtingen geïmplementeerd. Toch zien steeds meer lidstaten de waarde ervan in. Voordat alle lidstaten hun eigen normen hebben vastgesteld doet de EC er mijns inziens goed aan een voorstel te doen omtrent harmonisatie van digitale rapportageverplichtingen. Daardoor wordt een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel het meest bereikt.

⁴³⁹ De reden dat een afnemer dit zou doen is om de verleggingsregeling toe te passen waardoor hij de goederen zonder btw kan ontvangen.

⁴⁴⁰ Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6, p. 6.

Hoofdstuk 7 – Conclusie

Op 1 januari 1993 werden de binnengrenzen van de EU opgeheven waardoor voltooiing van de interne markt zou plaatsvinden. Heffing van btw zou geschieden op basis van het oorsprongslidbeginsel. Doordat diverse lidstaten bezwaren hadden tegen dit systeem werd een tijdelijk stelsel ingevoerd. Dit stelsel zou gelden als overgangsregeling totdat het definitieve btw-stelsel in werking zou treden. Tot op de dag van vandaag is het tijdelijk stelsel nog steeds van kracht. Dit stelsel is grotendeels gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. Zo ook bij intracommunautaire goederentransacties.

Intracommunautaire goederentransacties zijn in het huidige btw-stelsel onderworpen aan twee handelingen. Een intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst. De intracommunautaire levering is vrijgesteld en de intracommunautaire verwerving wordt in de heffing betrokken.⁴⁴¹ Voor dit onderzoek waren diverse vormen van intracommunautaire goederentransacties van belang. Zo zijn de intracommunautaire goederentransactie tussen bedrijven, het intracommunautair overbrengen van eigen goederen⁴⁴² en de intracommunautaire ketentransactie⁴⁴³ behandeld.

Intracommunautaire goederentransacties brengen diverse knelpunten met zich. Het gevolg van deze knelpunten is dat het huidige btw-stelsel met betrekking tot intracommunautaire goederentransacties complex en fraudegevoelig is. De complexiteit wordt voornamelijk veroorzaakt door de extra btw-verplichtingen die intracommunautaire transacties met zich brengen en de niet-uniforme toepassing van verschillende voorwaarden tussen lidstaten. De extra administratieve verplichtingen zijn het gevolg van het feit dat lidstaten de goederen willen volgen door middel van een audit trail.⁴⁴⁴ De niet-uniforme toepassing van verschillende voorwaarden tussen lidstaten is het gevolg van de vele afwijkingen en opties in de btw-richtlijn, implementatie en toepassingsverschillen door lidstaten en het verschil in interpretatie.⁴⁴⁵ Voor het belang van dit onderzoek is dit het geval bij het overbrengen van eigen goederen⁴⁴⁶, de vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties⁴⁴⁷ en de bewijs van leveringsregels voor toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering⁴⁴⁸. De fraudegevoeligheid is het resultaat van het gefractioneerde inningssysteem, het btw-vrij verhandelen van goederen op de interne markt en doordat het recht op aftrek niet gelinkt is aan de ontvangsten van btw door de belastingautoriteiten.⁴⁴⁹ Dit heeft tot gevolg dat de EU jaarlijks tientallen miljarden euro's aan btw-inkomsten misloopt door intracommunautaire ploffraude.⁴⁵⁰

Gezien het voorgaande heeft de EC aangegeven dat het tijd is voor verandering. Zij wil een gemeenschappelijke Europese btw-ruimte creëren die eenvoudig en fraudebestendig is. Deze doelstellingen wilt zij bereiken door onder andere een definitief btw-stelsel in te voeren. Het definitieve btw-stelsel betreft vooralsnog een voorstel dat vanaf juli 2022 zal moeten gaan gelden.⁴⁵¹ Om diverse problemen van intracommunautaire goederentransacties in het huidige btw-stelsel te herstellen zijn als tussenstap een aantal quick fixes aangenomen. De quick fixes treden in werking per 1 januari 2020. De vier quick fixes hebben betrekking op:

1. de voorraad op afroep regelingen;

⁴⁴¹ Zie paragraaf 3.2 en 3.3.

⁴⁴² Zie paragraaf 3.2.2.

⁴⁴³ Zie paragraaf 3.5.

⁴⁴⁴ Zie paragraaf 4.2.1.

⁴⁴⁵ Zie paragraaf 4.2.2.

⁴⁴⁶ Zie paragraaf 3.2.2.

⁴⁴⁷ Zie paragraaf 3.4.2.

⁴⁴⁸ Zie paragraaf 3.2.3.

⁴⁴⁹ Zie paragraaf 4.3.

⁴⁵⁰ Zie paragraaf 4.3.1.

⁴⁵¹ Zie paragraaf 5.2.

2. de vervoerstoerekening bij ketentransacties;
3. de bewijs van leveringsregels voor toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering;
4. het btw-identificatienummer van de afnemer voor toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering.⁴⁵²

Naar aanleiding van het bovenstaande stond centraal in dit onderzoek de probleemstelling:

“In hoeverre worden de knelpunten van het huidige btw-stelsel ten aanzien van intracommunautaire goederentransacties verholpen door invoering van het definitieve btw-stelsel, met als eerste stap de quick fixes?”

Er is gebleken dat het voorgestelde definitieve btw-stelsel nog redelijk wat haken en ogen bevat. Een van de belangrijkste lijkt mij dat lidstaten elkaars btw zullen innen. Het is daarbij de vraag in hoeverre lidstaten bereid zijn hun fiscale soevereiniteit en administratieve controle uit handen te geven ten behoeve van de eenwording van de interne markt. Voorts is gebleken dat het voorstel grensoverschrijdende btw-fraude niet geheel tegengaat. Dit is het gevolg van tariefdifferentiaties tussen lidstaten en het wegvallen van de opgaaf ICP. Bovendien is gebleken dat de criteria die de CTP-status stelt een verschillende behandeling tussen lidstaten voor toekenning van de CTP-status niet tegengaat. Dit is het resultaat van de subjectieve criteria waaraan belastingplichtigen dienen te voldoen. Het is dus maar de vraag in hoeverre het definitieve btw-stelsel er daadwerkelijk zal komen.⁴⁵³

Voorts is gebleken dat de quick fixes gedeeltelijk een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel realiseren. Daarentegen is gebleken dat er diverse kanttekeningen bij de quick fixes geplaatst kunnen worden die vooral betrekking hebben op de praktische uitvoering ervan. Bij diverse quick fixes zijn daarom de Explanatory Notes aangehaald. Zij geven richtlijnen omtrent de uitwerking van de quick fixes. In sommige gevallen zijn zij mijns inziens echter niet toereikend.⁴⁵⁴ Tevens zijn zij geenszins bindend. Derhalve kan dit alsnog leiden tot discussie met de belastingautoriteiten en mogelijk tot verschillende regels tussen lidstaten door interpretatieverschillen.⁴⁵⁵

De eerste quick fix die behandeld is ziet op de vereenvoudigde regeling inzake voorraad op afroep. Er is gebleken dat die quick fix niet voorziet in een bepaalde accounting methode voor niet individueel traceerbare goederen. Verder is de regeling geen vereenvoudiging voor lidstaten waar de nationale vereenvoudiging ruimer is dan de quick fix.⁴⁵⁶ Ten aanzien van de standaardisering van de vervoerstoerekening bij intracommunautaire ketentransacties is gebleken dat het in eerste instantie de huidige regels leek te vereenvoudigen. Een verschillende behandeling tussen lidstaten leek namelijk niet langer van belang. Dit resulteert in meer rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Daarentegen is gebleken dat er niet gespecificeerd is wanneer de tussenhandelaar zijn btw-identificatienummer van de lidstaat van vertrek moet hebben gecommuniceerd aan de eerste leverancier. Verder is gebleken dat er conflict kan optreden met het Kreuzmayer-arrest indien niet partij B maar partij C daadwerkelijk het vervoer heeft geregeld. Daardoor is het onzeker of partij A geconfronteerd kan worden met een naheffing. Deze onzekerheden hebben tot gevolg dat er alsnog strijd kan optreden met het rechtszekerheidsbeginsel. Dit komt de eenvoud van het stelsel niet ten goede.⁴⁵⁷ Wat betreft de quick fix omtrent de bewijsregels voor toepassing van de intracommunautaire vrijstelling is gebleken dat deze quick fix de doelstellingen grotendeels bereikt. De verschillende behandeling tussen lidstaten voor het verlenen van de vrijstelling lijkt namelijk niet langer het geval. Ook gaat deze quick fix grensoverschrijdende btw-fraude tegen aangezien dit soort fraude samenhangt met de intracommunautaire vrijstelling. Echter, deze quick fix heeft slechts betrekking op een van de

⁴⁵² Zie paragraaf 5.3.

⁴⁵³ Zie paragraaf 5.2.2.

⁴⁵⁴ Zie paragraaf 5.3.2 en 5.3.3.

⁴⁵⁵ Zie paragraaf 5.3.2.

⁴⁵⁶ Zie paragraaf 5.3.1.

⁴⁵⁷ Zie paragraaf 5.3.2.

voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering. Indien niet aan de quick fix wordt voldaan zal de situatie hetzelfde blijven als zonder quick fix. Als gevolg daarvan zullen er twee regelingen naast elkaar gelden. Daardoor wordt mijns inziens de rechtsonzekerheid van de huidige regeling niet weggenomen. Ook dit draagt niet direct bij aan een vereenvoudiging van het btw-stelsel.⁴⁵⁸ De quick fix regeling inzake het beschikken over een correct btw-identificatienummer van de afnemer voor toepassing van de intracommunautaire vrijstelling heeft mijns inziens verregaande gevolgen. Er is gebleken dat de geldigheid van het btw-identificatienummer van de afnemer volledig buiten de macht van de leverancier ligt. Voorts is gebleken dat het controleren van het btw-identificatienummer problematisch kan zijn. Dit komt doordat er geen realtime informatie-uitwisseling tussen belastingautoriteiten en het VIES plaatsvindt. Door niet te voldoen aan de gestelde voorwaarden kan de belastingplichtige geconfronteerd worden met naheffing. Daardoor kan mijns inziens strijd optreden met het evenredigheidsbeginsel. De quick fix raakt namelijk niet enkel de frauduleuze handelaren, maar ook de eerlijke belastingbetaler.⁴⁵⁹

Uit het bovenstaande is gebleken dat het resultaat van het definitieve btw-stelsel, met als tussenstap de quick fixes, een complex btw-stelsel is dat nog steeds vatbaar is voor fraude. Derhalve ben ik gaan onderzoeken welke potentiële alternatieven er zijn die de knelpunten van intracommunautaire goederentransacties aanpakken. Toepassing van die alternatieven zou mogelijk resulteren in een btw-stelsel dat eenvoudiger en fraudebestendiger is.

Er is gebleken dat er aan de alternatieven CVAT, VIVAT, de algemene verleggingsregeling en de split payment methode te veel nadelen kleven om ingezet te worden op EU-niveau. Een drastische verandering van het huidige btw-stelsel zoals toepassing van blockchaintechnologie zorgt wellicht voor een fraudebestendiger btw-stelsel, maar brengt voorsnog onzekere gevolgen met zich. Ook de combinatie van een algemene verleggingsregeling en e-factoring realiseert mijns inziens slechts deels in het behalen van een eenvoudiger en fraudebestendiger btw-stelsel. Hoewel is gebleken dat geen van de alternatieven ideaal is, zullen de doelstellingen naar mijn idee het meest bereikt worden door harmonisatie van een vorm van digitale rapportageverplichtingen.⁴⁶⁰ Dit zal op de lange termijn zorgen voor een verlaagde compliance last van belastingplichtigen, wat een positief effect heeft op de complexiteit van het btw-stelsel. Indien wordt gekozen voor een optie waarbij transactiedata (vrijwel) realtime verstrekt dient te worden, zal dit resulteren in een fraudebestendiger btw-stelsel. Daarentegen is het (vrijwel) realtime verstrekken van transactiedata een grotere compliance last voor belastingplichtigen. Mogelijk geeft een onderzoek naar de daadwerkelijke gevolgen meer duidelijkheid in die afweging. Bovendien nemen steeds meer lidstaten het hef in eigen handen en implementeren diverse digitale rapportageverplichtingen. Naar mijn idee doet de EC er goed aan een voortel te doen omtrent harmonisatie van digitale rapportageverplichtingen. Gezien een eerder voorstel betreffende de SAF-T implementatie op EU-niveau is het maar de vraag in hoeverre zo een voorstel nu wel door de lidstaten wordt ondersteund.

⁴⁵⁸ Zie paragraaf 5.3.3.

⁴⁵⁹ Zie paragraaf 5.3.4.

⁴⁶⁰ Zie paragraaf 6.5.

Literatuurlijst

Boeken

Addink 1999

G.H. Addink, *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer: Kluwer 1999.

Barents & Brinkhorst 2012

R. Barents & L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees Recht*, Deventer: Kluwer 2012.

Bomer 2012

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Deventer: Kluwer 2012.

Bomer 2013

A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW Wie Wat Waar Belast*, Deventer: Kluwer 2013.

Cornielje 2016

S. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer 2016.

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009.

Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2016.

Evans 2008

C. Evans, 'T Annex One: Taxation compliance and administrative costs: An overview', in M Lang e.o. (ed.), *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer 2008, pp. 447-470.

Gribnau 2006

J.L.M. Gribnau, *Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving*, in: A.C. Rijkers & H. Vording, Vijf jaar Wet IB 2001, p. 27-66, Deventer: Kluwer 2006.

Lubbe 1997

J.C.A. van der Lubbe, *Basismethoden Cryptografie*, Delft: Delftse Universitaire Pers 1997.

Van Male 1988

R.M van Male, *Rechter en bestuurswetgeving: Beroep tegen door bestuursorganen vastgestelde algemeen verbindende voorschriften en toetsing daarvan aan ongeschreven recht in rechtsvergelijkend perspectief*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink.

Merkx 2011

M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de BTW: Een onderzoek naar de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen - zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats - en hun onderlinge relatie in het licht van de regels voor de plaats van dienst*, S.I.: [s.n.].

Olleros & Zhegu 2016

F.X. Olleros & M. Zhegu, *Research Handbook on Digital Transformations*, Cheltenham, UK & Northampton, MA, USA: Edward Elgar 2016.

Rous 2017

J. Rous, *Grensoverschrijdende transacties en btw* (Fiscale Praktijkreeks), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online in NDFR).

Schlössels & Zijlstra 2010

R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtstaat*, Deventer: Kluwer 2010.

Soltysik, Van Slooten & Van Dongen 2017

M.W.C. Soltysik, G.J. Van Slooten en A. Van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online in NDFR).

Spiessens 2015

A.E. Spiessens, *Heffing aan de grens: Een vergelijkende studie naar de heffing van btw en van douanerechten vanwege overschrijding van de buitengrens van de Europese Unie*, S.l.: [s.n.].

Wolf 2013

R.A. Wolf, *NL-omzetbelasting of EU-btw?* (Andere Wetenschappelijke Uitgaven), Den Haag: SDU Uitgevers 2013 (online in NDFR).

Tijdschriften

Ainsworth, *Tax Notes International* 2006/5

R.T. Ainsworth, 'Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution', *Tax Notes International* 2006/5.

Ainsworth & Shact, *Tax Notes International* 2016/13

R.T. Ainsworth & A.B. Shact, 'Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud', *Tax Notes International* 2016/13.

Amand, *International VAT Monitor* 2016/2

C. Amand, 'The Impossible proof of intra-Community supplies of goods', *International VAT Monitor* 2016/2.

Amand & De Rick, *International VAT Monitor* 2005/1

C. Amand & F. De Rick, 'Intra-Community VAT Carousels', *International VAT Monitor* 2005/1.

Aujean, *EC Tax Review* 2011/5

Aujean, 'Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing', *EC Tax Review* 2011/5.

Bal, *Derivatives & Financial Instruments* 2018/2

A. Bal, 'Blockchain, Initial Coin Offerings and Other Developments in the Virtual Currency Market', *Derivatives & Financial Instruments* 2018/2.

Bomer, *MBB* 2019/1

A.H. Bomer, 'Het big data-proces in de btw', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/1.

Borselli, Fedeli & Giurato, *Tax Notes International* 2015/5

F. Borselli, S. Fedeli & L. Giurato, 'Digital VAT carousel fraud: a new boundary for criminality', *Tax Notes International* 2015/5.

Van Brederode & Pfeiffer, *International VAT Monitor* 2015/3

R.F. van Brederode & S. Pfeiffer, 'Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT', *International VAT Monitor* 2015/3.

Bronżewska, *European Taxation* 2016/12

K. Bronżewska, 'Introduction of the Standard Audit File for Tax (SAF-T)', *European Taxation* 2016/12.

Cornielje, *WFR* 2019/139

S.B. Cornielje, 'Een oude mug en een krakkemikkig kanon', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2019/139.

Cnossen, *Tax Notes International* 2017/5

S. Cnossen, 'VAT, RST, or a Reverse Charge Mechanism: Which Is Best?', *Tax Notes International* 2017/5.

Fedeli & Forte, *European Journal of Law and Economics* 2011/2

S. Fedeli & F. Forte, 'EU VAT frauds', *European Journal of Law and Economics* 2011/2.

Flor, *International VAT Monitor* 2018/6

L.M.R. Flor, 'The New Spanish Immediate Information Supply System', *International VAT Monitor* 2018/6.

Gillis & Stephanny, *Tax Planning International* 2014/9

T.H. Gillis & P. Stephanny, 'Going beyond the data: tax data is big data', *Tax Planning International* 2014/9.

Herbain, *International VAT Monitor* 2013/6

C.A. Herbain, 'The Neutrality of VAT and the Refund Procedure in Luxembourg', *International VAT Monitor* 2013/6.

Herbain & Thilmany, *British Tax Review* 2018/2

C.A. Herbain & A. Thilmany, 'Split payment: the validity of a not so new alternative VAT collection method', *British Tax Review* 2018/2.

Horsthuis & Nellen, *International VAT Monitor* 2019/3

M. Horsthuis & F.J.G. Nellen, 'A Critical Analysis of the Quick Fixes for the EU Intra-Community B2B VAT System', *International VAT Monitor* 2019/3.

Hughes, *International VAT Monitor* 2012/4

P. Hughes, 'EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions', *International VAT monitor* 2012/4.

Ismer & Artinger, *Intertax* 2017/2

R. Ismer & K. Artinger, 'International Double Taxation Under VAT: Causes and Possible Solutions', *Intertax* 2017/2.

Ismer & Schwarz, *International VAT Monitor* 2019/6

R. Ismer & M. Schwarz, 'Combating VAT Fraud through Digital Technologies: A Reform Proposal', *International VAT Monitor* 2019/6.

Keen & Smith, *National Tax Journal* 2006/4

M. Keen & S. Smith, 'VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?', *National Tax Journal* 2006/4.

Lamensch, *World Journal of VAT/GST Law* 2012/1

M. Lamensch, 'Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?', *World Journal of VAT/GST Law* 2012/1.

Lamers, NDFR 2016/3

J.J.M. Lamers, 'Tussen wal en schip', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen* 2016/3.

Majdanska & Dziwinski, Bulletin for International Taxation 2018/10

A. Majdanska & K. Dziwinski, 'The Potential of a Standard Audit File – Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?', *Bulletin for International Taxation* 2018/10.

Matesanz, International VAT Monitor 2018/6

F. Matesanz, 'The Certified Taxable Person Status', *International VAT Monitor* 2018/6.

McLure, International Tax and Public Finance 2000/7

C. McLure, 'Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)', *International Tax and Public Finance* 2000/7.

Merkx, Maandblad Belasting Beschouwingen 2019/3

M.M.W.D. Merx, 'Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019/3.

Merkx & Gruson, EC Tax Review 2019/3

M.M.W.D. Merx, J. Gruson, 'Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step?', *EC Tax Review* 2019/3.

Merkx, Gruson, Verbaan & Van der Doef, EC Tax Review 2018/2

M.M.W.D. Merx, J. Gruson, N. Verbaan & B. van der Doef, 'Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?', *EC Tax Review* 2018/2.

Nellen & Kandhai, WFR 2017/214

F.J.G. Nellen & Kandhai, G.P. 'De BTW-toerekening van intracommunautair vervoer bij ketentransacties', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2017/214.

Van Norden, NTFR 2017/2908 (online)

G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervorming', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2017/2908.

Petrosino, International VAT Monitor 2019/2

N. Petrosino, 'Are You Ready for the Tax Technology?', *International VAT Monitor* 2019/2.

Pfister, International VAT Monitor 2010/3

P. Pfister, 'European Union - Telecommunications Services and the Neutrality of the EU VAT System', *International VAT monitor* 2010/3.

Prätzler, International VAT Monitor 2018/2

R.C. Prätzler, 'Split Payments in VAT Systems – Is This the Future?', *International VAT Monitor* 2018/2.

Stephanny & Gray, Tax Notes International, 2019/26

P. Stephanny & J. Gray, 'EU VAT Quick Fixes: Not So Quick to Implement for Companies', *Tax Notes International* 2019/26.

Toet, NDFR 2018/26

M.J.M.A. Toet, 'Complexe vereenvoudiging', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2018/26.

Vyncke, Cordewener & De Broe, *International VAT Monitor* 2011/4

K. Vyncke, A. Cordewener & L. De Broe, 'Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU level', *International VAT Monitor* 2011/4.

Wohlfahrt, *International VAT Monitor* 2011/6

B. Wohlfahrt, 'The Future of the European VAT System', *International VAT Monitor* 2011/6.

Wolf, *Intertax* 2011/1

R.A. Wolf, 'VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective', *Intertax* 2011/1.

Wolf, *WFR* 2007/1225

R.A. Wolf, 'Wie betaalt de rekening?', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2007/1225.

Wolf, *WFR* 2010/88

R.A. Wolf, 'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2010/88.

Zee, *Public Finance Review* 2008/2

H.H. Zee, 'Aspects of Interjurisdictional Sharing of the Value-Added Tax', *Public Finance Review* 2008/2.

[Frequent geactualiseerde uitgaven](#)

Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)

K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters & T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer (online in Kluwer Navigator).

Cursus Belastingrecht (Formeel belastingrecht)

E. Poelmann, J.H.P.M. Raaijmakers, W.A.P. van Roij, F.H.H. Sijbers & M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht*, Deventer: Kluwer (online in Kluwer Navigator).

[Handboeken en bewerkingen](#)

[Berichten uit kranten en andere media](#)

Zembla – 'Frauderen voor de jihad', Vara NPO 2, 24 oktober 2016

Uitzending van Zembla – 'Frauderen voor de jihad', Vara NPO 2, 24 oktober 2016.

[Rapporten, scripties en niet uitgegeven teksten](#)

Billentis 2019

B. Koch, *The e-invoicing journey 2019-2025*, Billentis, Switzerland May 2019.

CASE 2012

Center for Social and Economic Research, *The costs of VAT: A review of the literature*, CASE Network Reports, No. 106, Warsaw 2012.

CASE 2019

Center for Social and Economic Research, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019*, TAXUD/2015/CC/131, Warsaw 4 september 2019.

Center for the Study of Democracy 2015

Center for the Study of Democracy, *Financing of organised crime*, 2015.

CPB 2010

CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, *Three VAT Studies*, The Hague: December 2010.

Deloitte 2017

Deloitte, *Blockchain technology and its potential in taxes*, Poland: 2017.

European Commission 2017

European Commission, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, Final Report by Deloitte, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017.

European Commission Annual Report on European SME's 2017/2018, 2018

European Commission, *Annual Report on European SME's 2017/2018, The 10th anniversary of the Small Business Act*, European Union: November 2018.

European Commission, The concept of Tax Gaps, 2018

European Commission, *The concept of Tax Gaps – Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, subgroup VAT fraud (FPG/041), Brussels: November 2018.

European Parliament 2018

European Parliament – Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues*, PE 626.076, Brussels: October 2018.

Europese Rekenkamer 2015 (NL editie)

Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie, 2016.

EY 2015

EY, *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015.

House of Lords 2007

House of Lords European Union Committee, *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*, HL Paper 101, London 2007.

IFS 2011

Institute for Fiscal Studies, *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, TAXUD/2010/DE/328, London: 1 December 2011.

OECD 2010

Organisation for Economic Co-operation and Development, *Forum on tax administration Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0*, April 2010.

Sovos Trustweaver 2019

Sovos Trustweaver, *Trends: E-invoicing compliance 10th edition*, 2019.

[Regelgeving en parlementaire stukken](#)

Besluit van 9 mei 1995, VB95/63

Mededeling 21 van de staatssecretaris van Financiën, *Besluit van 30 december 1993, VB93/3672, V-N 1994/181* gewijzigd bij *Besluit van 9 mei 1995, VB95/63, V-N 1995, p. 1768*.

Besluit van 1 oktober 2002, DGB2002/4947M

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 10 november 1995, VB 95/3447 gewijzigd bij Besluit van 1 oktober 2002, DGB2002/4947M, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot intracommunautaire leveringen.

COM(2008) 109 definitief, 22 februari 2008

Europese Commissie, *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over maatregelen tot wijziging van het btw-stelsel met het oog op fraudebestrijding*, COM(2008) 109 definitief, Brussel, 22 februari 2008.

COM(2011) 851 definitief, 6 december 2011

Europese Commissie, *Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw: naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt*, COM(2011) 851 definitief, Brussel, 6 december 2011.

COM(2012) 722 final, 6 december 2012

European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, COM(2012) 722 final, Brussels, 6 December 2012.

COM(2013) 721 final, 23 oktober 2013

European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return*, COM(2013) 721 final, Brussels, 23 October 2013.

COM(2016) 148 definitief, 7 april 2016

Europese Commissie, *Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw: naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken*, COM(2016) 148 definitief, Brussel, 7 april 2016.

COM(2017) 568 final, 4 oktober 2017

Europese Commissie, *Voorstel voor een Uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen*, COM(2017) 568 final, Brussel, 4 oktober 2017.

COM(2017) 569 final, 4 oktober 2017

Europese Commissie, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten*, COM(2017) 569 final, Brussel, 4 oktober 2017.

COM(2018) 20 final, 18 januari 2018

Europese Commissie, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft*, COM(2018) 20 final, Brussel, 18 januari 2018.

COM(2018) 118 final, 8 maart 2018

Europese Commissie, *Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europese Parlement over de effecten van de artikelen 199 bis en 199 ter van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad op de fraudebestrijding*, COM(2018) 118 final, Brussel, 8 maart 2018.

COM(2018) 298 final, 25 mei 2018

Europese Commissie, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de toepassing van de facultatieve verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten en van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude*, COM(2018) 298 final, Brussel, 25 mei 2018.

COM(2018) 329 final, 25 mei 2018

Europese Commissie, *Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten*, COM(2018) 329 final, Brussel, 25 mei 2018.

COM(2019) 10 final, 23 januari 2019

European Commission, *Proposal for a Council implementing decision authorising Poland to introduce a special measure derogating from Article 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*, COM(2019) final, Brussels, 23 January 2019.

EC Consultation paper TAXUD/D1/..., 5 januari 2007

European Commission, *Consultation Paper: Introduction of a Mechanism for Eliminating Double Imposition of VAT in Individual Cases*, TAXUD/D1/..., Brussels, 5 January 2007.

ECOFIN nr. 10335/18, 20 juni 2018

Raad Economische en Financiële zaken, *Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisatie van vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten*, ECOFIN nr. 10334/18 FISC 266 ECOFIN 638, Brussel, 20 juni 2018.

ECOFIN nr. 14257/16, 9 november 2016

Raad Economische en Financiële zaken, *Verbeteringen aan de huidige btw-regels van de EU voor grensoverschrijdende transacties – Conclusies van de Raad* (8 november 2016), ECOFIN nr. 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023, Brussel, 9 november 2016.

ECOFIN nr. 14601/18, 23 november 2018

Raad Economische en Financiële zaken, *Verslag van de Raad ECOFIN aan de Europese Raad over belastingaangelegenheden*, ECOFIN nr. 14601/18 FISC 497 ECOFIN 1116, Brussel, 23 november 2018.

Expert Group on e-Invoicing, november 2009

European Commission, *Final Report of the Expert Group on e-Invoicing*, Ref. Ares(2014)74545, November 2009.

Fiche 3: Richtlijn betreffende een definitief btw-systeem

Ministerie van Buitenlandse Zaken, *Fiche 3: Richtlijn betreffende een definitief btw-systeem*, Reactie minister op voorstel Europese Commissie over een definitief btw-systeem, 13 juli 2018.

Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem

Ministerie van Buitenlandse Zaken, *Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem*, Reactie minister op voorstel Europese Commissie over een definitief btw-systeem, 10 november 2017.

Group of the Future of VAT, GFV no 89, 25 September 2019

European Commission, *Group of the Future of VAT, GFV No 89, Explanatory notes on the "2020 Quick Fixes"*, taxud.c.1(2019)6275014, Brussels, 11 September 2019.

Kamerstukken II 1991/92, 22712, 3

Tweede Kamer der Staten-Generaal, *Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de afschaffing van de fiscale grenzen*, Vergaderjaar 1991-1992, 22712, 3, Memorie van Toelichting.

PbEU 2014, L 133/1, 6 mei 2014

Raad van de Europese Unie, *Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten (Voor de EER relevante tekst)*, PbEU L 133/1, Brussel, 6 mei 2014.

PbEU 2017, L 348/7, 5 december 2017

Raad van de Europese Unie, *Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen*, 5 december 2017.

PbEU 2018, L 99/14, 19 april 2018

Raad van de Europese Unie, *Uitvoeringsbesluit (EU) 2018/593 van de Raad van 16 april 2018 waarbij de Italiaanse Republiek wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te voeren die afwijkt van de artikelen 218 en 232 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, PbEU L 99/14, Brussel, 19 april 2018.

PbEU 2018, L 311/3, 7 december 2018

Raad van de Europese Unie, *Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten*, 7 december 2018.

PbEU 2018, L 311/10, 7 december 2018

Raad van de Europese Unie, *Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen*, 7 december 2018.

PbEU 2018, L 329/3, 20 december 2018

Raad van de Europese Unie, *Richtlijn (EU) 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de tijdelijke toepassing van een veralgemeende verleggingsregeling voor leveringen van goederen en diensten boven een bepaalde drempel*, 20 december 2018.

Proof of Intra-EU supplies, EU VAT Forum no. 3/9 (final), 10 januari 2014

European Commission, *Report to the Group on the future of VAT and the VAT expert group*, EU VAT Forum no. 3/9 (final), 10 January 2014.

Publikatieblad L 71, 14 april 1967 (Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad)

Raad van de Europese Economische Gemeenschap, *Eerste Richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/227/EEG)*, 14 april 1967.

Council of the European Union nr. 12083/13, 9 July 2013

Council of the European Union, *Draft statements to be entered in the minutes of the council*, nr. 12083/13 ADD 1 FISC 146, Brussels, 9 July 2013.

SEC(2008) 249

European Commission, *Commission staff working paper On measures to change the VAT system to fight fraud*.

SWD(2017) 325 final, 4 oktober 2017

European Commission, *Commission staff working document of the impact assessment accompanying the document Proposal for a Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States*, SWD(2017) 325 final, Brussels, 4 October 2017.

SWD(2017) 326 final, 4 oktober 2017

European Commission, *Commission staff working document Executive summary of the impact assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonizing and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States*, SWD(2017) 326 final, Brussels, 4 October 2017.

VAT Expert Group, VEG No 028, 9 January 2014

European Commission, *VAT Expert Group, VEG No 028, Option 1B – Sub-Groups report – Consignment stock*, taxud.c.1.(2014) 27553, Brussels, 9 January 2014.

VAT Expert Group, VEG no 079, 20 February 2019

European Commission, *VAT Expert Group, VEG No 079, VAT “quick fixes” legislative package Call-off stock*, taxud.c.1(2019) 1232101, Brussels, 20 February 2019.

VAT Expert Group, VEG No 080, 20 February 2019

European Commission, *VAT Expert Group, VEG No 080, VAT “quick fixes” legislative package Chain transactions Exemption of an intra-Community supply of goods: conditions and proof*, taxud.c.1(2019) 1233276, Brussels, 20 February 2019.

Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten (MvT)

Ministerie van Financiën, *Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten)*, 17 september 2019.

Overige bronnen

Ainsworth & Madzharova, Boston University Working Paper 2012/51

R.T. Ainsworth & B. Madzharova, ‘Real-Time Collection of the Value-added Tax: Some Business and Legal Implications’, *Boston University School of Law Working Paper 12/51*, 24 October 2012.

BaFin, Blockchain technology, laatste geüpdatete op 9 juni 2017, online geraadpleegd via <<https://www.bafin.de/dok/9224990>>

BaFin, *Blockchain technology*, laatste geüpdatete op 9 juni 2017, online geraadpleegd via <<https://www.bafin.de/dok/9224990>>.

Bock, *How blockchain could help fight – or even end – VAT fraud*, geüpdatete op 22 september 2017, online geraadpleegd via <<https://blog.kpmg.lu/how-blockchain-could-help-fight-or-even-end-vat-fraud/>>

Bock, *How blockchain could help fight – or even end – VAT fraud*, geüpdatete op 22 september 2017, online geraadpleegd via <<https://blog.kpmg.lu/how-blockchain-could-help-fight-or-even-end-vat-fraud/>>.

Bos, *XML in 10 punten*, laatste geüpdatete op 2 juli 2001, online geraadpleegd via <<https://www.w3.org/XML/1999/XML-in-10-points.nl.html>>

B. Bos, *XML in 10 punten*, laatste geüpdatete op 2 juli 2001, online geraadpleegd via <<https://www.w3.org/XML/1999/XML-in-10-points.nl.html>>.

Crawford, Keen & Smith 2008

I. Crawford, M. Keen and S. Smith, 'Value-Added Tax and Excises', *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, Oxford University Press 2008.

De la Feria, Oxford University Working Paper 2009/29

R. de la Feria, 'VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonization', *Oxford University Centre of Business Taxation Working Papers* 09/29, 2009.

Keen, IMF Working Paper 2000/83

M. Keen, 'VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value Added Tax for Federal Systems', *International Monetary Fund Working Paper* 00/83, April 2000.

Reactie NOB op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging tussen lidstaten, 5 juni 2019

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, *Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten*, 5 juni 2019.

S. Sprague, *Spain Launches Real-Time Transactional E-Invoice Reporting Standards to Register 80% of Invoicing Volume*, laatst geüpdatete op 21 februari 2017, online geraadpleegd via <<https://sovos.com/blog/2017/02/21/spain-launches-real-time-transactional-e-invoice-reporting-standards-to-register-80-of-invoicing-volume/>>

Sprague, *Spain Launches Real-Time Transactional E-Invoice Reporting Standards to Register 80% of Invoicing Volume*, laatst geüpdatete op 21 februari 2017, online geraadpleegd via <<https://sovos.com/blog/2017/02/21/spain-launches-real-time-transactional-e-invoice-reporting-standards-to-register-80-of-invoicing-volume/>>.

Wolf, commentaar bij art. 17a Wet OB (online in NDFR)

R.A. Wolf, *commentaar bij art. 17a behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968*, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (online).

Wolf, commentaar bij Tabel II, post a.6 Wet OB (online in NDFR)

R.A. Wolf, *commentaar bij Tabel II, post a.6 behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968*, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (online).

Jurisprudentie

Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen/Europese Unie

- HvJ EG 08 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271, m.nt. Reugebrink (*Safe*)

- HvJ EG 13 november 1990, nr. C-331/88, ECLI:EU:C:1990:391 (*Fedesa*)
- HvJ EG 11 januari 2000, nr. C-285/98, ECLI:EU:C:2000:2 (*Kreil*)
- HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, V-N 2000/47.16 (*Schmeink & Strobel*)
- HvJ EG 3 maart 2004, nr. C-395/02, ECLI:EU:C:2004:118, V-N 2004/18.18 (*Transport Service NV*)
- HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18 (*EMAG*)
- HvJ EG 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03, C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd & Bond House Systems Ltd*)
- HvJ EG 03 oktober 2006, nr. C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629, V-N 2006/52.20, r.o. 28 (*Banca popolare di Cremona*)
- HvJ EG 07 december 2006, nr. C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17 (*Eurodental*)
- HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12, m.nt. Bijl (*Collée*)
- HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13, m.nt. Bijl (*Twoh International*)
- HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11, m.nt. Bijl (*Teleos*)
- HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394, V-N 2008/41.23 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*)
- HvJ EG 18 december 2008, nr. C-488/07, ECLI:EU:C:2008:750, V-N 2008/62.26 (*Royal Bank of Scotland*)
- HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11 (*R*)
- HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, V-N 2010/66.18 (*Euro Tyre Holding*)
- HvJ EU 06 september 2012, nr. C-273-11, ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16 (*Mecsek-Gabona*)
- HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17 (*VSTR*)
- HvJ EU 18 december 2014, nrs. C-131/13, C-163/13 en C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, m.nt. D.B. Bijl, r.o. 46 (*Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's*)
- HvJ EU 15 juli 2015, nr. C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513 (*Koela-N*)
- HvJ EU 03 september 2015, nr. C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536, V-N 2015/45.14 (*Fast Bunkering Klaipėda*)
- HvJ EU 20 oktober 2016, nr. C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, V-N 2016/59.13 (*Plöckl*)
- HvJ EU 09 februari 2017, nr. C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106, V-N 2017/9.23 (*Euro Tyre*)
- HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, V-N 2017/39.21.47 (*Toridas*)
- HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, BNB 2018/86, m.nt. Merckx (*Kreuzmayr*)
- HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, FED 2018/100, m.nt. mr. dr. F.J.G. Nellen (*Firma Hans Bühler*)
- HvJ EU 20 juni 2018, nr. C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, FED 2018/158, m.nt. mw. mr. drs. M. Chin-Oldenziel (*Enteco Baltic*)
- HvJ EU 14 februari 2019, nr. C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114, V-N 2019/12.12 (*Vetsch Int. Transporte*)

Conclusie Advocaat-Generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap/Unie

- Concl. A-G M. Szpunar, ECLI:EU:C:2014:2217, bij HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, V-N 2014/58.15 (*Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's*)

Hoge Raad

- HR 9 juli 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2823, BNB 1999/375, m.nt. M.E. van Hilten
- HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7495, BNB 2003/267, m.nt. Feteris

Conclusie Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad

- Concl. A-G J. van Soest, ECLI:NL:HR:1990:BH7227, bij HR 04 juli 1990, BNB 1990/272, m.nt. Reugebrink
- Concl. A-G M.E. van Hilten, ECLI:NL:PHR:2013:BW5440, bij HR 22 februari 2013, BNB 2013/96, m.nt. Bijl