



EUROPESE COMMISSIE
DIRECTORAAT-GENERAAL
BELASTINGEN EN DOUANE-UNIE
Indirecte belastingen en fiscaal beheer
Belasting over de toegevoegde waarde (btw)

Gepubliceerd in december 2019

Toelichting

over

de btw-wijzigingen in de EU met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep, ketentransacties en de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen ("snelle oplossingen van 2020")

Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad

Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad

Verordening (EU) 2018/1909 van de Raad

Afwijzing van aansprakelijkheid: Deze toelichting is niet juridisch bindend en bevat uitsluitend praktische en informele richtsnoeren over hoe het EU-recht moet worden toegepast volgens het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Commissie.

Deze toelichting heeft als doel om bepaalde delen van de EU-wetgeving inzake btw te verduidelijken. De toelichting is opgesteld door de diensten van de Commissie en is, zoals aangegeven in de afwijzing van aansprakelijkheid op de eerste pagina, niet juridisch bindend.

De toelichting is niet uitputtend: deze gaat weliswaar uitvoerig in op verschillende onderwerpen, maar mogelijk komen niet alle elementen in dit document aan bod.

Gebruikers van de toelichting die geïnteresseerd zijn in een bepaald onderwerp wordt aangeraden het hele hoofdstuk over dat onderwerp te lezen.

- **Waarom een toelichting?**

Deze toelichting is bedoeld om te zorgen voor een **beter begrip van de aangenomen EU-wetgeving**, meer in het bijzonder: i) Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en ii) Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011.

- **Wat staat er in de toelichting?**

De toelichting is een **leidraad** die duidelijkheid kan bieden over de praktische toepassing van de nieuwe regels met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep, ketentransacties, de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen en het bewijs van vervoer voor die vrijstelling (“snelle oplossingen van 2020”). De toelichting kan helpen om inzicht te krijgen in de bepalingen van Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad en Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad.

- **Aard van de toelichting**

De toelichting is het resultaat van samenwerking: hoewel de toelichting is uitgevaardigd door het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Europese Commissie (DG TAXUD), is deze het resultaat van overleg met lidstaten en bedrijven in respectievelijk de groep over de toekomst van de btw (GFV) en de deskundigengroep op het gebied van de btw (VEG). Hoewel de opmerkingen van de GFV en de VEG grotendeels in aanmerking zijn genomen bij de opstelling van dit document, waren de diensten van de Commissie er niet aan gehouden om de standpunten van de lidstaten en bedrijven over te nemen.

Deze toelichting is niet juridisch bindend. De toelichting is geen formeel advies van de Europese Commissie, en de Europese Commissie is niet gehouden aan de hierin weergegeven standpunten.

De toelichting vervangt de richtsnoeren van het btw-comité niet; die hebben een eigen functie. Bovendien zijn ze verschillend van aard: de toelichting is geen weergave van de opvattingen van DG TAXUD, terwijl de richtsnoeren van het btw-comité worden opgesteld door het gelijknamige adviserende comité dat bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en de Commissie. Toch zijn in de tekst verschillende richtsnoeren over de “snelle oplossingen van 2020” opgenomen die op het moment van publicatie van deze toelichting al waren vastgesteld door het btw-comité, om alle beschikbare informatie over het onderwerp te vermelden. NB: Het kopje van elk van die richtsnoeren verwijst naar het kopje van de desbetreffende paragraaf in het werkdocument van het btw-comité, dat aan de richtsnoeren ten grondslag ligt en niet in de toelichting is opgenomen.

Nationale belastinginstanties kunnen hun eigen richtsnoeren uitgeven voor de toepassing van de nieuwe btw-regels met betrekking tot de “snelle oplossingen van 2020”.

De toelichting is niet alomvattend: alleen die onderwerpen komen aan bod waarvoor uitleg wenselijk werd geacht.

De toelichting is werk in uitvoering: deze toelichting is geen eindproduct, maar geeft de stand van zaken op een bepaald moment in de tijd weer overeenkomstig de beschikbare kennis en ervaringen.

De oorspronkelijke versie van de toelichting is opgesteld in het Engels. Omdat de gebruikte termen in de diagrammen nog in de oorspronkelijke taal staan, vindt u hieronder de vertaling:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): LS (Lidstaat)

Taxable person(s): Belastingplichtige(n)

Transport of goods: Vervoer van de goederen

Stock: Voorraad

Supply: Levering

Status or location not relevant: Status of locatie niet relevant

Substitution: Vervanging

Not supplied within 12m (months) after arrival: Niet geleverd binnen 12 maanden na aankomst

3rd country: Derde land

Loss or destruction: Verlies of vernietiging

Physical flow: Fysieke stroom

Contractual flow: Contractuele stroom

Warehouse: Entrepot

INHOUDSOPGAVE

1.	KERNELEMENTEN VAN DE BTW-WIJZIGINGEN IN DE EU DIE IN 2020 IN WERKING TREDEN	10
1.1.	Algemene achtergrond.....	10
1.2.	Relevante rechtshandelingen	10
2.	DE REGELING INZAKE VOORRAAD OP AFROEP.....	12
2.1.	Relevante bepalingen.....	12
2.2.	Wat behelzen de bepalingen?	12
2.3.	Verschillende scenario's – voorbeelden	13
2.3.1.	Algemeen voorbeeld dat onder de vereenvoudiging valt	14
2.3.2.	Vervanging van de afnemer.....	15
2.3.3.	Levering aan een andere persoon	17
2.3.4.	Terugzending van de goederen.....	19
2.3.5.	Overschrijding van de periode van twaalf maanden	20
2.3.6.	Naar een andere lidstaat verzonden goederen	22
2.3.7.	Uitgevoerde goederen.....	24
2.3.8.	Vernietiging of verlies van de goederen.....	25
2.4.	Vereenvoudiging van de voorraad op afroep en de nationale btw-regels	27
2.5.	Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit deze bepalingen.....	27
2.5.1.	Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren.....	27
2.5.2.	Is de vereenvoudiging van de voorraad op afroep een verplicht systeem? Kan een bedrijf ervoor kiezen de vereenvoudiging niet toe te passen?	28
2.5.3.	Wat is het verband tussen artikel 17 en artikel 17 bis BR?.....	29
2.5.4.	Is het bedrijf dat goederen overbrengt, indien de regeling inzake voorraad op afroep niet geldt, altijd verplicht / is het hem altijd toegestaan om zich voor btw-doeleinden te registreren in de lidstaat van aankomst van de goederen wat betreft daar verrichte intracommunautaire verwervingen? Hoe zit het wanneer die intracommunautaire verwervingen zijn vrijgesteld?	29
2.5.5.	Wanneer is het bedrijf dat in het kader van de vereenvoudigde regeling inzake voorraad op afroep goederen van de ene naar de andere lidstaat verzendt, verplicht zich voor btw-doeleinden te registreren in de lidstaat van aankomst van de goederen?.....	31
2.5.6.	Verschil tussen “noodzakelijke voorwaarden voor de toepassing van de vereenvoudiging van de voorraad op afroep” en de “aanvullende verplichtingen met betrekking tot de vereenvoudiging”	31
2.5.7.	Kan de vereenvoudiging worden toegepast wanneer de leverancier voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (maar niet is gevestigd) in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden?.....	32

2.5.8.	Kan de vereenvoudiging worden toegepast wanneer de beoogde afnemer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (maar niet is gevestigd) in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden?.....	32
2.5.9.	Kan de vereenvoudiging worden toegepast indien het vervoer voor rekening van de leverancier wordt verricht door de beoogde afnemer?.....	32
2.5.10.	Wat moet worden verstaan onder een “levering” aan de beoogde afnemer?.....	33
2.5.11.	Kan de vereenvoudiging worden toegepast in geval van meerdere beoogde afnemers?	33
2.5.12.	Moet er in geval van vervanging al een nieuwe overeenkomst zijn gesloten wanneer de eerste wordt geannuleerd?.....	34
2.5.13.	Is gedeeltelijke vervanging mogelijk?.....	34
2.5.14.	Wat betekenen de “andere toepasselijke voorwaarden” voor de vervanging? Welk moment in de tijd is daarbij van toepassing?	34
2.5.15.	Hoe moet worden omgegaan met meerdere vervangingen?.....	35
2.5.16.	Hoe moet de periode van twaalf maanden worden bepaald?	35
2.5.17.	Hoe moet de periode van twaalf maanden worden bepaald in geval van bulkgoederen?	36
2.5.18.	In welk formaat kan of moet men de registers bijhouden?	37
2.5.19.	Kunnen lidstaten de entrepouhouder aanvullende verplichtingen opleggen met betrekking tot het register indien hij een derde partij is?.....	37
2.5.20.	Hoe moet men in de lijst melding doen van een voorraad op afroep en een vervanging (of meerdere vervangingen) die in dezelfde aangifteperiode voor de lijst plaatsvinden? (Dit geldt ook voor een voorraad op afroep en een terugzending van goederen die in dezelfde aangifteperiode voor de lijst plaatsvinden.).....	37
2.5.21.	Algemeen praktisch voorbeeld met betrekking tot de lijst.....	39
2.5.22.	Wat wordt in artikel 262, lid 2, BR, bedoeld met een “wijziging in de ingediende informatie”?.....	41
2.5.23.	Wat moet worden verstaan onder de “identiteit” van de beoogde afnemer als bedoeld in artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR? 43	
2.5.24.	Is voorzien in overgangsmaatregelen voor vervoersoperaties die voor en na de inwerkingtreding van de vereenvoudiging starten? 44	
2.5.25.	Kan een buiten de EU gevestigde leverancier gebruikmaken van de vereenvoudigde voorraad op afroep? Geldt de “CP42-vrijstelling” voor de invoer van goederen die vervolgens onder de regeling inzake voorraad op afroep worden geplaatst?	44
2.5.26.	Hoe moet de leverancier de identiteit van de beoogde afnemer te weten komen? Volstaat daarvoor een verkoopovereenkomst?.....	44
2.5.27.	Wat wordt in artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR, bedoeld met een “overeenkomst”? Is dit altijd een verkoopovereenkomst?.....	45

2.5.28.	Komt men de voorwaarden van de regeling inzake voorraad op afroep na indien de aan de beoogde afnemer te leveren goederen eerst door een derde moeten worden gesorteerd in een entrepot?.....	45
2.5.29.	Wat is wel/geen entrepot met het oog op de vereenvoudiging van de regeling inzake voorraad op afroep?.....	45
2.5.30.	Kan het register / kunnen de registers door een derde partij, zoals een entrepothouder, worden bijgehouden namens de leverancier en/of de beoogde afnemer?.....	46
2.5.31.	Welke periode geldt er voor de lijst in geval van vervoer dat in maand 1 begint en in maand 2 eindigt?.....	46
3.	KETENTRANSACTIES	47
3.1.	Relevante bepaling	47
3.2.	Achtergrond.....	47
3.3.	Wat behelst de bepaling?.....	47
3.4.	Verschillende scenario's – voorbeelden.....	48
3.4.1.	Voorbeeld 1 – een eenvoudige ketentransactie	48
3.4.2.	Voorbeeld 2 – een complexere situatie met meerdere vervoersoperaties.....	49
3.5.	Toekenning van het vervoer aan één van de leveringen in de keten – uitleg bij de voorbeelden 1 en 2	49
3.5.1.	De toewijzing van het vervoer in voorbeeld 1.....	50
3.5.2.	De toewijzing van het vervoer in voorbeeld 2.....	50
3.6.	Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit deze bepaling.....	53
3.6.1.	Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren.....	53
3.6.2.	Wat is het toepassingsgebied van de bepaling?.....	54
3.6.3.	Wie kan optreden als tussenhandelaar?.....	54
3.6.4.	Wie kan niet optreden als tussenhandelaar?.....	54
3.6.5.	Wat betekent “die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren”?.....	55
3.6.6.	Een andere leverancier in de keten dan de tussenhandelaar zorgt namens de tussenhandelaar voor het vervoer.....	56
3.6.7.	Er zijn meerdere personen betrokken bij het vervoer van de goederen	56
3.6.8.	Gefragmenteerd vervoer en ketenonderbrekingen	57
3.6.9.	Bewijs van de organisatie van het vervoer.....	61
3.6.10.	De tussenhandelaar moet het btw-identificatienummer mededelen aan zijn leverancier	62
3.6.11.	Hoe moet de tussenhandelaar zijn btw-identificatienummers doorgeven?	63
3.6.12.	Bewijs voor het doorgeven van het btw-identificatienummer	63
3.6.13.	Wat gebeurt er indien de tussenhandelaar en zijn leverancier niet kunnen bewijzen dat het btw-identificatienummer is doorgegeven?.....	64

3.6.14.	Wanneer moet de tussenhandelaar het nummer doorgeven?.....	64
3.6.15.	Wat gebeurt er indien de tussenhandelaar meerdere btw-identificatienummers heeft?	65
3.6.16.	Wat gebeurt er indien de tussenhandelaar geen btw-identificatienummer doorgeeft aan zijn leverancier?	66
3.6.17.	Vereenvoudiging van driehoekstransacties	66
3.6.17.1.	Meer dan drie marktdeelnemers in de keten	67
3.6.17.2.	Levering van de goederen volgend op de driehoekstransactie	68
3.6.18.	De laatste persoon in de keten is een eindafnemer	70
4.	DE VRIJSTELLING VAN INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERINGEN VAN GOEDEREN	72
4.1.	Relevante bepaling	72
4.2.	Wat behelst de bepaling?.....	72
4.3.	Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit artikel 138, leden 1 en 1 bis, BR	73
4.3.1.	Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren.....	73
4.3.2.	Wat gebeurt er wanneer de afnemer de leverancier niet op de hoogte stelt van zijn btw-identificatienummer dat is toegekend in een andere lidstaat dan die waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd?	75
4.3.3.	Wat gebeurt er wanneer de afnemer een verzoek om een btw-identificatienummer heeft ingediend bij de belastingdienst, maar dat nummer nog niet heeft verkregen wanneer de leverancier de factuur moet uitschrijven?.....	75
4.3.4.	Sommige lidstaten maken een onderscheid tussen een btw-identificatienummer dat alleen geldig is voor bepaalde binnenlandse transacties en een btw-identificatienummer dat in overeenstemming met artikel 215 BR wordt voorafgegaan door een code voor de lidstaat die het nummer heeft toegewezen. Kunnen beide nummers worden gebruikt voor de vrijstelling van artikel 138 BR?	75
4.3.5.	Welk btw-identificatienummer moet worden gebruikt voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 138 BR wanneer de afnemer deel uitmaakt van een btw-groep in overeenstemming met artikel 11 BR?.....	76
4.3.6.	Wat wordt bedoeld met “tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden” in artikel 138, lid 1 bis, BR?	76
5.	HET BEWIJS VAN VERVOER.....	78
5.1.	Relevante bepaling	78
5.2.	Wat behelst de bepaling?.....	78
5.3.	Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit deze bepaling.....	79
5.3.1.	Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren.....	79

5.3.2.	Wat gebeurt er na de inwerkingtreding van artikel 45 bis UV met de bestaande nationale regels van de lidstaten inzake bewijs van vervoer? Blijven die van toepassing?	79
5.3.3.	Wat gebeurt er wanneer niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor het vermoeden van vervoer als bedoeld in artikel 45 bis UV? Is de vrijstelling van artikel 138 BR dan niet van toepassing?	80
5.3.4.	Wat gebeurt er als de belastingdienst kan aantonen dat een van de in artikel 45 bis, lid 3, UV, opgesomde documenten die als bewijsmiddel worden ingediend, onjuiste informatie bevat of zelfs nep is? Kan de verkoper nog steeds uitgaan van het vermoeden van verzending of vervoer?	80
5.3.5.	Wat gebeurt er wanneer de leverancier of de afnemer het vervoer verricht met eigen vervoermiddelen?	80
5.3.6.	Wat moet worden verstaan onder een “schriftelijke verklaring” van de afnemer in de zin van artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), UV? In welke formaten (op papier en/of elektronisch) wordt deze aanvaard door de belastingdienst (d.w.z. een e-mail of een ondertekend origineel document)?	80
5.3.7.	In welke formaten (op papier en/of elektronisch) worden de documenten die dienen als bewijs voor verzending of vervoer, als bedoeld in artikel 45 bis, lid 3, UV, aanvaard door de belastingdienst?	81
5.3.8.	Wat gebeurt er wanneer de afnemer de in artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), UV, bedoelde schriftelijke verklaring niet uiterlijk op de tiende dag van de maand volgende op de levering aan de verkoper bezorgt?	81
6.	TOEPASSELIJKE WETTELIJKE BEPALINGEN	82
6.1.	Btw-richtlijn (hierboven afgekort tot “BR”)	82
6.2.	Btw-uitvoeringsverordening (hierboven afgekort tot “UV”)	85

1. KERNELEMENTEN VAN DE BTW-WIJZIGINGEN IN DE EU DIE IN 2020 IN WERKING TREDEDEN

1.1. Algemene achtergrond

In zijn conclusies van 8 november 2016¹ verzocht de Raad de Commissie om voorstellen te doen voor bepaalde verbeteringen van het huidige btw-stelsel. In dit verband werden vier gebieden genoemd.

Ten eerste het **btw-identificatienummer** van de afnemer, dat is toegekend door een andere lidstaat dan die van waaruit de goederen aanvankelijk werden verzonden of vervoerd: dit nummer moet een extra materiële voorwaarde vormen om een intracommunautaire levering van goederen vrij te stellen.

Ten tweede werd de Commissie verzocht om uniforme criteria en passende verbeteringen van de wetgeving voor te stellen die zouden leiden tot meer rechtszekerheid en een meer geharmoniseerde toepassing van de btw-regels bij de bepaling van de btw-behandeling van **ketentransacties**, met inbegrip van driehoekstransacties.

Ten derde werd de Commissie verzocht te analyseren hoe de btw-regels konden worden gewijzigd om de vereenvoudiging van de **regeling inzake voorraad op afroep** op een meer uniforme manier toe te passen.

Ten vierde werd de Commissie verzocht te blijven zoeken naar mogelijkheden voor een gemeenschappelijk kader van aanbevolen criteria voor de bewijsstukken die moeten worden voorgelegd om een **vrijstelling voor intracommunautaire leveringen** aan te vragen.

De Commissie heeft op 4 oktober 2017 voorstellen gepresenteerd om de btw-richtlijn en uitvoeringsverordening op deze vier gebieden te wijzigen. De wijzigingen zijn op 4 december 2018 aangenomen door de Raad².

1.2. Relevante rechtshandelingen

In deze toelichting komen de volgende rechtshandelingen aan de orde waarbij de btw-regels zijn gewijzigd:

- a) [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;
- b) [Uitvoeringsverordening \(EU\) 2018/1912 van de Raad](#) van 4 december 2018 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011;

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/nl/pdf>

² De wijzigingen treden op 1 januari 2020 in werking.

- c) [Verordening \(EU\) 2018/1909 van de Raad](#) van 4 december 2018 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft de uitwisseling van informatie met het oog op toezicht op de juiste toepassing van de regelingen inzake voorraad op afroep.

Alle desbetreffende wettelijke bepalingen worden aan het eind van de toelichting geciteerd in de formulering die geldt per **1 januari 2020**.

Verwijzingen naar een artikel van de btw-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG zoals gewijzigd) gaan vergezeld van “**BR**”. Verwijzingen naar de btw-uitvoeringsverordening (Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 zoals gewijzigd) gaan vergezeld van “**UV**”. In alle andere gevallen wordt de aangehaalde rechtshandeling gespecificeerd.

2. DE REGELING INZAKE VOORRAAD OP AFROEP

2.1. Relevante bepalingen

De volgende artikelen van de btw-richtlijn hebben betrekking op de vereenvoudiging van de voorraad op afroep:

- **Artikel 17 bis:** (hoofdbepaling) met de regels van de vereenvoudiging;
- **Artikel 243, lid 3:** bevat de verplichting om bepaalde registers inzake voorraad op afroep bij te houden;
- **Artikel 262, lid 2:** bevat de verplichting om het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer voor wie in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen zijn vervoerd, te vermelden in de lijst en kennis te geven van iedere wijziging in de ingediende informatie.

Artikel 54 bis UV bevat meer gedetailleerde regels voor de registers die moeten worden bijgehouden met het oog op de regeling inzake voorraad op afroep.

2.2. Wat behelzen de bepalingen?

Een “regeling inzake voorraad op afroep” heeft betrekking op een situatie waarin een belastingplichtige goederen naar een voorraad in een andere lidstaat verzendt of vervoert voor een beoogde afnemer wiens identiteit en btw-identificatienummer bekend zijn op het moment van vervoer of verzending en die het recht heeft om naar eigen inzicht goederen uit die voorraad te halen, op welk moment de eigendom van de goederen wordt overgedragen.

Krachtens de huidige btw-regels van de EU wordt een bedrijf (een belastingplichtige) dat zijn goederen vanuit een lidstaat naar een voorraad in een andere lidstaat vervoert, geacht in de lidstaat van vertrek van de goederen een vrijgestelde intracommunautaire levering te hebben verricht. Dit bedrijf moet de btw op de intracommunautaire verwerving van goederen aangeven in de lidstaat waar de goederen aankomen. In de praktijk betekent dit dat een bedrijf dat goederen verplaatst naar een andere lidstaat, ook moet voldoen aan de btw-verplichtingen in de lidstaat van aankomst (registratie voor btw-doeleinden, indiening van een btw-aangifte en opgeven van de op de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw op die aangifte).

Wanneer de goederen vanuit een lidstaat worden overgebracht naar een voorraad in een andere lidstaat met het oog op latere levering aan een afnemer, moet het bedrijf dat de goederen overbrengt en later levert, naast het aangeven van een intracommunautaire verwerving van goederen, normaal ook de btw op de (binnenlandse) levering in de lidstaat waar de voorraad zich bevindt aangeven (tenzij de verleggingsregeling van toepassing is, gewoonlijk op grond van artikel 194 BR).

De door de Raad vastgestelde vereenvoudiging voor de regeling inzake voorraad op afroep vermindert de administratieve lasten van bedrijven die goederen vervoeren tussen twee lidstaten met het oog op latere levering aan een reeds bekende beoogde afnemer: zij hoeven niet langer te voldoen aan de btw-vereisten in de lidstaat waar de voorraad zich bevindt.

De vereenvoudiging is **niet** van toepassing op situaties waarin een bedrijf goederen van de ene lidstaat overbrengt naar de andere, terwijl de beoogde afnemer in die laatste lidstaat nog niet bekend is.

De vastgestelde oplossing behelst het volgende:

- er vindt geen intracommunautaire levering of verwerving plaats op het moment van verzending of vervoer van de goederen naar de voorraad in de andere lidstaat;
- pas later vinden een vrijgestelde intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en een belastbare intracommunautaire verwerving in de lidstaat van de voorraad plaats, wanneer de afnemer eigenaar wordt van de goederen.

Om de vereenvoudiging voor de regeling inzake voorraad op afroep toe te passen moet aan bepaalde voorwaarden worden voldaan:

- de leverancier³ en de beoogde afnemer zijn allebei belastingplichtig;
- de leverancier heeft zijn bedrijf niet gevestigd of heeft geen vaste inrichting in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd;
- de leverancier neemt de verzending of het vervoer van de goederen op in een register;
- de goederen worden van de ene naar de andere lidstaat vervoerd om daar op een later moment en na aankomst te worden geleverd aan een beoogde afnemer;
- de leverancier vermeldt het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer in de lijst (alleen dat nummer en niet de waarde van de goederen) die hij indient voor de periode waarin het vervoer van de goederen plaatsvindt;
- de beoogde afnemer is voor btw-doeleinden geïdentificeerd in de lidstaat waarnaar de goederen worden overgebracht;
- de identiteit en het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer zijn bij aanvang van de verzending of het vervoer bekend bij de leverancier;
- de goederen worden van de ene naar de andere lidstaat vervoerd, dus invoer, uitvoer en leveringen binnen een lidstaat zijn van de vereenvoudiging uitgesloten.

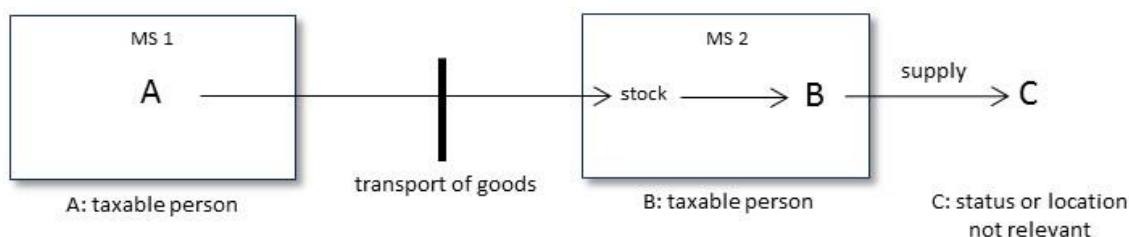
NB: Er zijn ook verplichtingen waarvan de niet-naleving niet betekent dat de vereenvoudiging niet (of niet langer) kan worden toegepast (al kunnen er nationale sancties gelden). Dit geldt bijvoorbeeld voor de plicht van de beoogde afnemer om in zijn register de beschrijving en de hoeveelheid van de voor hem bestemde goederen te vermelden (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, onder b), UV).

2.3. Verschillende scenario's – voorbeelden

In alle volgende voorbeelden is bedrijf A, dat goederen overbrengt van lidstaat 1 naar lidstaat 2, gevestigd in lidstaat 1. NB: Hoewel dit de normale situatie is, is dit als zodanig geen voorwaarde voor de toepassing van de vereenvoudiging van de voorraad op afroep. Om de vereenvoudiging toe te passen geldt daarentegen als voorwaarde dat A zijn bedrijf niet heeft gevestigd en geen vaste inrichting heeft in lidstaat 2.

³ Het woord "leverancier" verwijst hier naar de belastingplichtige die de goederen verzendt of vervoert of voor zijn rekening door een derde partij laat verzenden of vervoeren, overeenkomstig artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR. Dit woord wordt met dezelfde betekenis elders in deze toelichting gebruikt, in de paragrafen over de regeling inzake voorraad op afroep.

2.3.1. Algemeen voorbeeld dat onder de vereenvoudiging valt



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- In september van hetzelfde jaar wordt B eigenaar van de goederen of een deel daarvan.
- B kan de goederen gebruiken, bijvoorbeeld in zijn eigen productieproces, of doorverkopen aan C (zie de grafiek). De status van C (belastingplichtige of particulier) en zijn plaats van vestiging/verblijf zijn als zodanig niet relevant voor de toepassing van de regels betreffende de regeling inzake voorraad op afroep.

Btw-behandeling van de voorraad op afroep:

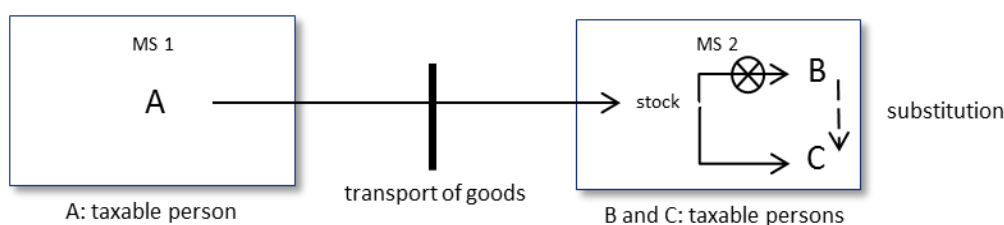
- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-nummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouthouder is, hoeft de datum van aankomst overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV, niet in het register van de beoogde afnemer te worden vermeld. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepouthouder is. In september wordt A geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering te verrichten in lidstaat 1 en wordt B geacht een intracommunautaire verwerving te verrichten in lidstaat 2 (artikel 17 bis, lid 3, BR).
- De verschuldigdheid voor btw-doeleinden valt uiterlijk op 15 oktober (artikelen 67 en 69 BR).
- A moet de intracommunautaire levering opgeven in zijn btw-aangifte en de transactie opnemen in zijn lijst door B aan te wijzen als de afnemer van de goederen en de maatstaf van heffing voor die intracommunautaire levering te vermelden.
- B moet de verschuldigde btw op de intracommunautaire verwerving opgeven in zijn btw-aangifte.

- A moet de nodige vermeldingen opnemen in zijn register om het register actueel te houden (artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder f), UV).
- B moet de door hem verworven goederen opnemen in het door hem bijgehouden register, en wel zodra hij eigenaar van de goederen wordt (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, onder d), UV).

Andere opmerkingen

- De levering van de uit de voorraad gehaalde goederen door B aan C geschiedt volgens eigen regels (“binnenlandse” levering in lidstaat 2, intracommunautaire levering, uitvoer) en valt buiten het toepassingsgebied van de maatregel ter vereenvoudiging van de voorraad op afroep.

2.3.2. Vervanging van de afnemer



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van een regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- In september van hetzelfde jaar wordt de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen A en B gewijzigd (of beëindigd). De nog niet aan B verkochte goederen blijven echter in lidstaat 2. Tegelijkertijd sluit A een regeling inzake voorraad op afroep met bedrijf C, dat ook is geïdentificeerd (gevestigd of anderszins) in lidstaat 2, met betrekking tot de goederen die behoren tot de voorraad in lidstaat 2⁴. De goederen mogen worden vervoerd naar een andere opslagplaats in lidstaat 2 of mogen fysiek worden bewaard op de bestaande opslagplaats, waarbij alleen de contractuele afspraken tussen A-B en A-C veranderen.

Btw-behandeling van de voorraad op afroep:

- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).

⁴ Deze overeenkomst kan bijvoorbeeld ook betrekking hebben op goederen die zich nog in lidstaat 1 bevinden. Deze goederen vallen evenwel niet onder de vervangingsregels, maar onder de algemene regeling inzake voorraad op afroep.

- In zijn lijst moet A het btw-nummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouhouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepouhouder is.
- Ten aanzien van de goederen waarvan B eigenaar is geworden, voordat de overeenkomst inzake voorraad op afroep werd gewijzigd of beëindigd, gelden de regels uit hoofde van paragraaf 2.3.1.
- In september, wanneer het contract inzake voorraad op afroep wordt gewijzigd/beëindigd, vindt er geen intracommunautaire levering of verwerving tussen A en B plaats voor wat betreft het deel van de goederen waarvan B niet de eigenaar is geworden, voordat het contract werd gewijzigd.
- Wanneer B wordt vervangen door C, wordt er geacht geen “intracommunautaire levering van goederen uit hoofde van artikel 17 BR” te worden verricht door A in lidstaat 1, noch een “intracommunautaire verwerving van goederen uit hoofde van artikel 21 BR” door A in lidstaat 2, mits aan twee voorwaarden wordt voldaan (artikel 17 bis, lid 6, BR):
 - 1] De algemene voorwaarden voor de vereenvoudiging van de voorraad op afroep zijn van toepassing (artikel 17 bis, lid 6, onder a), BR). Dit impliceert onder meer dat C op basis van een bestaande overeenkomst met A het recht heeft om eigenaar te worden van de goederen. Hoewel dit niet wordt genoemd in de btw-richtlijn, impliceert de “vervanging” dat B contractueel gezien niet langer eigenaar kan worden van de goederen en dat met het oog hierop de nodige afspraken zijn gemaakt met A. Bovendien moet C een in lidstaat 2 geïdentificeerde belastingplichtige zijn en moet A het btw-identificatienummer van C noemen in zijn lijst voor de periode waarin de vervanging plaatsvindt⁵.
 - 2] A vermeldt de vervanging van B door C in zijn register (artikel 17 bis, lid 6, onder b), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder e), UV).
- De vervanging heeft gevolgen voor de desbetreffende registers in overeenstemming met artikel 54 bis, lid 1, onder e), en lid 2, onder a), b) en c), UV.

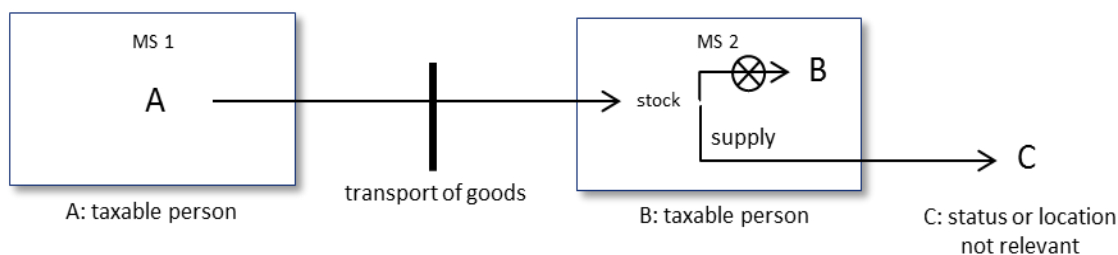
Andere opmerkingen

- In de beschreven situatie moet de vervanging (C vervangt B) geschieden, voordat de goederen uit de voorraad worden gehaald door C (d.w.z. voordat ze worden geleverd aan C).

⁵ Zowel het btw-nummer van de vorige ontvanger (in dit voorbeeld: B) als dat van de nieuwe ontvanger (in dit voorbeeld: C) moeten worden genoemd.

- Een andere voorwaarde is dat A op het moment van beëindiging van de regeling inzake voorraad op afroep met B de beoogde afnemer C (die B vervangt) al heeft geïdentificeerd en met hem een overeenkomst heeft gesloten (zie paragraaf 2.5.12 voor het moment waarop de overeenkomst met C moet worden gesloten).
- De in artikel 17 bis, lid 4, BR, bedoelde periode van twaalf maanden (zie ook paragraaf 2.3.5) begint niet opnieuw op het moment van vervanging. Die periode start op het moment van de aanvankelijke aankomst van de goederen in de lidstaat waarnaar ze zijn verzonden of vervoerd. Dit is de enige toepasselijke termijn; deze wordt niet verlengd bij de vervangingsbepaling (artikel 17 bis, lid 6, BR) of bij enige andere bepaling. Bovendien verwijst de regel die geldt wanneer niet aan de voorwaarden voor vervanging is voldaan (artikel 17 bis, lid 7, BR), uitdrukkelijk naar “de in lid 4 bedoelde termijn” (d.w.z. artikel 17 bis, lid 4, BR), waaruit eens te meer blijkt dat de enige toepasselijke termijn is. Dit wordt weer bevestigd door het feit dat de leverancier in zijn register wel moet verwijzen naar het btw-identificatienummer van de persoon die de aanvankelijke beoogde afnemer vervangt, terwijl de bepaling in kwestie (artikel 54 bis, lid 1, onder e), UV) niet voorziet in vermelding van de datum van vervanging.
- Wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor vervanging en A (in het voorbeeld) toch de goederen uit de voorraad levert aan C, dan is de situatie van paragraaf 2.3.3 van toepassing (levering aan een andere persoon).

2.3.3. Levering aan een andere persoon



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- In september levert A de goederen aan bedrijf C (bijvoorbeeld omdat C bereid is een hogere prijs te betalen), waardoor hij de overeenkomst inzake voorraad op afroep met B beëindigt. In het voorbeeld kunnen A en B de overeenkomst inzake voorraad op afroep ook aanhouden voor andere (soorten) goederen dan die welke aan C worden geleverd.
- De goederen worden direct overgebracht naar C, die niet was aangemerkt als beoogde afnemer toen de goederen aanvankelijk werden verplaatst vanuit lidstaat 1, en die niet de vervanger was van de aanvankelijke beoogde afnemer in overeenstemming met artikel 17 bis, lid 6, BR.

Btw-behandeling van de voorraad op afroep:

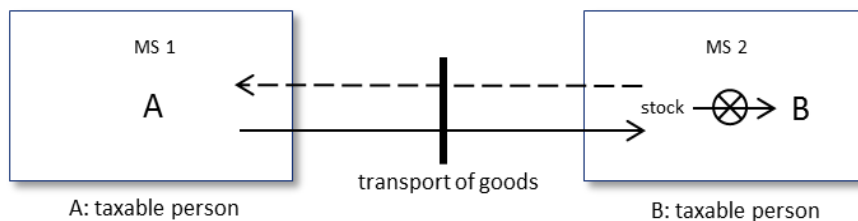
- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-identificatienummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouthouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepouthouder is.
- Ten aanzien van de goederen waarvan B eigenaar is geworden voordat de overeenkomst inzake voorraad op afroep werd gewijzigd of beëindigd, gelden de regels uit hoofde van paragraaf 2.3.1.
- In september, wanneer de desbetreffende goederen worden verkocht aan C en bijgevolg de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen A en B wordt gewijzigd/beëindigd, vindt er geen intracommunautaire levering of verwerving tussen A en B plaats voor wat betreft het deel van de goederen waarvan B niet de eigenaar is geworden. Zo nodig moet B (of de entrepouthouder in de situatie als bedoeld in artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV – zie paragraaf 2.5.19) zijn register aanpassen voor wat betreft de aan C geleverde goederen (artikel 54 bis, lid 2, onder b) en e), UV).
- In september voldoen ook de in het vorige punt genoemde goederen niet langer aan de voorwaarden van de regeling inzake voorraad op afroep. Aangezien A en C een verkoop van goederen zijn overeengekomen en niet een overeenkomst inzake voorraad op afroep, gelden de bepalingen inzake vervanging als bedoeld in paragraaf 2.3.2 niet voor de aan C geleverde goederen. De aan C geleverde goederen worden daarom geacht te zijn overgebracht van lidstaat 1 naar lidstaat 2 overeenkomstig artikel 17 BR. Aangezien voor deze goederen niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden, wordt onmiddellijk vóór de levering aan C een overbrenging geacht plaats te vinden (artikel 17 bis, lid 7, tweede alinea, BR).
- De formulering “onmiddellijk vóór” wordt niet uitdrukkelijk uitgelegd in de btw-richtlijn, maar moet binnen de algemene werking van het systeem worden gezien als op de dag van de levering van A aan C.
- Ten aanzien van de aan C verkochte goederen wordt A geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering te hebben verricht in lidstaat 1 en een intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 (zoals gezegd kunnen andere goederen onder de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen A en B blijven vallen). De belastbare activiteit vindt plaats in september en de verschuldigdheid valt uiterlijk op 15 oktober. Om zijn intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 aan te geven, moet A voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in lidstaat 2.
- A moet de intracommunautaire levering opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 1 en de transactie opnemen in zijn lijst door hemzelf met zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2 op te geven en de maatstaf van heffing te vermelden (artikel 76 BR).

- A zal tevens de verschuldigde btw op zijn intracommunautaire verwerving moeten opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 2.
- A moet de nodige vermeldingen opnemen in zijn register om het register actueel te houden (artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder g), UV).

Andere opmerkingen

- De levering van A aan C geschiedt volgens eigen regels (“binnenlandse” levering in lidstaat 2, intracommunautaire levering, uitvoer) en valt buiten het toepassingsgebied van de maatregel ter vereenvoudiging van de voorraad op afroep.

2.3.4. Terugzending van de goederen



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- In september van datzelfde jaar wordt overeengekomen dat A de resterende goederen terugneemt die niet zijn verkocht of gebruikt door B en deze van lidstaat 2 vervoert naar lidstaat 1.

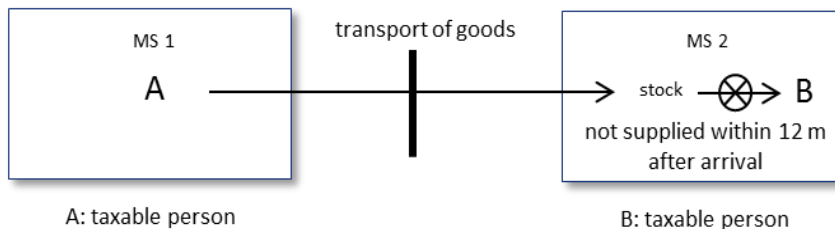
Btw-behandeling van de voorraad op afroep

- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-identificatienummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouthouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de

belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepothouder is.

- Ten aanzien van de goederen waarvan B daadwerkelijk eigenaar is geworden, gelden de regels in paragraaf 2.3.1.
- Wat betreft de goederen waarvan B geen eigenaar is geworden, vindt er geen intracommunautaire levering of verwerving plaats in de betrekkingen tussen A en B.
- Ten aanzien van de teruggezonden goederen wordt er geacht geen intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 17 BR te zijn verricht door A in lidstaat 1, noch in lidstaat 2, indien A de terugzending van de goederen noteert in het register dat hij bijhoudt krachtens artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder h), UV (artikel 17 bis, lid 5, onder b), BR).
- Voorts moet A het btw-identificatienummer van B vermelden in zijn lijst, alsook een “markering” waaruit blijkt dat de goederen zijn teruggezonden (artikel 262, lid 2, BR, aangezien dit een “wijziging in de ingediende informatie” betreft⁶). NB: In geval van terugzending van de goederen mag deze vermelding in de lijst niet worden gezien als een materiële voorwaarde voor het behoud van de vereenvoudiging (zie ook paragraaf 2.5.6).
- De beoogde afnemer (of de entrepothouder in de situatie als bedoeld in artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV) moet zijn register aanpassen (artikel 54 bis, lid 2, onder e), UV).

2.3.5. Overschrijding van de periode van twaalf maanden



Situatie:

- Bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), verzendt op 5 januari van het jaar N in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. De goederen komen diezelfde dag aan in lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- Een jaar later (jaar N+1) zijn de goederen of een deel ervan nog niet geleverd aan B en bevinden ze zich nog steeds op het grondgebied van lidstaat 2⁷.

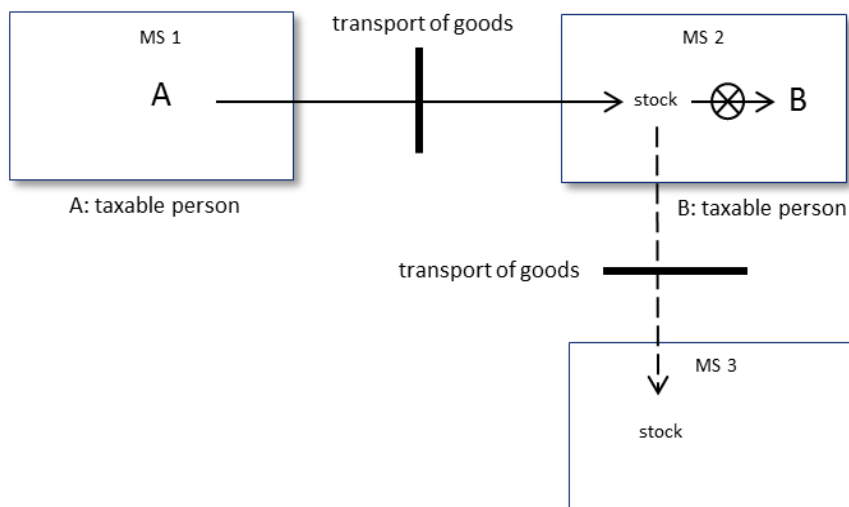
⁶ Zie ook paragraaf 2.5.22.

⁷ Voor de termijn van twaalf maanden, zie de paragrafen 2.5.16 en 2.5.17.

Btw-behandeling van de voorraad op afroep

- Op 5 januari van het jaar N moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-identificatienummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- Op 5 januari van het jaar N moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouhouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepouhouder is.
- Ten aanzien van de goederen waarvan B eigenaar is geworden voor het verstrijken van de periode van twaalf maanden, gelden de regels uit hoofde van paragraaf 2.3.1.
- Tegen het einde van 6 januari van het jaar N+1 (zie de paragrafen 2.5.16 en 2.5.17 voor de juiste berekening van de periode van twaalf maanden) is B niet de eigenaar geworden van de goederen of een deel ervan. Met betrekking tot deze resterende goederen vindt er geen intracommunautaire levering of verwerving plaats in de betrekkingen tussen A en B.
- Met ingang van 7 januari van het jaar N+1, de dag na het verstrijken van de periode van twaalf maanden, wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep en worden de resterende goederen geacht door A te zijn overgebracht van lidstaat 1 naar lidstaat 2 als bedoeld in artikel 17 BR (artikel 17 bis, lid 4, BR).
- A wordt geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 17 BR te verrichten in lidstaat 1 en een intracommunautaire verwerving overeenkomstig artikel 21 BR in lidstaat 2. De belastbare activiteit vindt plaats op 7 januari van het jaar N+1 en de verschuldigdheid valt uiterlijk op 15 februari van het jaar N+1 (artikelen 67 en 69 BR). Om zijn intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 aan te geven, moet A voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in lidstaat 2.
- A moet de veronderstelde intracommunautaire levering opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 1 en de transactie opnemen in zijn lijst door hemzelf met zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2 aan te wijzen en de maatstaf van heffing voor de levering te vermelden (artikel 76 BR).
- A zal de verschuldigde btw op zijn intracommunautaire verwerving moeten opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 2.
- De registers van A en van de beoogde afnemer moeten de situatie van de goederen waarvoor de periode van twaalf maanden is overschreden, duidelijk weergeven (artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder c), en lid 2, onder c), UV).

2.3.6. Naar een andere lidstaat verzonden goederen



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- In september van hetzelfde jaar neemt A (een deel van) de goederen die niet aan B zijn geleverd terug uit de voorraad, maar vervoert ze niet terug naar lidstaat 1. De goederen worden in plaats daarvan vervoerd naar lidstaat 3, waar ze worden opgeslagen voor rekening van A (zie de grafiek).
- De situatie verschilt van die waarin de resterende goederen worden vervoerd in het kader van een verkoop aan bedrijf C, dat in lidstaat 3 is gevestigd (de situatie van paragraaf 2.3.3).

Btw-behandeling van de voorraad op afroep

- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-identificatienummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouthouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepouthouder is.

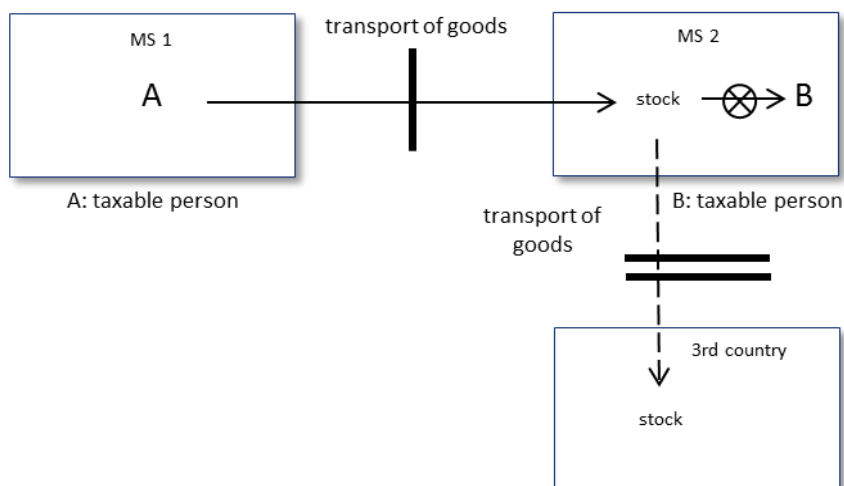
- Ten aanzien van de goederen waarvan B daadwerkelijk eigenaar is geworden, gelden de regels in paragraaf 2.3.1.
- In september, wanneer de resterende goederen naar lidstaat 3 worden vervoerd, wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep wat betreft het vervoer van lidstaat 1 naar lidstaat 2. Er is dan sprake van een overbrenging van goederen van lidstaat 1 naar lidstaat 2 overeenkomstig artikel 17 BR. Aangezien niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de overbrenging geacht plaats te vinden direct voor aanvang van de verzending of het vervoer naar lidstaat 3 (artikel 17 bis, lid 7, derde alinea, BR).
- De formulering “onmiddellijk vóór” wordt niet uitdrukkelijk uitgelegd in de btw-richtlijn, maar moet binnen de algemene werking van het systeem worden gezien als op dezelfde dag van de aanvang van de verzending of het vervoer naar lidstaat 3.
- A wordt met betrekking tot de resterende goederen geacht in lidstaat 1 een vrijgestelde intracommunautaire levering te verrichten (artikel 17 BR) en in lidstaat 2 een intracommunautaire verwerving te verrichten (artikel 21 BR). De belastbare activiteit vindt plaats in september en de verschuldigdheid valt uiterlijk op 15 oktober (artikelen 67 en 69 BR). Om zijn intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 aan te geven, moet A voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in lidstaat 2.
- A moet de levering opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 1 en de transactie opnemen in zijn lijst door hemzelf met zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2 aan te wijzen en de maatstaf van heffing voor de levering te vermelden (artikel 76 BR).
- A zal de verschuldigde btw op zijn intracommunautaire verwerving moeten opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 2.
- A moet de nodige vermeldingen opnemen in zijn register om het register actueel te houden (artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder g), UV). B (of de entrepouhouder in de situatie als bedoeld in artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV – zie paragraaf 2.5.19) moet zijn register ook bijwerken (artikel 54 bis, lid 2, onder e), UV).

Andere opmerkingen

- A verricht nog een overbrenging, van lidstaat 2 naar lidstaat 3, en wel wanneer hij de goederen in september vervoert naar lidstaat 3. Bijgevolg wordt A geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 17 BR te verrichten in lidstaat 2 en een intracommunautaire verwerving overeenkomstig artikel 21 BR in lidstaat 3. Voor dit laatste belastbare feit moet hij voor btw-doeleinden worden geïdentificeerd in lidstaat 3. Voor vermeldingen in btw-aangiftes en in de lijsten gelden de normale regels; deze houden als zodanig geen verband met de regels inzake de vereenvoudiging van de voorraad op afroep.
- Mogelijk valt dit tweede goederenvervoer van lidstaat 2 naar lidstaat 3 onder de regels van de regeling inzake voorraad op afroep, mits aan alle voorwaarden is voldaan. In dat geval mag A echter niet zijn gevestigd in lidstaat 3 en moet er een bestaande overeenkomst zijn met een beoogde afnemer die is geïdentificeerd in lidstaat 3; A moet het vervoer vermelden in het door hem bijgehouden register en moet daarnaast de nieuwe beoogde afnemer vermelden in de lijst die hij in lidstaat 2 indient. Zulke nieuwe situaties moeten volledig afzonderlijk worden beoordeeld.

- Indien de goederen rechtstreeks worden verkocht aan C (buiten de regeling inzake voorraad op afroep om) in lidstaat 3, zijn de normale regels van toepassing op de intracommunautaire levering in lidstaat 2 en de intracommunautaire verwerving in lidstaat 3, en staan de regels voor de vereenvoudiging van de voorraad op afroep hier wederom los van (zie ook paragraaf 2.3.3).

2.3.7. Uitgevoerde goederen



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.
- In september van hetzelfde jaar voert A de niet aan B geleverde goederen uit met het oog op verdere activiteiten buiten de Europese Unie.

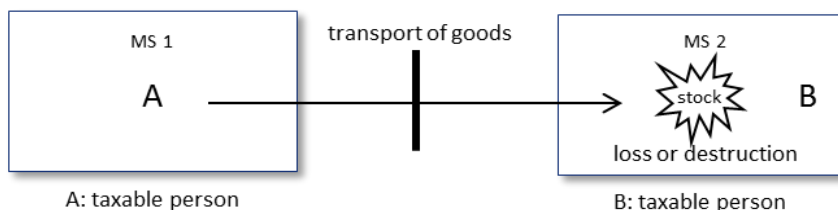
Btw-behandeling van de voorraad op afroep

- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-identificatienummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouhouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat (voor belasting- of

commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19) wordt bijgehouden door de derde partij die entrepothouder is.

- Ten aanzien van de goederen waarvan B daadwerkelijk eigenaar is geworden, gelden de regels in paragraaf 2.3.1.
- In september, wanneer de resterende goederen naar een plaats buiten de Europese Unie worden vervoerd, wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep. Er is dan sprake van een overbrenging van de resterende goederen van lidstaat 1 naar lidstaat 2 overeenkomstig artikel 17 BR. Aangezien op het moment van uitvoer niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de overbrenging geacht plaats te vinden direct voor aanvang van de verzending of het vervoer naar een derde land (artikel 17 bis, lid 7, derde alinea, BR).
- De formulering “onmiddellijk vóór” wordt niet uitdrukkelijk uitgelegd in de btw-richtlijn, maar moet binnen de algemene werking van het systeem worden gezien als op dezelfde dag waarop de verzending of het vervoer start.
- A wordt geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 17 BR te verrichten in lidstaat 1 en een intracommunautaire verwerving overeenkomstig artikel 21 BR in lidstaat 2. De belastbare activiteit vindt plaats in september en de verschuldigdheid valt uiterlijk op 15 oktober (artikelen 67 en 69 BR). Om zijn intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 aan te geven, moet A voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in lidstaat 2.
- A moet de intracommunautaire levering opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 1 en de transactie opnemen in zijn lijst door hemzelf met zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2 aan te wijzen en de maatstaf van heffing voor de levering te vermelden (artikel 76 BR).
- A zal de verschuldigde btw op zijn intracommunautaire verwerving moeten opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 2.
- A moet de nodige vermeldingen opnemen in zijn register om het register actueel te houden (artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder g), UV). B (of de entrepothouder in de situatie als bedoeld in artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV – zie paragraaf 2.5.19) moet zijn register ook bijwerken (artikel 54 bis, lid 2, onder e), UV).

2.3.8. Vernietiging of verlies van de goederen



Situatie:

- bedrijf A, met zetel in lidstaat 1 (en niet in lidstaat 2), vervoert in januari in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen naar lidstaat 2. Deze

goederen zijn bestemd voor bedrijf B, dat is geïdentificeerd (d.w.z. een zetel heeft of anderszins) in lidstaat 2.

- In september van hetzelfde jaar, en voordat B eigenaar werd van alle ontvangen goederen, worden de resterende goederen bij een brand vernietigd.

Btw-behandeling van de voorraad op afroep:

- In januari moet A het vervoer van de goederen vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV).
- In zijn lijst moet A het btw-identificatienummer van B vermelden, aangezien voor B goederen zijn verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR).
- In januari moet de beoogde afnemer de aankomst van de goederen in de voorraad vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV). Indien de beoogde afnemer niet de entrepouhouder is, hoeft de datum van aankomst van de goederen overeenkomstig artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV niet te worden vermeld in het register van de beoogde afnemer. De vermelding van deze datum moet door de belastinginstanties worden gevonden in het register dat de derde partij die entrepouhouder is bijhoudt (voor belasting- of commerciële doeleinden, zie paragraaf 2.5.19).
- Ten aanzien van de goederen waarvan B daadwerkelijk eigenaar is geworden, gelden de regels in paragraaf 2.3.1.
- In september, wanneer de resterende goederen worden vernietigd, wordt voor die goederen niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep. Er is dan sprake van een overbrenging van goederen van lidstaat 1 naar lidstaat 2 overeenkomstig artikel 17 BR. Aangezien niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden voor de vereenvoudiging van de voorraad op afroep, wordt de overbrenging geacht te hebben plaatsgevonden op de datum waarop de goederen daadwerkelijk werden vernietigd, of indien het onmogelijk is om deze datum te bepalen, op de datum waarop werd vastgesteld dat de goederen waren vernietigd (artikel 17 bis, lid 7, vierde alinea, BR).
- A wordt geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 17 BR te verrichten in lidstaat 1 en een intracommunautaire verwerving van de vernietigde goederen overeenkomstig artikel 21 BR in lidstaat 2.
- De belastbare activiteit vindt plaats in september en de verschuldigdheid valt uiterlijk op 15 oktober (artikelen 67 en 69 BR). Om zijn intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 aan te geven, moet A voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in lidstaat 2.
- A moet de intracommunautaire levering opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 1 en de transactie opnemen in zijn lijst door hemzelf met zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2 aan te wijzen. De maatstaf van heffing is de aankoopprijs of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs van de goederen (artikel 76 BR).
- A zal de verschuldigde btw op zijn intracommunautaire verwerving moeten opgeven bij zijn btw-aangifte in lidstaat 2. Artikel 185, lid 2, BR, is van toepassing en de vernietiging van de goederen leidt niet tot de uitsluiting of beperking van het recht om de btw op de intracommunautaire verwerving af te trekken, mits die vernietiging “naar behoren [is] bewezen en [aangetoond]”.

- A moet de nodige vermeldingen opnemen in zijn register om het register actueel te houden (artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, onder g), UV). B (of de entrepouhouder in de situatie als bedoeld in artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV – zie paragraaf 2.5.19) moet zijn register ook bijwerken (artikel 54 bis, lid 2, onder f), UV).

2.4. Vereenvoudiging van de voorraad op afroep en de nationale btw-regels

De maatregel ter vereenvoudiging van de regeling inzake voorraad op afroep, als bedoeld in artikel 17 bis BR, treedt op 1 januari 2020 in werking en moet door alle lidstaten worden toegepast. Dit impliceert dat alle andere mogelijke nationale regelingen inzake voorraad op afroep die afwijken van de artikelen 17 en 17 bis BR niet in overeenstemming zijn met het EU-recht. De lidstaten beschikken niet over de optie om dergelijke afwijkende nationale regels inzake grensoverschrijdende voorraad op afroep toe te passen, zelfs niet als die nationale regels breder of flexibeler voor bedrijven zijn dan de regels van de artikelen 17 en 17 bis BR.

2.5. Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit deze bepalingen

2.5.1. Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren

Richtsnoeren voortvloeiend uit de 113e vergadering van het btw-comité van 3 juni 2019

3. NIEUWE WETGEVING – KWESTIES MET BETREKKING TOT DE UITVOERING VAN ONLANGS AANGENOMEN EU-BTW-BEPALINGEN

3.1 Oorsprong: Commissie

Referenties: Artikelen 17 bis en 36 bis, artikel 138, leden 1 en 1 bis, artikel 243, lid 3, en artikel 262, lid 2, van de btw-richtlijn

Artikelen 45 bis en 54 bis van de btw-uitvoeringsverordening

Betreft: Uitvoering van het pakket met snelle oplossingen: Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad en Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad

[\(Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Werkdocument nr. 968\)](#)

[\(Document B – taxud.c.1\(2019\)7898019 – Werkdocument nr. 973\)](#)

Voorraad op afroep: Omgaan met kleine verliezen (paragraaf 3.1.1)⁸

Het btw-comité is het er bijna unaniem over eens dat kleinschalige verliezen van goederen uit de regeling inzake voorraad op afroep (artikel 17 bis van de btw-richtlijn), die optreden vanwege de aard van de goederen, onvoorziene omstandigheden of met toestemming of op instructie van de bevoegde autoriteiten, niet neerkomen op een overbrenging van deze goederen in de zin van artikel 17 van de btw-richtlijn.

Bovendien is een grote meerderheid van het btw-comité het erover eens dat “kleine verliezen” in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep neerkomen om verliezen

⁸ Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité.

van minder dan 5 % van de waarde of van de hoeveelheid van de totale voorraad op de datum, na aankomst in de opslagplaats, waarop de goederen daadwerkelijk worden verwijderd of vernietigd, of, indien het niet mogelijk is die datum vast te stellen, de datum waarop is geconstateerd dat de goederen zijn vernietigd of kwijtgeraakt.

(Document C – taxud.c.1(2019)7898957 – Werkdocument nr. 974)

Voorraad op afroep: De vraag of een entrepot voor voorraad op afroep moet worden beschouwd als een vaste inrichting van de leverancier (paragraaf 3.1.2)⁹

1. Het btw-comité bevestigt unaniem dat de vereenvoudiging van de regeling inzake voorraad op afroep als bedoeld in artikel 17 bis van de btw-richtlijn van toepassing is ongeacht of de belastingplichtige die de goederen overbrengt (hierna “de leverancier” genoemd) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waarnaar de goederen werden vervoerd in het kader van die regeling.

2. Indien de leverancier zijn bedrijf heeft gevestigd in de lidstaat van aankomst van de goederen of daar een vaste inrichting heeft, is het btw-comité echter unaniem van mening dat de vereenvoudiging voor de regeling inzake voorraad op afroep, als bedoeld in artikel 17 bis van de btw-richtlijn, niet van toepassing is.

Het btw-comité is het er unaniem over eens dat dit geldt ongeacht de vraag of de vaste inrichting van de leverancier daadwerkelijk een rol speelt (in de zin van artikel 192 bis van de btw-richtlijn) in de door de leverancier verrichte levering van de goederen.

3. Het btw-comité is het er unaniem over eens dat een entrepot waarnaar goederen worden vervoerd in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep en dat eigendom is van en wordt beheerd door een andere persoon / andere personen dan de leverancier, niet mag worden beschouwd als een vaste inrichting van de leverancier.

4. Een grote meerderheid van het btw-comité is het erover eens dat een entrepot waarnaar goederen worden vervoerd vanuit een andere lidstaat met het oog op daaropvolgende levering aan een geïdentificeerde afnemer, wordt beschouwd als vaste inrichting van de leverancier indien hij de eigenaar (of huurder) van het entrepot is en het rechtstreeks beheert met eigen middelen waarover hij beschikt in de lidstaat waar het entrepot is gevestigd.

Wanneer de leverancier het entrepot niet met eigen middelen beheert of wanneer die middelen zich niet in de lidstaat van vestiging van het entrepot bevinden, dan vindt een grote meerderheid van het btw-comité dat het entrepot, ook al is de leverancier er de eigenaar of huurder van, niet mag worden beschouwd als een vaste inrichting van de leverancier.

2.5.2. Is de vereenvoudiging van de voorraad op afroep een verplicht systeem? Kan een bedrijf ervoor kiezen de vereenvoudiging niet toe te passen?

De vereenvoudiging is van toepassing indien aan alle voorwaarden van artikel 17 bis, lid 2, BR, is voldaan. Indien om welke reden dan ook niet aan een van de voorwaarden wordt voldaan, vindt er een “overbrenging” in de zin van artikel 17 BR plaats, die leidt tot

⁹ Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité.

een intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en tot een intracommunautaire verwerving (overeenkomstig artikel 21 BR) in de lidstaat van aankomst.

Daarom is het systeem als zodanig niet verplicht, aangezien een bedrijf zelf mag kiezen of het de vereenvoudiging van de voorraad op afroep toepast door al dan niet aan de voorwaarden voor die regeling als bedoeld in artikel 17 bis BR te voldoen. Wanneer niet aan deze voorwaarden is voldaan, valt de overbrenging van de goederen naar een andere lidstaat binnen het toepassingsgebied van de artikelen 17 en 21 BR en zal de daaropvolgende levering aan de beoogde afnemer neerkomen op een binnenlandse levering in de lidstaat van aankomst van de goederen. Dat betekent uiteraard dat de leverancier voor btw-doeleinden moet zijn geïdentificeerd in die lidstaat. De leverancier/belastingplichtige die de goederen van de ene naar de andere lidstaat vervoert moet dit btw-nummer gebruiken om de (veronderstelde) intracommunautaire verwerving met betrekking tot de “overbrenging” van zijn eigen goederen en de daaropvolgende levering aan te geven. Het hoofddoel van de vereenvoudiging is natuurlijk precies om te voorkomen dat de leverancier moet worden geïdentificeerd in de lidstaat waarnaar de goederen worden vervoerd.

2.5.3. Wat is het verband tussen artikel 17 en artikel 17 bis BR?

Artikel 17, lid 1, BR, definieert de “overbrenging naar een andere lidstaat” en stelt deze gelijk aan een levering van goederen (die wordt gevolgd door een veronderstelde intracommunautaire verwerving van goederen op grond van artikel 21 BR).

In artikel 17, lid 2, BR, worden enkele uitzonderingen opgesomd waarbij het vervoer van goederen van de ene naar de andere lidstaat niet “als overbrenging naar een andere lidstaat [wordt beschouwd]”. In dit geval wordt het vervoer van de goederen niet beschouwd als een levering van goederen (gewoonlijk “niet-overbrengingen” genoemd).

Artikel 17 bis definieert wanneer in de zin van die bepaling sprake is van de “regeling inzake voorraad op afroep”. Om de regeling inzake voorraad op afroep toe te passen, moet aan verschillende voorwaarden in de zin van artikel 17 bis BR worden voldaan. Wanneer dat het geval is, wordt de regeling inzake voorraad op afroep niet behandeld als een levering van goederen.

De vraag is of het, indien niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep, mogelijk is om van artikel 17 bis BR over te gaan naar artikel 17, lid 2, BR en een □“niet-overbrenging” in te roepen. Het gaat met andere woorden om de vraag of een belastingplichtige die de regeling inzake voorraad op afroep al toepast, nog kan overschakelen en – indien de voorwaarden voor de vereenvoudiging niet langer van toepassing zijn – een van de bijzondere situaties als bedoeld in artikel 17, lid 2, BR kan invoeren.

Volgens de diensten van de Commissie is dit niet mogelijk gezien de formulering van artikel 17 bis, lid 7, BR, die bepaalt dat “*een overbrenging van goederen in de zin van artikel 17 [wordt] geacht te zijn verricht*” indien de voorwaarden voor de vereenvoudiging niet langer worden vervuld. De enige situaties waarin sprake is van een overbrenging, vallen onder artikel 17, lid 1, BR, omdat lid 2 uitdrukkelijk gaat over situaties die niet “[a]ls overbrenging naar een andere lidstaat [worden] beschouwd”.

2.5.4. Is het bedrijf dat goederen overbrengt, indien de regeling inzake voorraad op afroep niet geldt, altijd verplicht / is het hem altijd toegestaan om zich voor btw-doeleinden te registreren in de lidstaat van aankomst van de goederen wat betreft

daar verrichte intracommunautaire verwervingen? Hoe zit het wanneer die intracommunautaire verwervingen zijn vrijgesteld?

Hoewel dit onderwerp in deze paragraaf wordt aangesneden in het kader van het vereenvoudigen van de regeling inzake voorraad op afroep, is het breder en gaat het in wezen over de verplichte registratie voor btw-doeleinden in de lidstaat waar een intracommunautaire verwerving plaatsvindt die van de btw is vrijgesteld overeenkomstig artikel 140, onder c), BR. Daarom is het desbetreffende richtsnoer opgenomen in paragraaf 4.3.1 van deze toelichting, met de titel “*Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen: Gecombineerd met de optionele verleggingsregeling als bedoeld in artikel 194 (paragraaf 3.3.3)*”.

Voor een helder begrip van deze kwestie moet eerst het volgende worden uitgelegd:

- 1) Overeenkomstig artikel 194 BR mogen de lidstaten bepalen dat de afnemer tot voldoening van de btw gehouden is indien de leverancier niet gevestigd is op het grondgebied van de lidstaat (dit wordt gewoonlijk de “verleggingsregeling” genoemd). In dat geval geeft de afnemer de btw aan (en wordt de btw hem niet in rekening gebracht door de leverancier) en trekt hij de btw in dezelfde aangifte af.
- 2) Overeenkomstig artikel 140, onder c), BR, is de intracommunautaire verwerving van goederen vrijgesteld van btw indien de afnemer van de goederen op grond van de criteria als bedoeld in de artikelen 170 en 171 BR in alle omstandigheden recht heeft op volledige teruggaaf van de btw op de intracommunautaire verwerving. Een van de criteria van de bovengenoemde artikelen is dat de persoon in kwestie geen andere leveringen verricht in de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden, dan de leveringen waarvoor de afnemer belastingplichtig is in het kader van de verleggingsregeling.

Wanneer goederen worden “overgebracht” van lidstaat 1 naar lidstaat 2 en daarna worden geleverd in lidstaat 2 en niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 17 bis BR voor de vereenvoudiging van voorraden op afroep, kan de combinatie van de artikelen 17, 21 en 194 (indien lidstaat 2 gebruik heeft gemaakt van de optie in die bepaling) leiden tot i) een levering van goederen overeenkomstig artikel 17 BR in lidstaat 1 door de belastingplichtige die de goederen van de ene naar de andere lidstaat verplaatst; ii) een veronderstelde intracommunautaire verwerving overeenkomstig artikel 21 BR in lidstaat 2 door de belastingplichtige die de goederen van de ene naar de andere lidstaat verplaatst; en iii) een daaropvolgende “binnenlandse” levering in het kader van de verleggingsregeling waarbij de afnemer btw-plichtig is. De onder ii) bedoelde veronderstelde intracommunautaire verwerving is daarom vrijgesteld overeenkomstig artikel 140, onder c), BR (mits de persoon die de intracommunautaire verwerving verricht recht zou hebben op volledige teruggave van de btw op die verwerving indien er belasting op zou worden geheven).

Met betrekking tot de situatie in de vorige paragraaf rijst de vraag of het bedrijf dat de goederen overbrengt, voor btw-doeleinden kan/moet worden geïdentificeerd wat betreft de vrijgestelde intracommunautaire verwervingen die worden verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Het antwoord is dat het bedrijf inderdaad voor btw-doeleinden moet worden geïdentificeerd in de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving heeft

plaatsgevonden (op grond van artikel 214, lid 1, onder b), BR), ook al is die verwerving vrijgesteld van btw. Bedrijven kunnen niet worden vrijgesteld van deze verplichting (uit hoofde van artikel 272 BR) en de lidstaten kunnen de registratie niet weigeren.

Verder kan die registratie noodzakelijk zijn voor de toepassing van artikel 138, lid 1, BR (in de formulering die van kracht is vanaf 1 januari 2020), volgens welke de btw-vrijstelling van de veronderstelde intracommunautaire goederenlevering, die in de lidstaat van vertrek van de goederen wordt verricht door de belastingplichtige die de goederen van de ene naar de andere lidstaat verplaatst, alleen van toepassing is wanneer die persoon voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat.

2.5.5. Wanneer is het bedrijf dat in het kader van de vereenvoudigde regeling inzake voorraad op afroep goederen van de ene naar de andere lidstaat verzendt, verplicht zich voor btw-doeleinden te registreren in de lidstaat van aankomst van de goederen?

In het kader van de vereenvoudiging van de voorraad op afroep vermijdt de leverancier (de belastingplichtige die de goederen van de ene naar de andere lidstaat verplaatst) de btw-registratie (evenals het indienen van een btw-aangifte en het boekstaven van de verschuldigde btw) in de lidstaat waarnaar hij de goederen vervoert om ze in een later stadium te leveren aan de beoogde afnemer.

Wanneer de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep echter niet langer worden vervuld, dan is de leverancier verplicht zich onverwijld te registreren voor btw-doeleinden.

In bepaalde situaties is te voorzien dat de leverancier zich voor btw-doeleinden moet registreren in de lidstaat waarnaar hij de goederen heeft vervoerd in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, bijvoorbeeld wanneer de periode van twaalf maanden bijna verstrijkt, of wanneer de leverancier een levering doet aan een derde persoon of de goederen verzendt naar een andere lidstaat.

Daarom is het – rekening houdend met de mogelijke tijdsduur van de nationale btw-registratieprocedures – raadzaam dat de leverancier een btw-registratienummer aanvraagt zodra hij weet dat de vereenvoudiging niet langer op hem van toepassing is.

Uiteraard zijn er ook situaties waarin de leverancier niet van tevoren kan weten dat hij zich voor btw-doeleinden moet registreren, bijvoorbeeld in geval van vernietiging of diefstal van de goederen. Het is belangrijk om te onderstrepen dat een te goeder trouw handelende leverancier in dergelijke gevallen niet mag worden bestraft en dat de belastingneutraliteit in acht moet worden genomen.

2.5.6. Verschil tussen “noodzakelijke voorwaarden voor de toepassing van de vereenvoudiging van de voorraad op afroep” en de “aanvullende verplichtingen met betrekking tot de vereenvoudiging”

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de voorwaarden die noodzakelijkerwijs moeten worden nagekomen om aan te nemen dat de regeling inzake voorraad op afroep van toepassing is (de materiële voorwaarden) en anderzijds de aanvullende voorwaarden in verband met de regeling. Die eerste voorwaarden zijn neergelegd in artikel 17 bis, lid 2, BR. Wanneer één ervan niet is vervuld, is de vereenvoudiging van de voorraad op afroep als bedoeld in artikel 17 bis, BR niet van toepassing. Die laatste voorwaarden zijn eventuele andere verplichtingen die zijn

neergelegd in de wetgeving met betrekking tot de vereenvoudiging. Niet-nakoming van een van die voorwaarden staat de toepassing van de vereenvoudiging niet in de weg, hoewel er in dit geval nationale sancties kunnen gelden.

Voorbeeld: op grond van artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR, moet de leverancier het vervoer van de goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep vermelden in zijn register (zie artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV) en moet hij het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer noemen in zijn lijst (artikel 262, lid 2, BR). Dit zijn enkele van de voorwaarden (opgesomd in artikel 17 bis, lid 2, BR) om de vereenvoudiging te kunnen toepassen.

In dit voorbeeld moet de beoogde afnemer bovendien “de beschrijving en de hoeveelheid van de voor hem bestemde goederen” vermelden in het door hem bijgehouden register (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, onder b), UV). Dit is echter geen voorwaarde voor de toepassing van de vereenvoudiging overeenkomstig artikel 17 bis, lid 2, BR; het is louter een verplichting die voortvloeit uit artikel 243, lid 3, BR. De niet-nakoming van deze verplichting staat de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep niet in de weg. Uiteraard kunnen in dit geval nationale sancties van toepassing zijn.

Tot slot moeten in geval van terugzending en vervanging de voorwaarden van artikel 17 bis, lid 5, BR (in het eerste geval), en die van artikel 17 bis, lid 6, BR (in het tweede geval), worden gezien als de materiële voorwaarden om de vereenvoudiging te kunnen blijven toepassen. Met andere woorden: in geval van terugzending en vervanging wordt er geacht een overbrenging in de zin van artikel 17 BR te hebben plaatsgevonden, tenzij aan de genoemde voorwaarden is voldaan.

2.5.7. *Kan de vereenvoudiging worden toegepast wanneer de leverancier voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (maar niet is gevestigd) in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden?*

De wetgeving bepaalt dat de leverancier zijn bedrijf niet mag hebben gevestigd en geen vaste inrichting mag hebben in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd (artikel 17 bis, lid 2, onder b), BR). Dit impliceert dat de btw-registratie van de leverancier in de lidstaat van de voorraad op zich niet volstaat om de toepassing van de vereenvoudiging uit te sluiten. Het gaat erom of hij zijn bedrijf heeft gevestigd of een vaste inrichting heeft in die lidstaat.

2.5.8. *Kan de vereenvoudiging worden toegepast wanneer de beoogde afnemer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (maar niet is gevestigd) in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden?*

Verder is bepaald dat de persoon aan wie de goederen worden geleverd, voor btw-doeleinden moet zijn geregistreerd in de lidstaat waar de voorraad zich bevindt (artikel 17 bis, lid 2, onder c), BR). Daarom hoeft de beoogde afnemer niet te zijn gevestigd in de lidstaat van opslag; het btw-identificatienummer volstaat.

2.5.9. *Kan de vereenvoudiging worden toegepast indien het vervoer voor rekening van de leverancier wordt verricht door de beoogde afnemer?*

Artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR, bepaalt dat de goederen moeten worden verzonden of vervoerd door de leverancier of “door een derde partij voor diens rekening”. Wie deze “derde partij” moet zijn, wordt niet nader bepaald.

De wetstekst sluit niet uit dat de derde partij in kwestie de beoogde afnemer kan zijn, maar hier moet worden onderstreept dat de beoogde afnemer de goederen in dit geval moet vervoeren “voor rekening” van de leverancier, wat impliceert dat de leverancier nog steeds de eigenaar van de goederen is tijdens het vervoer en wanneer de goederen in het entrepot worden opgeslagen. Als dit niet het geval is, is geen sprake van voorraad op afroep, maar van een intracommunautaire levering gevolgd door een intracommunautaire verwerving. Uiteraard is het aan de leverancier om ten overstaande van de belastingdienst aan te tonen dat de voorwaarden voor de vereenvoudiging zijn vervuld.

2.5.10. Wat moet worden verstaan onder een “levering” aan de beoogde afnemer?

Overeenkomstig artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR, worden de goederen verzonden of vervoerd “om die goederen daar, in een later stadium [...] te leveren” aan de beoogde afnemer. De term “levering” moet in deze context worden uitgelegd in de zin van artikel 14 BR, en niet op grond van het nationale burgerlijk recht. Hieronder valt de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken (artikel 14, lid 1, BR), alsook de andere gevallen die in artikel 14, lid 2, BR, worden opgesomd. In de praktijk zullen sommige situaties in artikel 14 BR (zoals de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door de overheid) slechts uitzonderlijk of helemaal niet worden toegepast in het kader van voorraad op afroep.

Een situatie die zich in de praktijk van voorraden op afroep waarschijnlijk wel zal voordoen, is die van de commissiehandel (artikel 14, lid 2, onder c), BR). De betrokken handelaar ontvangt een commissie die verschuldigd is als de goederen worden verkocht. Voor de btw komt dit neer op een “levering” van de eigenaar van de goederen aan de “commissiehandelaar”, ook al bepaalt het civiele recht misschien anders. Ook wordt voor de btw geacht een “levering” te hebben plaatsgevonden tussen de “commissiehandelaar” en de afnemer van de goederen.

Het is mogelijk dat de beoogde afnemer een “commissiehandelaar” is die meerdere afnemers bedient en die goederen uit de voorraad haalt en aan deze afnemers verkoopt. Het is de vraag of deze situatie valt onder de vereenvoudiging van de voorraad op afroep.

Het antwoordt luidt dat de regeling inzake voorraad op afroep – als aan alle voorwaarden is voldaan – van toepassing is op leveringen van goederen die voor btw-doeleinden worden geacht plaats te vinden in het kader van commissiehandel. Met andere woorden: de “belastingplichtige voor wie de goederen zijn bestemd om te worden geleverd” als bedoeld in artikel 17 bis, lid 2, onder c), BR, kan een commissiehandelaar in de zin van artikel 14, lid 2, onder c), BR, zijn.

2.5.11. Kan de vereenvoudiging worden toegepast in geval van meerdere beoogde afnemers?

Ja, de leverancier kan goederen verzenden of vervoeren voor verschillende beoogde afnemers. In dat geval moet voor elke afzonderlijke beoogde afnemer worden voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep. Het is daarbij met name van belang om aan te geven dat de goederen voor een bepaalde beoogde afnemer bestemd zijn. Bovendien moet iedere beoogde afnemer “de beschrijving en de hoeveelheid van de voor hem bestemde goederen” vermelden in zijn register (artikel 54 bis, lid 2, onder b), UV), en moet de leverancier in zijn eigen register de waarde, de beschrijving en de hoeveelheid van de goederen voor elk van de beoogde afnemers vermelden (artikel 54 bis, lid 1, onder b) en d), UV).

2.5.12. *Moet er in geval van vervanging al een nieuwe overeenkomst zijn gesloten wanneer de eerste wordt geannuleerd?*

Er moet een overeenkomst met een nieuwe beoogde afnemer worden gesloten vóór of op het moment van beëindiging van de overeenkomst met de vorige beoogde afnemer. Er mag dus geen tijdsinterval bestaan tussen twee perioden waarin de goederen zich in de lidstaat van aankomst bevinden en niet onder de regeling inzake voorraad op afroep vallen. In dit geval verricht de belastingplichtige die de goederen van de ene lidstaat naar de andere heeft vervoerd een veronderstelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 17 BR en een veronderstelde intracommunautaire verwerving overeenkomstig artikel 21 BR, en kan er geen sprake zijn van een “vervanging” in de zin van de vereenvoudiging van de voorraad op afroep als bedoeld in artikel 17 bis, lid 6, BR.

2.5.13. *Is gedeeltelijke vervanging mogelijk?*

Gedeeltelijke vervanging is inderdaad mogelijk. Daarbij wordt een beoogde afnemer voor een deel van de goederen die onder de aanvankelijke overeenkomst inzake voorraad op afroep vallen, vervangen door een andere beoogde afnemer in dezelfde lidstaat. Daarbij gelden dezelfde voorwaarden en moet de overeenkomst worden gesloten vóór of op het moment van beëindiging van de aanvankelijke overeenkomst wat betreft de goederen die onder de vervanging vallen.

Bij gedeeltelijke vervanging moet het btw-nummer van de nieuwe beoogde afnemer worden genoemd in de lijst van de periode waarin de vervanging plaatsvindt (zonder vermelding van de waarde van de goederen), overeenkomstig artikel 17 bis, lid 6, BR (in combinatie met artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR). Het betreft hier een nieuwe verwijzing in de lijst van de periode waarin de vervanging plaatsvindt; de verwijzing mag niet worden beschouwd of behandeld als een correctie van de vorige lijst waarin de aanvankelijke beoogde afnemer (die nu “vervangen” is) werd opgevoerd. Indien de (al dan niet gedeeltelijke) vervanging plaatsvindt binnen de aangifteperiode waarin de goederen worden vervoerd voor de aanvankelijke beoogde afnemer, moet het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer in de lijst worden vermeld, en op een andere regel het btw-nummer van de beoogde afnemer en van diens vervanger, om te verwijzen naar het aanvankelijke vervoer en de latere vervanging (zie ook paragraaf 2.5.21).

De leverancier moet de gedeeltelijke vervanging vermelden in het register als bedoeld in artikel 243, lid 3, eerste alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 1, UV. De nieuwe beoogde afnemer moet voldoen aan zijn eigen registerverplichtingen (artikel 243, lid 3, tweede alinea, BR, en artikel 54 bis, lid 2, UV).

2.5.14. *Wat betekenen de “andere toepasselijke voorwaarden” voor de vervanging? Welk moment in de tijd is daarbij van toepassing?*

Artikel 17 bis, lid 6, BR, bepaalt dat er geen levering overeenkomstig artikel 17 BR plaatsvindt wanneer de beoogde afnemer door een andere wordt vervangen, deze vervanging wordt vastgelegd in het register van de leverancier en “alle andere toepasselijke voorwaarden in [artikel 17 bis,] lid 2 zijn vervuld”. Met andere woorden: voor een vervanging gelden dezelfde voorwaarden als voor een aanvankelijke voorraad op afroep.

Wel is het zo dat deze voorwaarden redelijkerwijs (vandaar het woord “toepasselijke” in de wetstekst) moeten worden beoordeeld – gewoonlijk ten tijde van de vervanging en niet ten tijde van het aanvankelijke vervoer. Zo moet de “overeenkomst” tussen de leverancier

en de nieuwe beoogde afnemer, waarnaar wordt verwezen in artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR, bestaan ten tijde van de vervanging en niet op het moment van het aanvankelijke vervoer. Verder moet de nieuwe beoogde afnemer bijvoorbeeld in de lidstaat van de voorraad geregistreerd zijn op het moment van de vervanging, maar niet noodzakelijkerwijs ten tijde van het aanvankelijke vervoer. Ook moet de leverancier het btw-nummer van de nieuwe beoogde afnemer vermelden in de lijst van de periode waarin de vervanging plaatsvindt, maar niet in de lijst van de periode van het aanvankelijke vervoer. Bovendien is het duidelijk dat de vervanging niet gepaard gaat met “nieuw vervoer” van de goederen, aangezien het hier draait om het aanvankelijke vervoer van die goederen.

Zoals reeds vermeld in paragraaf 2.3.2, begint de in artikel 17 bis, lid 4, BR, genoemde periode van twaalf maanden echter op het tijdstip van de aanvankelijke regeling inzake voorraad op afroep en start deze niet opnieuw op het moment van vervanging. Over het algemeen mogen de goederen niet langer dan twaalf maanden onder de regeling inzake voorraad op afroep vallen.

2.5.15. Hoe moet worden omgegaan met meerdere vervangingen?

In geval van meerdere vervangingen doet zich een specifieke situatie voor. De vervangingen kunnen plaatsvinden binnen dezelfde aangifteperiode voor de lijst, of in verschillende perioden. De vraag hoe deze situatie moet worden opgegeven in de lijst komt nader aan bod in paragraaf 2.5.20.

2.5.16. Hoe moet de periode van twaalf maanden worden bepaald?

Artikel 17 bis, lid 4, BR, stelt een periode van twaalf maanden vast “na aankomst van de goederen in de lidstaat waarnaar de goederen zijn verzonden of vervoerd”. Voor de praktische toepassing van dit artikel moet worden bepaald of de “aankomst” hier verwijst naar het moment waarop de goederen het grondgebied van de lidstaat van bestemming binnenkomen of naar het moment waarop ze aankomen in het entrepot in die lidstaat waar ze worden opgeslagen. Hoewel dit niet uitdrukkelijk in de wetgeving is vastgelegd, lijkt “aankomst” in de zin van artikel 17 bis, lid 4, BR, te verwijzen naar de aankomst van de goederen in het entrepot waar ze worden opgeslagen in de lidstaat van bestemming. Dit komt overeen met de verplichting om de datum van aankomst van de goederen in het entrepot te vermelden in het register, overeenkomstig artikel 54 bis, lid 1, onder c), en lid 2, onder c), UV. Dit wordt verder ondersteund door het feit dat het voor de partijen wellicht moeilijk is om de exacte datum van binnenkomst in de lidstaat van bestemming te kennen. Het criterium van de “aankomst in het entrepot” is zodoende meer in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel.

Voor de berekening van de periode van twaalf maanden zijn geen specifieke regels vastgesteld. Daarom gelden de algemene EU-regels voor de bepaling van termijnen, data en aanvangs- en vervaltijden (Verordening (EEG, Euratom) nr. 1182/71). Dit houdt in dat de periode van twaalf maanden begint op het eerste uur van de eerste dag van de periode en eindigt na het verstrijken van het laatste uur van de dag met dezelfde datum als de begindatum van de periode. Hierbij is “de eerste dag van de periode” de dag volgend op de dag van aankomst van de goederen.

Een praktisch voorbeeld: op maandag 6 januari 2020 begint het vervoer van goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep van lidstaat A naar lidstaat B. De goederen komen diezelfde dag aan in de opslagplaats in lidstaat B. De periode van twaalf

maanden start op dinsdag 7 januari 2020 om middernacht (0:00) en verstrijkt aan het eind van donderdag 7 januari 2021 om middernacht (24:00).

2.5.17. Hoe moet de periode van twaalf maanden worden bepaald in geval van bulkgoederen?

Er is gevraagd met welke methode (LIFO: last in, first out, of FIFO: first in, first out) de periode van twaalf maanden voor bulkgoederen moet worden berekend. De wetgeving inzake voorraad op afroep bevat in dit opzicht geen regels. In praktisch opzicht lijkt de FIFO-methode echter het meest geschikte systeem te zijn om aan te tonen tijdens welke periode de bulkgoederen zijn bewaard in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.

De periode van twaalf maanden moet voor elke afzonderlijke beoogde afnemer worden vastgesteld. Hoewel dit meestal voor zich spreekt, kunnen er vraagtekens rijzen in geval van bulkgoederen die bijvoorbeeld in één tank worden bewaard voor twee beoogde afnemers.

Voorbeeld: in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep wordt in één tank olie bewaard voor twee beoogde afnemers, A en B, in dezelfde lidstaat. Hoe moet de periode van twaalf maanden worden berekend?

Datum	bestemd voor A	bestemd voor B	uit de voorraad gehaald door A	uit de voorraad gehaald door B	tankvolume	12- maands BFP's
10.1.2020	5 000 liter				5 000 liter	
15.3.2020		3 000 liter			8 000 liter	
16.5.2020			3 000 liter		5 000 liter	
18.8.2020				2 000 liter	3 000 liter	
11.1.2021 (24:00)					3 000 liter	X voor A
16.3.2021					3 000 liter	X voor B

De periode van twaalf maanden verstrijkt op 11 januari 2021 (24:00) voor de resterende 2 000 liter (van de 3 000 liter) die bestemd waren voor A. Vanaf dat moment moet de leverancier voor btw-doeleinden zijn geregistreerd in de lidstaat waar de tank zich bevindt. De periode van twaalf maanden verstrijkt op 16 maart 2021 (24:00) voor de resterende 1 000 liter, bestemd voor B.

Zie ook paragraaf 2.5.7 in de context van dit voorbeeld en van de registratie van de leverancier.

2.5.18. In welk formaat kan of moet men de registers bijhouden?

De wetgeving inzake voorraad op afroep bepaalt niet in welk formaat de registers moeten worden bijgehouden. Hiertoe moeten de lidstaten de nodige voorwaarden vaststellen. Redelijkerwijs mag echter van de lidstaten worden verwacht dat zij hier enigszins flexibel mee omgaan en geen al te strenge beperkingen opleggen, d.w.z. dat zij niet alleen papieren documenten accepteren, maar ook een elektronische versie.

Verder zou je verwachten dat verschillende soorten elektronische registers worden geaccepteerd. Het gaat erom dat de belastingdienst eenvoudig toegang krijgt tot de gegevens in kwestie en die gegevens zonder problemen kan ophalen in het elektronische systeem van de belastingplichtige.

Tot slot is het mogelijk dat men één register bijhoudt voor meerdere entrepots waar goederen worden bewaard die voor een of meerdere beoogde afnemers zijn bestemd. In dat geval moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen de verschillende entrepots en beoogde afnemers.

2.5.19. Kunnen lidstaten de entrepouthouder aanvullende verplichtingen opleggen met betrekking tot het register indien hij een derde partij is?

Wanneer de entrepouthouder iemand anders is dan de beoogde afnemer, kan men het voor een nuttige interpretatie van artikel 54 bis, lid 2, UV, nodig achten dat de entrepouthouder een register bijhoudt met de elementen die in lid 2, onder c), e) en f), worden genoemd. Dit zou geen extra administratieve last voor de entrepouthouder moeten opleveren, aangezien hij die gegevens al moet vermelden in het register dat hij voor handelsdoeleinden moet bijhouden. Op grond van artikel 273 BR (“*De lidstaten kunnen [...] andere verplichtingen voorschrijven*”) is het in principe mogelijk om in dit verband specifieke belastingverplichtingen op te leggen aan de entrepouthouder. In elk geval moeten de aanvullende verplichtingen voor de entrepouthouder die derde partij is, evenredig en gerechtvaardigd zijn.

2.5.20. Hoe moet men in de lijst melding doen van een voorraad op afroep en een vervanging (of meerdere vervangingen) die in dezelfde aangifteperiode voor de lijst plaatsvinden? (Dit geldt ook voor een voorraad op afroep en een terugzending van goederen die in dezelfde aangifteperiode voor de lijst plaatsvinden.)

Overeenkomstig artikel 262, lid 2, BR, moet zowel de aanvankelijke overbrenging van de goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep als “iedere wijziging in de ingediende informatie” (zie paragraaf 2.5.22 voor nadere uitleg bij deze term) worden vermeld in de lijst. Dit houdt in dat overbrengingen van goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, vervangingen van de beoogde afnemer¹⁰ en terugzendingen van goederen moeten worden vermeld in de lijst. NB: In geval van terugzending van de goederen mag deze vermelding in de lijst niet worden gezien als een materiële voorwaarde voor het behoud van de vereenvoudiging (zie paragraaf 2.5.6).

¹⁰ De verplichte opname in de lijst vloeit in het geval van vervangingen niet alleen voort uit artikel 262, lid 2, BR, maar ook uit artikel 17 bis, lid 6, onder a), BR, in combinatie met artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR.

Daarom moeten de btw-identificatienummers van alle beoogde afnemers voor wie goederen zijn overgebracht in de aangifteperiode worden opgenomen in de lijst. Wanneer binnen dezelfde aangifteperiode meerdere malen goederen worden overgebracht voor één beoogde afnemer, hoeft zijn btw-identificatienummer maar één keer te worden genoemd om het simpel te houden. Wanneer het vervoer wordt verricht voor meerdere beoogde afnemers, dan moeten alle btw-nummers worden vermeld in de lijst.

In geval van vervangingen moeten de btw-identificatienummers van nieuwe beoogde afnemers worden opgenomen in de lijst, ook al vinden er binnen dezelfde aangifte periode meerdere opeenvolgende vervangingen plaats. Dit vloeit voort uit artikel 17 bis, lid 6, BR, in combinatie met artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR. Om elk van de opeenvolgende vervangingen als zodanig te behandelen, moet in de lijst van de periode waarin die vervangingen plaatsvonden, worden verwezen naar de btw-identificatienummers van alle nieuwe beoogde afnemers. Zowel het btw-nummer van de vorige beoogde afnemer als dat van de nieuwe beoogde afnemer moet worden vermeld.

In het geval van een terugzending moet men het btw-identificatienummer van elke afnemer voor wie de teruggezonden goederen bestemd waren, vermelden in de lijst, samen met een markering (zie het voorbeeld in paragraaf 2.5.21). In dit geval moet het btw-identificatienummer worden vermeld van de afnemer voor wie de goederen bestemd waren bij aanvang van de terugzending van de goederen (d.w.z. de laatste beoogde afnemer in geval van vervanging(en)). Bij verschillende terugzendingen van steeds een deel van de goederen voor dezelfde beoogde afnemer in dezelfde periode, volstaat het om het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer eenmaal te vermelden in de lijst, samen met de markering.

Een praktisch voorbeeld:

bedrijf A is gevestigd in lidstaat 1 en dient maandelijkse lijsten voor intracommunautaire leveringen in. Het bedrijf verricht de volgende transacties (zie de onderstaande opsommingstekens).

Januari

- A verzendt, vanuit lidstaat 1, 20 000 goedereneenheden naar bedrijf B in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- A besluit om 5 000 van de eenheden die onder de regeling inzake voorraad op afroep met B vallen, te plaatsen onder de regeling inzake voorraad op afroep met C in lidstaat 2.
- 5 000 van de eenheden die onder de regeling inzake voorraad op afroep met B vallen, worden teruggezonden naar A in lidstaat 1.

In de in lidstaat 1 ingediende lijst voor januari moet A de volgende informatie opnemen:

- Het btw-identificatienummer van bedrijf B in lidstaat 2 zonder bedragen.
- De btw-identificatienummers van de bedrijven B en C in lidstaat 2 zonder bedragen. Dit geeft aan i) dat er een vervanging heeft plaatsgevonden; ii) dat C de nieuwe beoogde afnemer is; iii) dat C de vervanger is van B wat betreft de goederen die het voorwerp zijn van de vervanging.
- Het btw-identificatienummer van bedrijf B in lidstaat 2, zonder bedragen maar met een markering die duidt op de terugzending van de goederen.

Zie ook paragraaf 2.5.13 voor gedeeltelijke vervanging.

2.5.21. Algemeen praktisch voorbeeld met betrekking tot de lijst

bedrijf A is gevestigd in lidstaat 1 en dient maandelijks lijsten voor intracommunautaire leveringen in. Het bedrijf verricht de onderstaande transacties. In deze voorbeelden gaan we ervan uit dat de btw (uit hoofde van artikel 67 BR voor zover het een intracommunautaire goederenlevering betreft) verschuldigd is in dezelfde maand waarin de afnemer eigenaar wordt van de goederen die in de regeling inzake voorraad op afroep zijn geplaatst.

Januari

- 1) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 10 000 eenheden naar bedrijf B in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 2) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 5 000 eenheden naar bedrijf C in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 3) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 10 000 aanvullende eenheden naar bedrijf B in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 4) A besluit om 5 000 van de eenheden die onder de regeling inzake voorraad op afroep met B vallen, te plaatsen onder de regeling inzake voorraad op afroep met C in lidstaat 2.
- 5) 5 000 van de eenheden die onder de regeling inzake voorraad op afroep met B vallen, worden teruggezonden naar A in lidstaat 1.
- 6) B wordt eigenaar van 5 000 eenheden. Betaling onder bezwarende titel: 100 000 EUR.
- 7) 2 000 van de eenheden uit de voorraad op afroep met C worden verkocht aan bedrijf D in lidstaat 2. Betaling onder bezwarende titel: 40 000 EUR.

Februari

- 8) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 10 000 eenheden naar bedrijf B in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 9) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 10 000 eenheden naar bedrijf C in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 10) A verzendt 2 000 van de eenheden die zich al in lidstaat 2 bevonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep met B, naar bedrijf E in lidstaat 3, waar ze komen te vallen onder de aldaar geldende regeling inzake voorraad op afroep.
- 11) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 2 000 eenheden naar bedrijf D in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 12) Alle naar D verzonden eenheden worden teruggezonden naar A in lidstaat 1.
- 13) A verzendt, vanuit lidstaat 1, 5 000 eenheden naar bedrijf F in lidstaat 2 in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.
- 14) B wordt eigenaar van 8 000 eenheden. Betaling onder bezwarende titel: 160 000 EUR.
- 15) C wordt eigenaar van 6 000 eenheden. Betaling onder bezwarende titel: 120 000 EUR.

- 16) A zendt 2 000 eenheden die eerder in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep waren verzonden naar F, terug naar lidstaat 1.
- 17) 1 000 van de eenheden van F worden geplaatst in de regeling inzake voorraad op afroep met H in lidstaat 2.
- 18) F wordt eigenaar van de overige 2 000 eenheden. Betaling onder bezwarende titel: 40 000 EUR.
- 19) A verkoopt rechtstreeks 5 000 eenheden uit de voorraad op afroep van C aan G in lidstaat 3. Betaling onder bezwarende titel: 100 000 EUR.
- 20) A besluit 2 000 onder de regeling inzake voorraad op afroep met B vallende eenheden te verplaatsen naar de voorraad op afroep met C in lidstaat 2. Later in februari worden die 2 000 eenheden geplaatst in de regeling inzake voorraad op afroep met H in lidstaat 2.
- 21) Nog eens 2 000 eenheden in de voorraad op afroep met B in lidstaat 2 worden verplaatst naar de voorraad op afroep met H in lidstaat 2.

Informatie die moet worden opgenomen in de lijsten van A

Januari

In de in lidstaat 1 ingediende lijst voor januari moet A de volgende informatie opnemen:

- Het btw-identificatienummer van bedrijf B in lidstaat 2 zonder bedragen (dit getal wordt maar één keer opgenomen en heeft betrekking op de transacties 1 en 3).
- Het btw-identificatienummer van bedrijf C in lidstaat 2 zonder bedragen (transactie 2).
- De btw-identificatienummers van B en C in lidstaat 2 op dezelfde regel (transactie 4).
- Het btw-identificatienummer van B in lidstaat 2 met een markering voor de terugzending van de goederen, zonder bedragen (transactie 5).
- Het btw-identificatienummer van B en het bedrag van 100 000 EUR (transactie 6).
- Het eigen btw-identificatienummer van A in lidstaat 2 met de maatstaf van heffing voor de veronderstelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 76 BR (transactie 7). Het btw-identificatienummer van D hoeft voor deze transactie niet te worden vermeld omdat deze transactie wordt geacht een binnenlandse levering van A aan D in lidstaat 2 te zijn.

Februari

In de in lidstaat 1 ingediende lijst voor februari moet A de volgende informatie opnemen:

- Het btw-identificatienummer van bedrijf B in lidstaat 2 zonder bedragen (transactie 8).
- Het btw-identificatienummer van bedrijf C in lidstaat 2 zonder bedragen (transactie 9).
- Het eigen btw-identificatienummer van A in lidstaat 2 met de maatstaf van heffing voor de veronderstelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 76 BR (transactie 10). Bovendien moet A voor deze transactie een lijst indienen in lidstaat 2 onder vermelding van het btw-identificatienummer van E in lidstaat 3, zonder bedragen.

- Het btw-identificatienummer van D in lidstaat 2 zonder bedragen (transactie 11).
- Het btw-identificatienummer van D in lidstaat 2 met een markering voor de terugzending van de goederen, zonder bedragen (transactie 12).
- Het btw-identificatienummer van F in lidstaat 2 zonder bedragen (transactie 13).
- Het btw-identificatienummer van B en het bedrag van 160 000 EUR (transactie 14).
- Het btw-identificatienummer van C en het bedrag van 120 000 EUR (transactie 15).
- Het btw-identificatienummer van F in lidstaat 2 met een markering voor de terugzending van de goederen, zonder bedragen (transactie 16).
- Het btw-identificatienummer van de bedrijven F en H in lidstaat 2 zonder bedragen op dezelfde regel (transactie 17).
- Het btw-identificatienummer van bedrijf F en het bedrag van 40 000 EUR (transactie 18).
- Het eigen btw-identificatienummer van A in lidstaat 2 met de maatstaf van heffing voor de veronderstelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 76 BR (transactie 19). Deze transactie moet in de lijst op één regel worden samengevoegd met transactie 10. Daarom wordt het btw-identificatienummer van A in lidstaat 2 op één regel weergegeven voor een totale maatstaf van heffing die wordt bepaald voor beide veronderstelde intracommunautaire leveringen overeenkomstig artikel 76 BR (transacties 10 en 19). Bovendien moet A voor deze transactie (nr. 19) een lijst indienen in lidstaat 2 onder vermelding van het btw-identificatienummer van G en het bedrag van 100 000 EUR.
- Het btw-identificatienummer van de bedrijven B en C in lidstaat 2 op dezelfde regel, en het btw-identificatienummer van de bedrijven C en H in lidstaat 2 op een andere regel, zonder bedragen (transactie 20).
- Het btw-identificatienummer van de bedrijven B en H in lidstaat 2 op dezelfde regel, zonder bedragen (transactie 21).

2.5.22. Wat wordt in artikel 262, lid 2, BR, bedoeld met een “wijziging in de ingediende informatie”?

Op grond van artikel 17 bis, lid 2, onder d), en artikel 262, lid 2, BR, moet de belastingplichtige die (zelf of voor zijn rekening via een derde) goederen verzendt of vervoert in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep in zijn lijst de identiteit vermelden van de belastingplichtige voor wie de goederen zijn bestemd¹¹ (de beoogde afnemer), alsook zijn btw-identificatienummer dat is toegekend door de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd (zonder vermelding van de waarde van de goederen). Dit is een wettelijke vereiste voor elke overbrenging (goederenvervoer) die een leverancier verricht voor een beoogde afnemer.

¹¹ Zie paragraaf 2.5.23.

Met de bovengenoemde verwijzing in de lijst worden de betrokken lidstaten op de hoogte gesteld van:

- (i) het feit dat hij (zelf of voor zijn rekening via een derde partij) goederen die eigendom zijn van de belastingplichtige die de lijst indient heeft overgebracht (vervoerd) van de ene naar de andere lidstaat, en dat de goederen zodoende fysiek aanwezig zijn op het grondgebied van die laatste lidstaat;
- (ii) het feit dat de goederen worden opgeslagen in de lidstaat van aankomst en daar ter beschikking staan van, en waarschijnlijk worden verworven door, de belastingplichtige wiens btw-identificatienummer wordt genoemd in de lijst;
- (iii) het feit dat er geen waarde wordt genoemd in de lijst geeft aan dat de goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep zijn verzonden en daarom niet vallen onder een “normale” intracommunautaire levering.

Naast de informatie die in de lijst moet worden vermeld voor de “normale” situaties met betrekking tot voorraad op afroep, moet de leverancier in de lijst ook informatie opnemen over “*iedere wijziging in de ingediende informatie*” (artikel 262, lid 2, BR).

In de wetstekst wordt deze voorwaarde niet nader uitgelegd. In theorie kan men, wanneer de goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep zijn verzonden naar een andere lidstaat, en bij een strikte interpretatie in bepaalde situaties stellen dat er sprake is van zo'n wijziging, aangezien de aanvankelijk ingediende informatie (met de drie bovengenoemde elementen) niet meer klopt.

Dit zijn die situaties:

- Goederen die uit de voorraad worden gehaald door de beoogde afnemer, vervanging van de beoogde afnemer, de binnenlandse verkoop van goederen aan een andere afnemer dan de beoogde afnemer. In al deze gevallen kan er een “wijziging in de ingediende informatie” hebben plaatsgevonden, aangezien de goederen niet langer ter beschikking staan van, en waarschijnlijk niet worden verworven door, de belastingplichtige wiens btw-identificatienummer aanvankelijk werd vermeld in de lijst (zie punt ii) hierboven)¹².
- Goederen die worden teruggezonden naar de leverancier, worden verkocht aan een afnemer in een andere lidstaat, worden uitgevoerd buiten de EU of kwijtraken of worden vernietigd. In deze gevallen kan er een “wijziging in de ingediende informatie” hebben plaatsgevonden, aangezien de goederen niet langer fysiek aanwezig zijn op het grondgebied van de lidstaat waarnaar ze aanvankelijk werden verzonden of vervoerd (zie punt i) hierboven). Bovendien staan ook in dit geval de goederen niet langer ter beschikking van, en worden ze waarschijnlijk niet verworven door, de belastingplichtige wiens btw-identificatienummer aanvankelijk werd vermeld in de lijst (zie punt ii) hierboven).

¹² Goederen die door de beoogde afnemer uit de voorraad worden gehaald, zijn al door hem verworven en vallen bijgevolg niet langer onder de regeling inzake voorraad op afroep.

In de meeste van de bovenstaande situaties is de regeling inzake voorraad op afroep niet langer van toepassing (artikel 17 bis, lid 7, BR) en is sprake van een levering (wanneer de goederen uit de voorraad worden gehaald door de beoogde afnemer) of van een overbrenging (in de zin van artikel 17 BR). De situaties komen neer op een intracommunautaire levering door de leverancier in de eerste lidstaat en op een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van de aanvankelijke voorraad. Die levering moet worden gemeld in de lijst van de leverancier (op grond van artikel 262, lid 1, onder a), BR), om de follow-up van de goederen te waarborgen.

Het zou dan ook leiden tot overlapping, verwarring en rompslomp indien bedrijven deze situaties moeten beschouwen als “wijziging in de ingediende informatie”, omdat dan nog een vermelding in de lijst nodig is (op basis van artikel 262, lid 2, BR).

In twee van de bovengenoemde situaties blijft de vereenvoudiging van de voorraad op afroep echter van toepassing (mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan) en is daarom geen nieuwe vermelding in de lijst nodig op grond van artikel 262, lid 1, onder a), BR: *vervanging van de beoogde afnemer en terugzending van de goederen*.

Daaruit lijkt te volgen dat de “wijziging in de ingediende informatie” als bedoeld in artikel 262, lid 2, BR, beperkt moet blijven tot die twee situaties, aangezien een nieuwe vermelding in de lijst van belang is om te zorgen voor de fysieke opvolging van de goederen en de juiste identificatie van de belastingplichtige die bevoegd is om de goederen uit de voorraad te halen. Vanuit juridisch oogpunt is deze interpretatie in overeenstemming met artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR, waarin is bepaald dat de vermelding in de lijst een voorwaarde is voor de vereenvoudiging van de voorraad op afroep. De interpretatie is ook in overeenstemming met het doel van de regels en leidt tot veel minder rompslomp voor bedrijven dan een strikte interpretatie.

2.5.23. Wat moet worden verstaan onder de “identiteit” van de beoogde afnemer als bedoeld in artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR?

Een van de voorwaarden in artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR, voor de toepassing van de vereenvoudiging van de voorraad op afroep is dat de leverancier de identiteit van de beoogde afnemer en diens btw-identificatienummer dat is toegewezen door de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd, moet vermelden in de lijst.

In praktische zin mag alleen het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer worden vermeld in de lijst. De vraag is hoe men moet voldoen aan de vereiste van artikel 17 bis, lid 2, onder d), BR, om de identiteit van de beoogde afnemer in de lijst op te nemen.

De identificatie van een belastingplichtige door middel van een individueel btw-identificatienummer betekent in de praktijk dat elk nummer aan één concrete belastingplichtige is toegekend. De lidstaten zijn verplicht om gegevens over de identiteit, de activiteit, de rechtsvorm en het adres van een persoon aan wie een btw-identificatienummer is toegekend, op te slaan in een elektronisch systeem (artikel 17, lid 1, onder b), van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde).

Met andere woorden: de identiteit van de belastingplichtige en zijn btw-identificatienummer zijn nauw aan elkaar gekoppeld (en in de regel onlosmakelijk verbonden) in het systeem.

Daarom moet de vereiste om de identiteit van de beoogde afnemer te vermelden worden geacht te zijn vervuld wanneer diens btw-identificatienummer wordt genoemd in de lijst. Dit wordt bevestigd door de formulering van artikel 262, lid 2, BR, waarin alleen wordt verwezen naar het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer en niet naar diens identiteit.

2.5.24. Is voorzien in overgangsmaatregelen voor vervoersoperaties die voor en na de inwerkingtreding van de vereenvoudiging starten?

De wettelijke bepalingen voorzien niet in overgangsmaatregelen voor goederenvervoer dat begint vóór 1 januari 2020 (wanneer de vereenvoudiging van de voorraad op afroep in werking treedt) en na die datum eindigt. In deze situaties moet echter worden gezorgd voor een uniforme aanpak. Aangezien de regels voor de vereenvoudiging van de voorraad op afroep en de definitie van de desbetreffende regeling ervan uitgaan dat “goederen worden verzonden of vervoerd [...] naar een andere lidstaat” (artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR) lijken de volgende regels van toepassing te zijn:

- wanneer het vervoer vóór 1 januari 2020 begint, kan de vereenvoudiging als bedoeld in artikel 17 bis BR niet worden toegepast, ook al komen de goederen na die datum aan in de lidstaat van bestemming;
- wanneer het vervoer op of na 1 januari 2020 begint, zijn de nieuwe regels inzake de vereenvoudiging van de voorraad op afroep wel van toepassing. Indien de vereenvoudiging van toepassing is, moet daar rekening mee worden gehouden bij het invullen van de lijst voor de aangifteperiode waarin de startdatum van het vervoer valt.

2.5.25. Kan een buiten de EU gevestigde leverancier gebruikmaken van de vereenvoudigde voorraad op afroep? Geldt de “CP42-vrijstelling” voor de invoer van goederen die vervolgens onder de regeling inzake voorraad op afroep worden geplaatst?

Met het oog op de vereenvoudiging van de voorraad op afroep mag de leverancier niet zijn gevestigd en geen vaste inrichting hebben in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd. Er zijn geen verdere voorwaarden verbonden aan de vestigingsplaats van de leverancier, die in een andere lidstaat of elders gevestigd mag zijn.

Men zou zich kunnen afvragen of de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, BR (de zogeheten “CP42-vrijstelling” voor invoer), van toepassing is indien de goederen – eenmaal ingevoerd – worden vervoerd in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep. De CP42-vrijstelling kan niet worden toegepast omdat het op het moment van vervoer nog niet duidelijk is aan welke afnemer de goederen worden geleverd. Daarom kan dit een situatie zijn waarin de belastingplichtige die de goederen verplaatst de vereenvoudiging van de voorraad op afroep liever niet gebruikt om te voorkomen dat hij de vrijstelling bij de invoer misloopt (op grond van artikel 143, lid 1, onder d), BR).

2.5.26. Hoe moet de leverancier de identiteit van de beoogde afnemer te weten komen? Volstaat daarvoor een verkoopovereenkomst?

Op dit punt bevat de btw-richtlijn geen specifieke regels, maar de overeenkomst tussen de leverancier en de beoogde afnemer die ten grondslag ligt aan de transactie inzake voorraad op afroep zou voldoende moeten zijn. Naast de identiteit van de beoogde afnemer moet de leverancier ook diens btw-identificatienummer kennen dat is toegekend door de lidstaat waarnaar de goederen worden vervoerd. De leverancier moet het btw-identificatienummer

van de beoogde afnemer noemen in de lijst die hij indient voor de periode waarin het vervoer van de goederen plaatsvindt.

2.5.27. Wat wordt in artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR, bedoeld met een “overeenkomst”? Is dit altijd een verkoopovereenkomst?

De btw-richtlijn bepaalt niet welk type overeenkomst er moet bestaan tussen de leverancier en de beoogde afnemer. Redelijkerwijs kan echter worden aangenomen dat aan de voorwaarde van artikel 17 bis, lid 2, onder a), BR, met betrekking tot “een bestaande overeenkomst tussen de beide belastingplichtigen” is voldaan wanneer er een overeenkomst tussen de twee partijen bestaat waarbij de beoogde afnemer toestemming krijgt om een bepaald type goederen tegen een bepaalde prijs uit de voorraad te halen.

2.5.28. Komt men de voorwaarden van de regeling inzake voorraad op afroep na indien de aan de beoogde afnemer te leveren goederen eerst door een derde moeten worden gesorteerd in een entrepot?

De btw-richtlijn gaat hier niet op in. Het is daarom niet uitgesloten dat men in dit geval kan voldoen aan de voorwaarden voor de vereenvoudiging.

2.5.29. Wat is wel/geen entrepot met het oog op de vereenvoudiging van de regeling inzake voorraad op afroep?

Redelijkerwijs mag worden aangenomen dat in een regeling inzake voorraad op afroep meestal gebruik wordt gemaakt van een entrepot in de lidstaat van aankomst, waar goederen worden geplaatst en op afroep beschikbaar zijn voor de beoogde afnemer. Artikel 54 bis, lid 1, onder c), UV, verplicht de leverancier uitdrukkelijk om het adres van het entrepot en de datum van aankomst van de goederen in het entrepot te vermelden. Artikel 54 bis, lid 2, onder c), UV, bevat een vergelijkbare verwijzing met betrekking tot het register van de beoogde afnemer.

Daarentegen wordt het bestaan van een entrepot in artikel 17 bis, lid 2, BR, niet genoemd als voorwaarde voor de toepassing van de vereenvoudiging. Daarom is het de vraag of er echt een entrepot in de gebruikelijke betekenis van “een opslagplaats voor goederen” nodig is of dat er in dit verband nog andere mogelijkheden zijn (bijv. goederenopslag in een vrachtwagen die onderweg is van de ene naar de andere beoogde afnemer, of een aktetas voor zeer kleine goederen die vallen onder de regeling inzake voorraad op afroep).

De diensten van de Commissie zijn van mening dat er in deze gevallen waarschijnlijk gewoonweg sprake is van een “directe” levering van de leverancier aan de afnemer. Om in deze gevallen de vereenvoudiging van artikel 17 bis BR te kunnen toepassen, moeten de betrokken partijen daarom ten genoegen van de belastingdiensten kunnen aantonen dat de bijzondere situatie (bijvoorbeeld voorraad op afroep in een vrachtwagen) echt neerkomt op een regeling inzake voorraad op afroep in de zin van artikel 17 bis, lid 2, BR. Dit houdt onder meer in dat zij moeten bewijzen dat de leverancier de eigenaar van de goederen blijft en dat er een overeenkomst bestaat tussen de leverancier en de beoogde afnemer die bepaalt dat die laatste het recht heeft om later goederen uit de voorraad te halen. Bovendien moeten de registers van de leverancier en de beoogde afnemer in dit geval voortdurend (in realtime) aangeven waar de goederen zich op een bepaald tijdstip bevinden, zodat de belastingdiensten een en ander naar behoren kunnen controleren.

2.5.30. Kan het register / kunnen de registers door een derde partij, zoals een entrepouhouder, worden bijgehouden namens de leverancier en/of de beoogde afnemer?

Een derde partij mag het register bijhouden, maar de betreffende belastingplichtigen (de leverancier en de beoogde afnemer) blijven verantwoordelijk voor de naleving van deze verplichting (behalve, wat de beoogde afnemer betreft, voor de elementen van artikel 54 bis, lid 2, onder c), e) en f), UV, indien hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 54 bis, lid 2, tweede alinea, UV).

2.5.31. Welke periode geldt er voor de lijst in geval van vervoer dat in maand 1 begint en in maand 2 eindigt?

Net als in paragraaf 2.5.24 (overgangsmaatregelen) moet men hier uitgaan van de begindatum van het vervoer. Bijgevolg moet de leverancier het btw-identificatienummer van de beoogde afnemer vermelden in de lijst voor periode 1.

3. KETENTRANSACTIES

3.1. Relevante bepaling

Artikel 36 bis van de btw-richtlijn.

3.2. Achtergrond

Ketentransacties in de zin van artikel 36 bis BR hebben betrekking op opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen (wat wil zeggen dat er twee of meer opeenvolgende leveringen zijn), waarbij de geleverde goederen via één intracommunautaire vervoersoperatie worden verplaatst tussen twee lidstaten.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ-EU) heeft consequent geoordeeld dat in deze situaties het intracommunautaire vervoer van de goederen alleen kan worden toegeschreven aan een van de leveringen in de keten, die in aanmerking komt voor de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen als bedoeld in artikel 138 BR¹³.

De vóór 1 januari 2020 geldende tekst van de btw-richtlijn bevatte echter geen concrete regels voor de toewijzing van het intracommunautaire vervoer van goederen. De jurisprudentie van het HvJ-EU bood enige houvast, maar sowieso moesten alle specifieke omstandigheden per geval worden beoordeeld.

Daarom was er geen algemene regel van toepassing op deze situaties en moest de toeschrijving van de intracommunautaire goederenlevering aan een bepaalde transactie binnen de keten per geval worden beoordeeld. Dit zorgde ervoor dat de lidstaten deze situaties verschillend konden benaderen, wat leidde tot dubbele of geen belastingheffing, waarbij marktdeelnemers geen rechtszekerheid hadden.

De nieuwe bepaling in artikel 36 bis BR heeft betrekking op deze kwestie en voorziet in regels om het intracommunautaire vervoer van de goederen toe te schrijven aan een concrete levering binnen een keten van transacties.

3.3. Wat behelst de bepaling?

Bij Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad is een nieuw artikel 36 bis toegevoegd aan de btw-richtlijn. Dit artikel gaat over de vraag aan welke levering het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen moet worden toegeschreven in geval van een ketentransactie, oftewel welke levering moet worden beschouwd als de intracommunautaire levering.

Om artikel 36 bis BR toe te passen moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

- De goederen moeten opeenvolgend worden geleverd. Daarom moeten ten minste drie personen betrokken zijn bij de ketentransactie.
- De goederen moeten van de ene naar de andere lidstaat worden verzonden of vervoerd. Bijgevolg vallen ketentransacties waarbij sprake is van invoer en uitvoer of waarbij alleen leveringen plaatsvinden binnen het grondgebied van een lidstaat buiten deze bepaling.

¹³ Het HvJ-EU kwam voor het eerst tot dit oordeel in zijn arrest van 6 april 2006 in zaak C-245/04, Emag Handel Eder.

- De goederen moeten rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten worden vervoerd of verzonden.

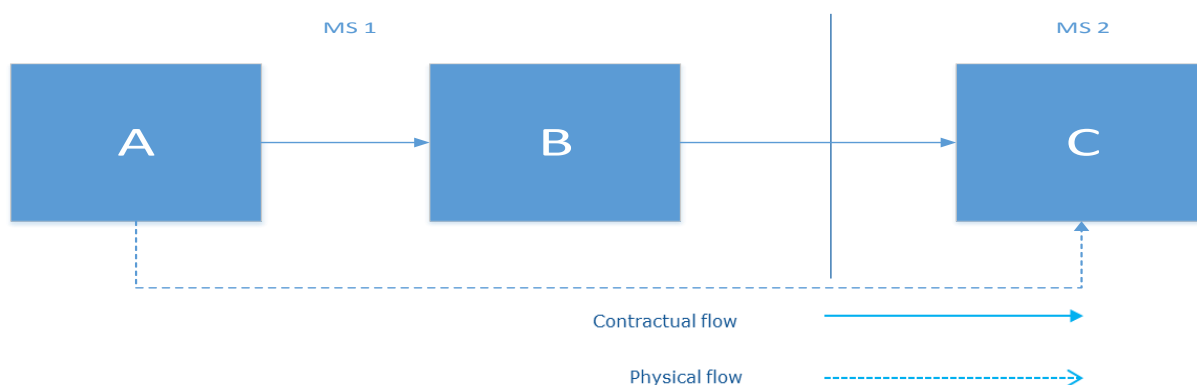
Wanneer aan deze voorwaarden wordt voldaan, bepaalt artikel 36 bis, lid 1, BR, de algemene regel: de verzending of het vervoer van de goederen wordt toegeschreven aan de levering **aan** de tussenhandelaar.

Artikel 36 bis, lid 2, BR, voorziet evenwel in de mogelijkheid om van deze algemene regel af te wijken. Dat is het geval wanneer de tussenhandelaar aan zijn leverancier zijn btw-identificatienummer mededeelt dat is toegekend door de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd. In dit geval wordt de verzending of het vervoer van de goederen toegeschreven aan de levering **door** de tussenhandelaar.

De tussenhandelaar wordt gedefinieerd in artikel 36 bis, lid 3, BR. Dit is een andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier, die de goederen ofwel zelf verzendt of vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren. Om aan te tonen dat hij de tussenhandelaar is moet hij bewijs bewaren waaruit blijkt dat hij de goederen zelf heeft vervoerd of voor zijn rekening heeft laten vervoeren door een derde partij.

3.4. Verschillende scenario's – voorbeelden

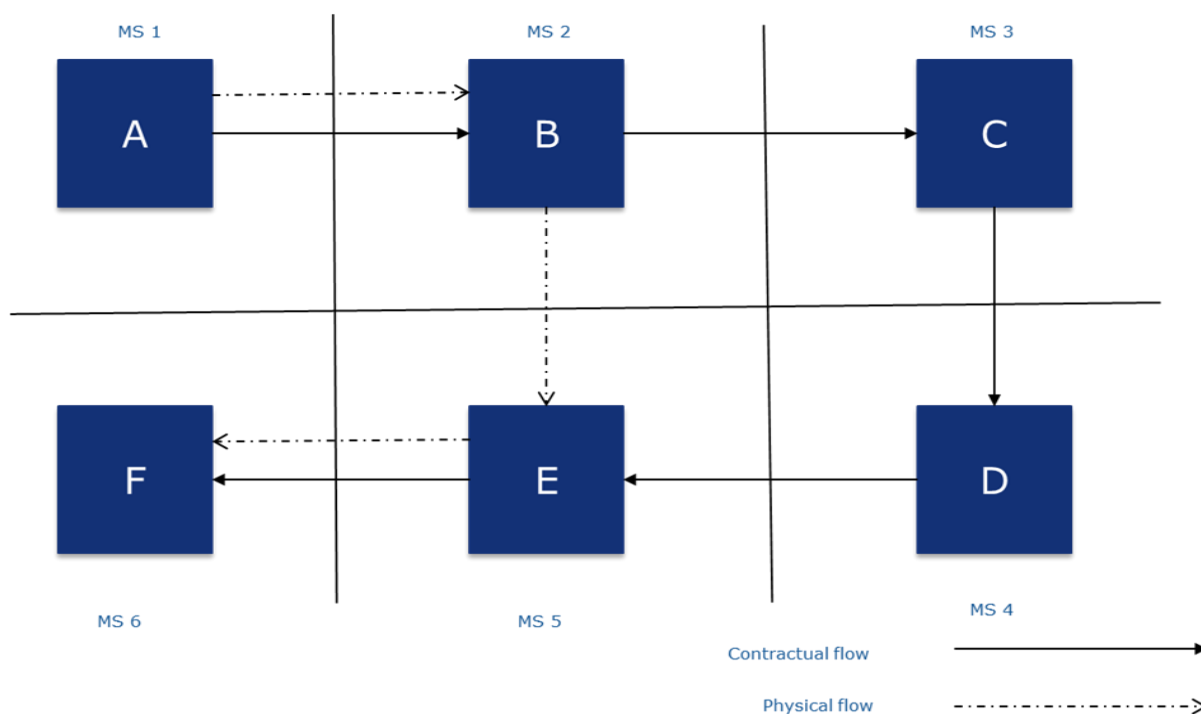
3.4.1. Voorbeeld 1 – een eenvoudige ketentransactie



Hierbij worden de goederen achtereenvolgens geleverd van A naar B en van B naar C, waarbij de goederen slechts één keer worden vervoerd, van A in lidstaat 1 naar C in lidstaat 2. Hier draait het om de vraag of het intracommunautaire vervoer moet worden toegeschreven aan de levering van A aan B of aan de levering van B aan C.

Er zijn echter ook complexere gevallen, waarin zelfs sprake kan zijn van meerdere goederentransporten binnen de EU. In zulke situaties is het belangrijk om na te gaan welke transacties vallen binnen het toepassingsgebied van de maatregel van artikel 36 bis, lid 1, BR, en welke niet (en die daarom afzonderlijk moeten worden behandeld). Allereerst moet daarom de ketentransactie worden afgebakend.

3.4.2. Voorbeeld 2 – een complexere situatie met meerdere vervoersoperaties



In dit voorbeeld vinden drie vervoersoperaties plaats: van A naar B, van B naar E en van E naar F. Verondersteld wordt dat de vervoersoperaties na elkaar plaatsvinden en dat er een duidelijke onderbreking tussen bestaat, zodat ze onmogelijk kunnen worden beschouwd als één vervoersoperatie. In dat geval vallen de leveringen van A aan B en die van E aan F buiten het toepassingsgebied van de maatregel voor ketentransacties, omdat ze niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 36 bis, lid 1, BR, met name het rechtstreekse vervoer van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in een keten met opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen. Daarom zijn de leveringen tussen A en B en tussen E en F “normale” intracommunautaire leveringen.

De transacties tussen B, C, D en E maken wel deel uit van een ketentransactie: de goederen worden na elkaar geleverd tussen deze vier partijen, ze worden verzonden of vervoerd van de ene lidstaat (nr. 2) naar de andere (nr. 5) en worden rechtstreeks vervoerd van de eerste leverancier (B) naar de laatste afnemer (E) in de keten.

Daarom moet voor de toekenning van het vervoer aan één partij worden gekeken naar deze drie transacties tussen deze vier partijen.

3.5. Toekenning van het vervoer aan één van de leveringen in de keten – uitleg bij de voorbeelden 1 en 2

De algemene regel is neergelegd in artikel 36 bis, lid 1, BR. Het vervoer wordt **alleen** toegeschreven aan de levering aan de “**tussenhandelaar**”.

Uit deze regel kan ten eerste worden geconcludeerd dat het vervoer of de verzending slechts aan één levering kan worden toegeschreven. Daarom vallen de andere leveringen in de keten onder de regels voor goederenleveringen zonder vervoer en worden deze aangemerkt als binnenlandse leveringen, hetzij in de lidstaat van vertrek van de goederen, hetzij in de lidstaat van aankomst.

Ten tweede kan hieruit worden geconcludeerd dat de “tussenhandelaar” moet worden geïdentificeerd om het vervoer of de verzending van de goederen aan één levering toe te schrijven, volgens de definitie van paragraaf 3.3.

NB: De regels in artikel 36 bis BR zijn louter bedoeld om te verduidelijken aan welke transactie in de keten het vervoer wordt toegewezen. Deze regels hebben geen gevolgen voor de verschuldigdheid van de belasting, die wordt bepaald overeenkomstig de algemene regels.

3.5.1. De toewijzing van het vervoer in voorbeeld 1

In deze situatie gaan we ervan uit dat B de tussenhandelaar is. Dat betekent dat B de goederen verzendt of vervoert van lidstaat 1 naar lidstaat 2, en dat hij dat zelf doet (voor eigen rekening en niet voor rekening van een andere partij in de keten), of voor eigen rekening laat doen door een derde partij.

De algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, is dat de verzending of het vervoer van de goederen alleen wordt toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar. Daarom is de levering van A aan B de intracommunautaire levering van de goederen en moet B zijn door een andere lidstaat dan lidstaat 1 toegekende btw-identificatienummer doorgeven aan A zodat de levering door A in aanmerking komt voor de vrijstelling in artikel 138 BR. B verricht een intracommunautaire verwerving van de goederen in lidstaat 2. De levering van B aan C komt neer op een binnenlandse levering in lidstaat 2, en B is in lidstaat 2 de btw op die levering verschuldigd¹⁴. B moet worden geregistreerd in lidstaat 2 en moet daar een btw-aangifte doen.

Zoals we hebben gezien in voorbeeld 1 is B echter gevestigd in lidstaat 1. Waarschijnlijk heeft lidstaat 1 hem een btw-identificatienummer toegekend, en als dat zo is kan hij ervoor kiezen om A dat nummer te verstrekken in plaats van het btw-identificatienummer dat een andere lidstaat dan lidstaat 1 aan hem heeft toegekend. In dat geval is niet de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, van toepassing, maar de regel van artikel 36 bis, lid 2, BR. Daarom wordt de verzending of het vervoer van de goederen niet toegeschreven aan de levering aan B, maar aan de levering door B.

In dat geval verricht A een binnenlandse levering aan B in lidstaat 1. B verricht in lidstaat 1 een intracommunautaire levering van goederen aan C, en C verricht een intracommunautaire verwerving van goederen in lidstaat 2. Bijgevolg hoeft B niet te worden geïdentificeerd in lidstaat 2 en hoeft hij in die lidstaat ook geen btw-aangifte te doen.

3.5.2. De toewijzing van het vervoer in voorbeeld 2

Zoals eerder uitgelegd maakten in dat voorbeeld alleen de leveringen tussen B, C, D en E deel uit van de ketentransactie.

¹⁴ Tenzij lidstaat 2 gebruikmaakt van de optie in artikel 194 BR. In dat geval is C btw-plichtig uit hoofde van de verleggingsregeling.

a) De eerste leverancier in de keten regelt de verzending of het vervoer¹⁵

Bij de wettelijke bepaling is het uitdrukkelijk uitgesloten dat de eerste leverancier kan optreden als tussenhandelaar. Dergelijke situaties zijn dan ook uitgesloten van het toepassingsgebied van de regel van artikel 36 bis BR.

Daarbij moet worden aangetekend dat de eerste leverancier slechts aan één transactie in de keten deelneemt: de door hem verrichte levering. Daarom kan het vervoer of de verzending van de goederen, indien georganiseerd door de eerste leverancier, alleen worden toegeschreven aan de transactie waar hij een rol in speelt, d.w.z. de door hem verrichte levering. Die transactie is dan de intracommunautaire levering van goederen, die is vrijgesteld overeenkomstig artikel 138 BR voor zover aan de voorwaarden van dat artikel is voldaan.

In de regeling in voorbeeld 2 worden de goederen in het kader van de ketentransactie rechtstreeks vervoerd van lidstaat 2 (B) naar lidstaat 5 (E), met leveringen tussen B, C, D en E, zodat B de eerste leverancier in de keten is. Indien B het vervoer of de verzending van de goederen organiseert, dan wordt dat vervoer dus toegeschreven aan de levering van B aan C, die resulteert in een btw-vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen door B in lidstaat 2 (voor zover aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan) en in een in lidstaat 5 belastbare intracommunautaire verwerving door C. De leveringen van C aan D en van D aan E komen in dat geval neer op binnenlandse transacties in lidstaat 5.

Zoals hierboven aangegeven valt de goederenlevering van A aan B, waarbij goederen direct van A in lidstaat 1 naar B in lidstaat 2 worden vervoerd, buiten de ketentransactie. De levering van A naar B is als zodanig een btw-vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen in lidstaat 1 (voor zover aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan) die leidt tot een in lidstaat 2 belastbare intracommunautaire verwerving door B.

b) De laatste afnemer in de keten regelt de verzending of het vervoer

Ook de laatste afnemer in de keten kan geen tussenhandelaar zijn. Hij kan immers nooit een “**leverancier** in de keten” zijn, zoals vereist bij artikel 36 bis, lid 3, BR. Situaties waarin de laatste afnemer in de keten het vervoer organiseert, zijn dan ook uitgesloten van het toepassingsgebied van de regel van artikel 36 bis BR.

De laatste afnemer neemt slechts aan één transactie in de keten deel: de aan hem verrichte levering. Daarom kan het vervoer of de verzending van de goederen, indien hij het vervoer of de verzending organiseert, alleen worden toegeschreven aan die transactie, d.w.z. de levering aan de laatste afnemer.

Wanneer we weer kijken naar voorbeeld 2, zien we dat de ketentransactie leveringen tussen B, C, D en E omvat, zodat E de laatste afnemer in de keten is. Indien E het vervoer of de verzending van de goederen organiseert, dan wordt dat vervoer of die verzending dus toegeschreven aan de levering van D aan E, die resulteert in een btw-vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen door D in lidstaat 2 (voor zover aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan) en in een in lidstaat 5 belastbare

¹⁵ Wanneer in deze paragraaf van de toelichting wordt verwezen naar een belastingplichtige die “het vervoer organiseert”, wordt bedoeld dat de belastingplichtige de goederen zelf vervoert (voor eigen rekening), of voor eigen rekening laat vervoeren door een derde partij. Zie hierover paragraaf 3.6.5.

intracommunautaire verwerving door E. De leveringen van B aan C en van C aan D komen neer op binnenlandse transacties in lidstaat 2.

Zoals hierboven aangegeven valt de goederenlevering van E aan F buiten de ketentransactie, omdat die gepaard gaat met specifiek vervoer van E naar F buiten het vervoer van B naar E. De levering van E aan F is een btw-vrijgestelde levering van goederen in lidstaat 5 (mits aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan), die leidt tot een in lidstaat 6 belastbare intracommunautaire verwerving door F.

c) Een andere marktdeelnemer in de keten dan de eerste leverancier of de laatste afnemer organiseert de verzending of het vervoer

Nu zullen we bekijken wat er gebeurt wanneer C of D in voorbeeld 2 de tussenhandelaar is.

Zoals gezegd is de algemene regel neergelegd in artikel 36 bis, lid 1, BR: het vervoer wordt toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar (die niet de eerste of de laatste persoon in de leveringsketen kan zijn).

Artikel 36 bis, lid 2, BR, voorziet evenwel in een afwijking van de algemene regel. Indien de tussenhandelaar aan zijn leverancier het btw-identificatienummer doorgeeft dat aan hem is toegekend door de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, dan wordt de verzending of het vervoer toegeschreven aan de door de tussenhandelaar verrichte goederenlevering.

Als C bijvoorbeeld de tussenhandelaar is, dan wordt het vervoer volgens de algemene regel toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar (de levering van B aan C). Daarom is de levering door B een btw-vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen in lidstaat 2 (mits aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan), en is sprake van een in lidstaat 5 belastbare intracommunautaire verwerving door C. De leveringen van C aan D en van D aan E komen neer op binnenlandse transacties in lidstaat 5.

De transactie waaraan het vervoer wordt toegeschreven, verandert echter indien C aan zijn leverancier B het btw-identificatienummer meedeelt dat is toegekend door de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd (lidstaat 2). Als dit het geval is, wordt de verzending of het vervoer toegeschreven aan de levering door C, oftewel de levering van C aan D.

Zodoende is sprake van een btw-vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen door C in lidstaat 2 (voor zover aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan) en van een in lidstaat 5 belastbare intracommunautaire verwerving door D. De levering van B aan C is een binnenlandse transactie in lidstaat 2; de levering van D aan E is een binnenlandse transactie in lidstaat 5.

3.6. Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit deze bepaling

3.6.1. Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren

Richtsnoeren voortvloeiend uit de 113e vergadering van het btw-comité van 3 juni 2019

3. NIEUWE WETGEVING – KWESTIES MET BETREKKING TOT DE UITVOERING VAN ONLANGS AANGENOMEN EU-BTW-BEPALINGEN

3.1 Oorsprong: Commissie

Referenties: Artikelen 17 bis en 36 bis, artikel 138, leden 1 en 1 bis, artikel 243, lid 3, en artikel 262, lid 2, van de btw-richtlijn

Artikelen 45 bis en 54 bis van de btw-uitvoeringsverordening

Betreft: Uitvoering van het pakket met snelle oplossingen Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad en Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad

[\(Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Werkdocument nr. 968\)](#)

Document D – taxud.c.1(2019) 7899573 – Werkdocument nr. 975

Ketentransacties: Gecombineerd met de toepassing van de vereenvoudiging in artikel 141 (driehoekstransacties) (paragraaf 3.2.1)¹⁶

1. Indien dezelfde goederen het voorwerp van opeenvolgende leveringen uitmaken en van een lidstaat naar een andere lidstaat rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten worden verzonden of vervoerd, is het btw-comité het er unaniem over eens dat in de keten van transacties alleen de belastingplichtige die de intracommunautaire verwerving verricht (hierna “X” genoemd), indien hij aan alle voorwaarden voldoet, kan profiteren van de vereenvoudiging voor driehoekstransacties als bedoeld in artikel 141 van de btw-richtlijn.

2. Het btw-comité is het er bijna unaniem over eens dat de voorwaarde van artikel 141, onder c), BR, in de situatie van punt 1 is vervuld wanneer de goederen rechtstreeks worden verzonden of vervoerd, van een andere lidstaat dan die welke het btw-identificatienummer heeft uitgegeven dat X gebruikt ten behoeve van de intracommunautaire verwerving, naar de plaats die is aangegeven door de persoon voor wie X de daaropvolgende levering verricht (hierna “Y” genoemd).

3. Het btw-comité is het er bijna unaniem over eens dat de daaropvolgende levering van de goederen door Y aan een andere persoon in de keten, geen invloed heeft op de toepassing van de vereenvoudiging voor driehoekstransacties wat betreft de door X verrichte transacties. Om de vereenvoudiging toe te passen moeten evenwel alle voorwaarden van artikel 141 BR zijn vervuld. Het btw-comité is het er bijna unaniem over eens dat dit inhoudt dat Y voor btw-doeleinden moet zijn geïdentificeerd in de lidstaat waar de btw op de daaropvolgende levering verschuldigd is en dat hij, overeenkomstig

¹⁶ Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité. In paragraaf 3.6.17 van deze toelichting vindt u meer informatie over de wisselwerking tussen de regels inzake ketentransacties en de regels met betrekking tot de vereenvoudiging voor driehoekstransacties.

artikel 197 BR, moet zijn aangemerkt als degene die de btw op de levering verschuldigd is.

3.6.2. Wat is het toepassingsgebied van de bepaling?

Bepaalde transacties vallen niet onder artikel 36 bis, BR.

Zoals aangegeven in paragraaf 3.3 moeten de goederen van de ene naar de andere lidstaat worden verzonden of vervoerd. Bijgevolg vallen ketentransacties waarbij sprake is van invoer en uitvoer of waarbij alleen leveringen plaatsvinden binnen het grondgebied van een lidstaat, buiten deze bepaling.

Bovendien sluit artikel 36 bis, lid 4, BR, de toepassing van de regel voor ketentransacties uit voor de situaties als bedoeld in artikel 14 bis BR. Daarom is de regel niet van toepassing wanneer een belastingplichtige door middel van een elektronische interface zoals een marktplaats, platform, portaal site o.i.d. het volgende faciliteert:

- a) de verkoop op afstand van uit derdelandsgebieden of derde landen ingevoerde goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van maximaal 150 EUR, of
- b) de intracommunautaire levering van goederen door een niet in de Unie gevestigde belastingplichtige aan een niet-belastingplichtige.

In die gevallen wordt de belastingplichtige die de levering faciliteert geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. De regels van artikel 36 bis BR inzake ketentransacties kunnen echter niet worden toegepast op dergelijke leveringen.

3.6.3. Wie kan optreden als tussenhandelaar?

De tussenhandelaar speelt een cruciale rol in de toepassing van de regel. Afhankelijk van de optie waar de tussenhandelaar voor kiest wordt de verzending of het vervoer van de goederen toegeschreven aan de levering die aan of door hem wordt verricht.

Zodra een ketentransactie is geïdentificeerd, is de volgende stap dan ook om de tussenhandelaar vast te stellen.

Zoals aangegeven in paragraaf 3.3 wordt bij artikel 36 bis, lid 3, BR, onder “tussenhandelaar” verstaan een andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier, die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren.

3.6.4. Wie kan niet optreden als tussenhandelaar?

Zoals in de analyse van voorbeeld 2 uitgelegd (paragraaf 3.5.2) kunnen de eerste leverancier en de laatste afnemer in de keten niet optreden als tussenhandelaar. De eerste leverancier wordt in de formulering van de bepaling uitdrukkelijk uitgesloten en de laatste afnemer is geen leverancier in de keten. Daarom kunnen zij niet optreden als tussenhandelaar.

NB: Wanneer zij het goederenvervoer organiseren, bestaat er geen twijfel over de toewijzing van het intracommunautaire vervoer. Als de leverancier het vervoer heeft georganiseerd, wordt het vervoer toegeschreven aan de door hem verrichte levering. Als de laatste afnemer het vervoer heeft georganiseerd, wordt het vervoer toegeschreven aan de aan hem verrichte levering.

3.6.5. Wat betekent “die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren”?

Deze formulering sluit aan op die van artikel 138, lid 1, BR: “[...] de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd [...]”. Daarom moet de laatste bepaling op dezelfde wijze worden geïnterpreteerd.

In het algemeen is de tussenhandelaar de leverancier in de keten die het goederenvervoer organiseert (hetzij zelf, hetzij via een derde die voor zijn rekening optreedt), d.w.z. de persoon die het vervoer voor eigen rekening uitvoert of het vervoer voor zijn rekening uitbesteedt aan een derde partij.

In dit verband concludeerde advocaat-generaal Kokott in haar advies in de zaak *Herst*¹⁷ het volgende: “*Voor de toerekening van de enige grensoverschrijdende verplaatsing van goederen aan een bepaalde levering in een ketentransactie is doorslaggevend wie bij het grensoverschrijdende vervoer van de goederen het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan draagt. Die levering is de vrijgestelde intracommunautaire levering, waarvan de plaats die is waar het vervoer aanvangt*”. Daarom is volgens haar de tussenhandelaar de belastingplichtige in de keten die het risico van verlies of beschadiging van de goederen tijdens het vervoer draagt¹⁸.

Dit criterium kan in sommige gevallen echter leiden tot praktische problemen. Het is mogelijk dat de verkoper en de koper het risico voor het onopzettelijke verlies van de goederen delen op bepaalde punten in het vervoer, overeenkomstig de gebruikte Incoterm. In zulke gevallen kan het moeilijk zijn om in de keten één belastingplichtige aan te wijzen die het risico van verlies of beschadiging van de goederen tijdens de gehele vervoersoperatie draagt.

Het meest geschikte criterium om in dergelijke situaties te bepalen wie de tussenhandelaar is, is dat van de belastingplichtige binnen de keten die de goederen zelf vervoert of met een derde partij afspraken maakt en een overeenkomst sluit voor het vervoer van de goederen, tenzij de belastingplichtige in dergelijke gevallen ten genoegen van de belastingdiensten kan aantonen dat het vervoer is verricht of de overeenkomst is gesloten voor rekening van een andere belastingplichtige die het risico van onopzettelijk verlies van de goederen tijdens de vervoersoperatie droeg.

In dit verband willen wij onderstrepen dat het loutere feit dat een van de partijen in de keten het vervoer betaalt niet volstaat om te concluderen dat hij de tussenhandelaar is. Die partij zou de prijs van het vervoer bijvoorbeeld kunnen betalen als gedeeltelijke betaling voor de levering aan hem.

¹⁷ Advies van advocaat-generaal Kokott van 3 oktober 2019 in zaak C-401/18, *Herst, s.r.o. v Odvolací finanční ředitelství*, punt 79.

¹⁸ Dit is ongeacht het feit of de belastingplichtige al dan niet verzekerd is en in dat verband schadeloos wordt gesteld voor verlies of beschadiging.

3.6.6. Een andere leverancier in de keten dan de tussenhandelaar zorgt namens de tussenhandelaar voor het vervoer

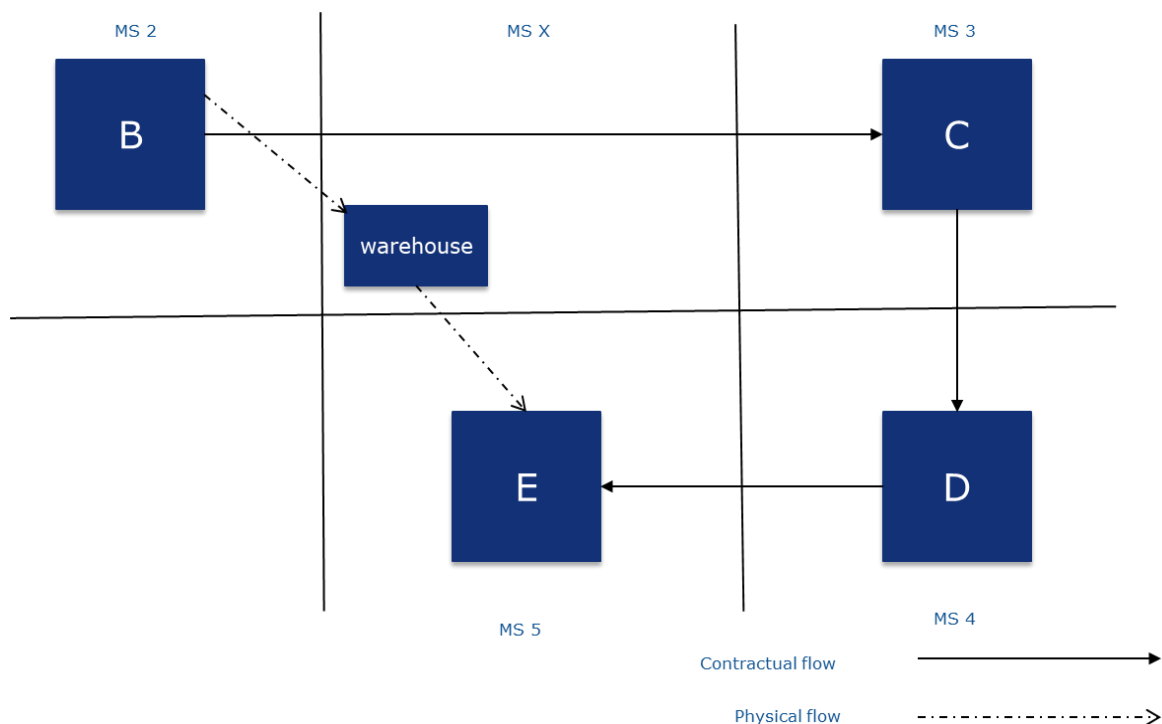
De tussenhandelaar kan de goederen zelf vervoeren of voor zijn rekening laten vervoeren door een andere partij. De partij die de goederen namens de tussenhandelaar vervoert, hoeft niet noodzakelijkerwijs een derde partij buiten de keten of een gespecialiseerd goederenvervoersbedrijf te zijn. Dit kan ook een van de andere leveranciers in de keten of zelfs de laatste afnemer zijn.

Zo kan een tussenhandelaar in de keten de eerste leverancier vragen om de goederen naar de laatste afnemer te vervoeren. Hierbij is het van belang om te bepalen welke belastingplichtige in de keten voldoet aan de voorwaarden van paragraaf 3.6.5. Die belastingplichtige is de tussenhandelaar in de zin van artikel 36 bis BR.

3.6.7. Er zijn meerdere personen betrokken bij het vervoer van de goederen

Mogelijk laat de tussenhandelaar, die is vastgesteld op grond van de criteria van paragraaf 3.6.5, het vervoer verrichten door meerdere personen.

We illustreren dit punt met het volgende voorbeeld (**voorbeeld 3**):



In voorbeeld 3 is C de tussenhandelaar. C kan het vervoer van de goederen per vrachtwagen van het pand van B in lidstaat 2 naar een haven in een andere lidstaat (X), het vervoer van die goederen per boot naar lidstaat 5 en het vervoer ervan per vrachtwagen van de haven in lidstaat 5 naar het pand van E uitbesteden aan verschillende personen. Zolang C de enige partij is die voor alle drie de overeenkomsten verantwoordelijk is, is hij de tussenhandelaar. Uiteraard moet het een doorlopende vervoersoperatie betreffen, zodat de gehele route kan worden beschouwd als een enkele vervoersoperatie van lidstaat 2 naar lidstaat 5, en niet als drie afzonderlijke vervoersoperaties.

Dit feit verandert bijvoorbeeld niet wanneer het vervoer van de goederen van het pand van B naar de haven in lidstaat X wordt verricht met de middelen van B, mits de

tussenhandelaar C het vervoer organiseert (overeenkomstig de criteria van paragraaf 3.6.5).

We komen tot een andere conclusie wanneer C zorgt voor het vervoer van het pand van B in lidstaat 2 naar de haven in lidstaat X, en de andere leverancier, D, zorgt voor de overige twee vervoersoperaties (per boot van lidstaat X naar lidstaat 5 en per vrachtwagen van de haven in lidstaat 5 naar het pand van E). In dat geval passen we de regels voor ketentransacties niet toe op de gehele keten B-C-D-E, aangezien er niet één maar twee vervoersoperaties plaatsvinden. In dat geval kan immers niet worden gesteld dat de goederen worden verzonden of vervoerd “rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten” (d.w.z. van B naar E), zoals vereist bij artikel 36 bis, lid 1, BR. Dit voorbeeld leidt tot verschillende mogelijkheden, afhankelijk van de vraag of de betrekkingen tussen B-C-D of die tussen C-D-E de ketentransactie vormen voor de toepassing van de regels in artikel 36 bis BR.

Ten eerste is het mogelijk dat C het vervoer naar een door hem bepaald punt in lidstaat X organiseert voor eigen rekening, los van de daaropvolgende levering aan D. D organiseert het vervoer van de goederen vanaf dat punt in lidstaat X om ze te leveren aan E. Met andere woorden: de goederen worden eerst van B naar C vervoerd en pas later, via een andere vervoersoperatie, van C naar E. In dit geval moeten we de transactie tussen B en C en de betrekkingen tussen C-D-E afzonderlijk behandelen. Alleen de betrekkingen tussen C, D en E vormen een ketentransactie voor de toepassing van de regels van artikel 36 bis BR. De levering van B aan C komt neer op een intracommunautaire levering door B in lidstaat 2 en op een intracommunautaire verwerving door C in lidstaat X. De betrekkingen tussen C, D en E vormen een ketentransactie waarbij D de tussenhandelaar is. Indien de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, van toepassing is, verricht C een intracommunautaire levering in lidstaat X, verricht D een intracommunautaire verwerving in lidstaat 5 en komt de levering van D aan E neer op een binnenlandse transactie in lidstaat 5.

Ten tweede is het mogelijk dat C het vervoer voor eigen rekening organiseert vanaf het pand van B naar een door D bepaald punt in lidstaat X, en dat dit vervoer gekoppeld is aan de levering van C aan D, en dat de goederen pas later door D worden vervoerd naar en geleverd aan E. In dat geval bestrijkt de ketentransactie voor de toepassing van de regels van artikel 36 bis BR de betrekkingen tussen B, C en D, zodat de transactie tussen D en E afzonderlijk wordt behandeld. C is dan de tussenhandelaar in de keten B-C-D. Indien C zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2 heeft doorgegeven aan B, dan is de regel van artikel 36 bis, lid 2, BR, van toepassing. De levering van B aan C komt neer op een binnenlandse levering in lidstaat 2; C verricht een intracommunautaire levering in lidstaat 2 en D verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat X. De transactie tussen D en E gaat gepaard met een intracommunautaire levering van de goederen door D in lidstaat X en met een intracommunautaire verwerving van de goederen door E in lidstaat 5.

3.6.8. Gefragmenteerd vervoer en ketenonderbrekingen

In de bespreking van voorbeeld 2 (paragraaf 3.4.2) verklaarden we dat de leveringen van A aan B en van E aan F buiten de keten vielen, omdat het vervoer “duidelijk onderbroken” was.

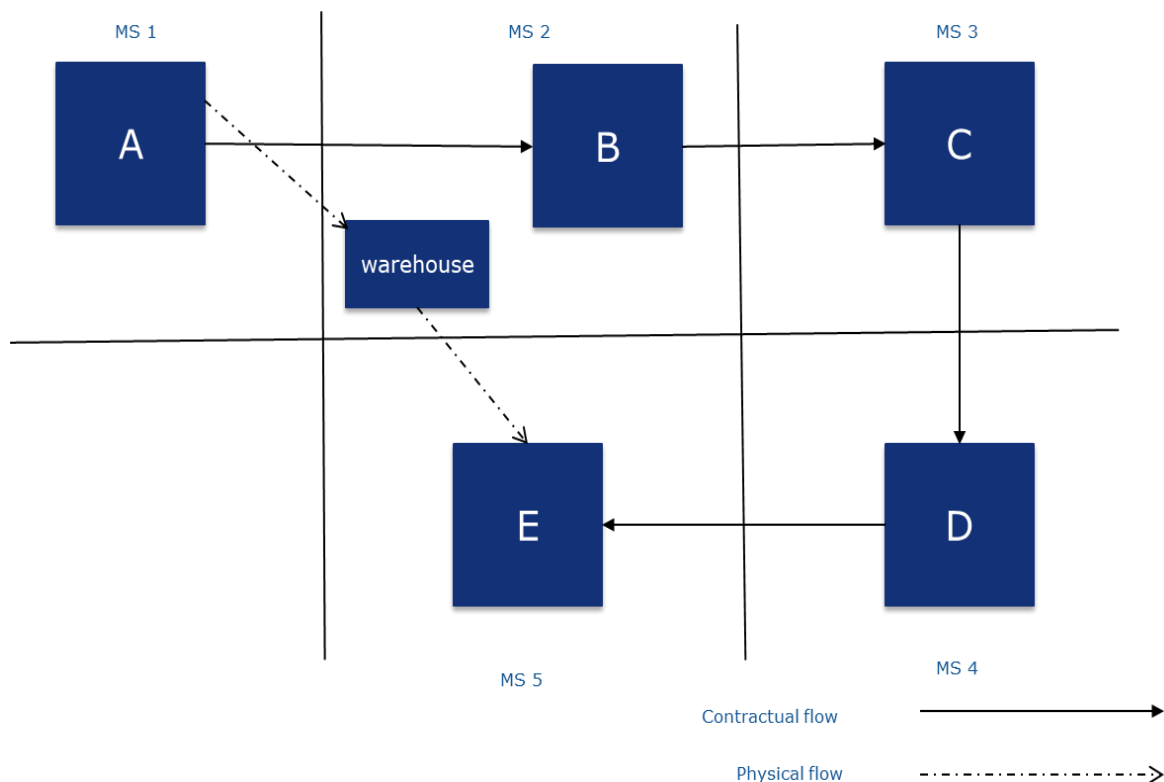
Bij vervoer met onderbrekingen is het daarom belangrijk om te analyseren waar het vervoer duidelijk onderbroken wordt zodat er sprake is van verschillende vervoersoperaties, en wanneer sprake is van één vervoersoperatie.

De keten wordt bijvoorbeeld onderbroken in de situatie die in paragraaf 3.6.7 werd geanalyseerd, met twee verschillende “goederenverplaatsingen” tussen verschillende lidstaten, waarbij elke “vervoersoperatie” door een andere marktdeelnemer wordt georganiseerd. In dat geval konden de regels voor ketentransacties niet op alle transacties tussen B-C-D-E worden toegepast, maar alleen op de transacties tussen B-C-D, of op de transacties tussen C-D-E, aangezien de regel van de enkele vervoersoperatie niet op de hele groep van transacties kan worden toegepast.

Het feit dat er verschillende transportmiddelen worden gebruikt, waarbij de goederen bijvoorbeeld worden overgeladen van een vrachtwagen naar een boot of tussen verschillende vrachtwagens, heeft niet per se gevolgen voor de constatering dat er één enkele vervoersoperatie plaatsvindt.

Als de goederen bovendien worden vervoerd van lidstaat 2 naar lidstaat 5, maar een deel ervan wordt ontscheept in lidstaat X, dan wordt de rest van de goederen die onmiddellijk doorgaan naar lidstaat 5 voor de toepassing van de regels inzake ketentransacties aangemerkt als direct vervoerd van lidstaat 2 naar lidstaat 5, mits de tussenhandelaar de gehele vervoersoperatie organiseert.

In het volgende voorbeeld (**voorbeeld 4**) analyseren we mogelijke onderbrekingen van de keten:



De goederen worden tweemaal verplaatst: van A in lidstaat 1 naar een entrepot in lidstaat 2, en van dat entrepot naar E in lidstaat 5. Wanneer kunnen we de beide “verplaatsingen” beschouwen als één vervoersoperatie en wanneer als verschillende vervoersoperaties? We nemen verschillende scenario’s onder de loep:

a) *Scenario 1*: Met dit voorbeeld willen we benadrukken dat de overeenkomsten die de partijen hebben gesloten wanneer de goederen worden verplaatst, doorslaggevend zijn om te bepalen of de keten onderbroken is.

Om in dit scenario voor de toepassing van de regel van artikel 36 bis BR uit te gaan van één vervoersoperatie moet aan bepaalde voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet één van de marktdeelnemers B, C en D als tussenhandelaar beide verplaatsingen organiseren¹⁹.

Het is evenwel mogelijk dat de twee “verplaatsingen” door één van hen worden georganiseerd, maar niet worden beschouwd als één vervoersoperatie. Stel dat B beide “verplaatsingen” organiseert. Wanneer de goederen aankomen in lidstaat 2 heeft B geen overeenkomst met C gesloten over de verkoop van de goederen. Later sluit hij een verkoopovereenkomst met C, sluit C een verkoopovereenkomst met D, en D met E, en worden de goederen vervoerd van B (in lidstaat 2) naar E (in lidstaat 5). In dit geval vinden wij dat de keten A-B-C-D-E wordt onderbroken, ook al is B de organisator van de twee goederenverplaatsingen.

Wanneer de goederen van lidstaat 1 naar lidstaat 2 worden vervoerd, is derhalve sprake van een intracommunautaire levering door A in lidstaat 1 en van een intracommunautaire verwerving door B in lidstaat 2. De reeks transacties tussen B, C, D en E omvat één intracommunautaire vervoersoperatie van lidstaat 2 naar lidstaat 5, die wordt toegekend aan de levering door B (er is geen andere optie, aangezien B de eerste leverancier in de keten B-C-D-E is). De daaropvolgende leveringen van C aan D en van D aan E zijn binnenlandse transacties in lidstaat 5.

Als B wanneer hij de goederen van A verwerft (of onmiddellijk daarna) echter al een overeenkomst met C heeft gesloten betreffende de verkoop van de goederen en vóór de verplaatsing van de goederen weet dat ze moeten worden vervoerd naar E in lidstaat 5, dan verhindert het feit dat er twee “goederenverplaatsingen” zijn, in principe niet dat de reeks transacties als een ketentransactie wordt gezien, zodat de twee “goederenverplaatsingen” (mits daartussen continuïteit bestaat, zoals aangegeven in voorbeeld 3 in paragraaf 3.6.7) kunnen worden beschouwd als één vervoersoperatie in de zin van artikel 36 bis BR. In dat geval is A de eerste leverancier, E de laatste afnemer en B – die het enige vervoer heeft georganiseerd (dat uit twee “verplaatsingen” bestaat) – de tussenhandelaar.

b) *Scenario 2*: We komen tot een andere conclusie indien B de eerste “verplaatsing” organiseert en C de tweede. In dat geval komt elke verplaatsing neer op een vervoersoperatie en zijn er twee mogelijkheden.

Ten eerste is het mogelijk dat B het vervoer van de goederen naar het entrepot in lidstaat 2 organiseert en dat ze voor C bestemd zijn in het kader van een leveringsovereenkomst tussen B en C. In dat geval kunnen de transacties van A-B-C worden beschouwd als een ketentransactie met B als tussenhandelaar. Indien de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, van toepassing is, is sprake van een intracommunautaire levering door A in lidstaat 1, een intracommunautaire verwerving door B in lidstaat 2 en een binnenlandse levering tussen B en C in lidstaat 2. Bij de transacties C-D-E is C de eerste leverancier en

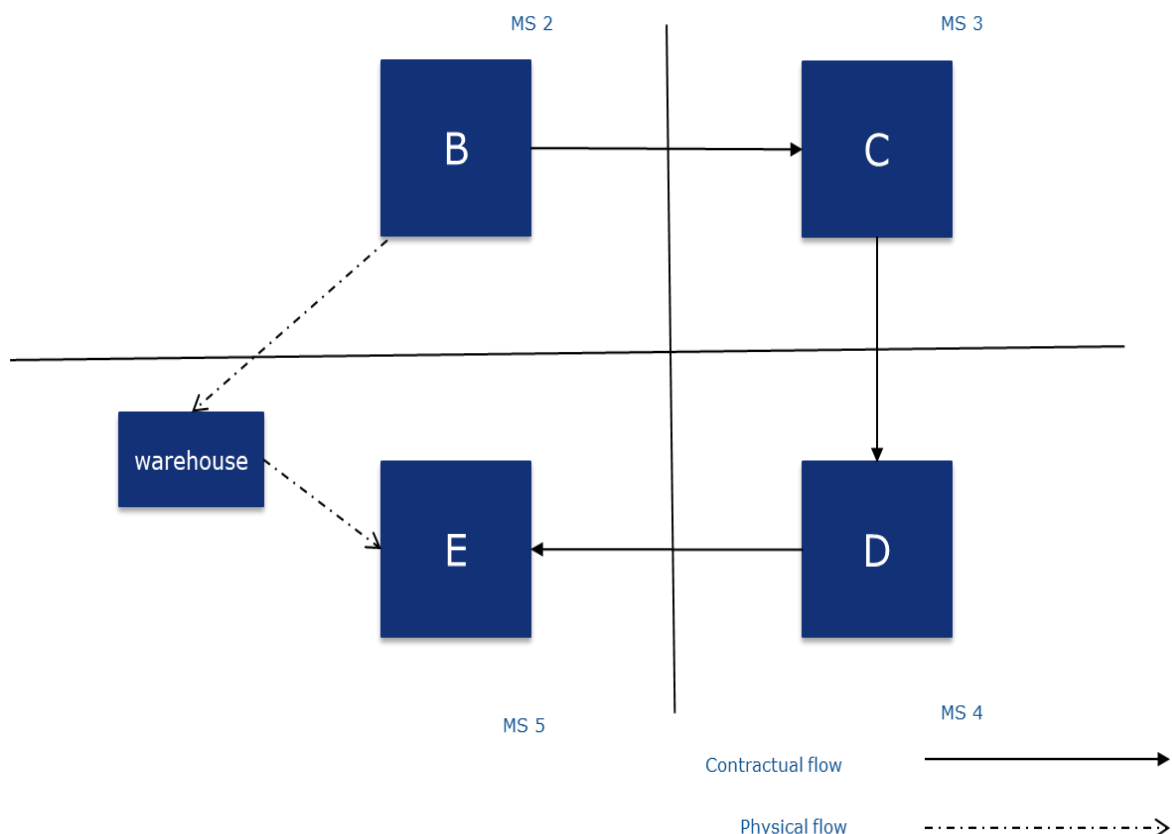
¹⁹ Wanneer A of E beide “verplaatsingen” organiseert, is het mogelijk dat die worden beschouwd als één vervoersoperatie, maar is de regel van artikel 36 bis hoe dan ook niet van toepassing, aangezien er geen tussenhandelaar is in de zin van die bepaling.

organiseert hij het vervoer. Zodoende verricht C een intracommunautaire levering in lidstaat 2, verricht D een intracommunautaire verwerving in lidstaat 5 en komt de levering van D aan E neer op een binnenlandse transactie in lidstaat 5.

Ten tweede kan het zijn dat de goederen die B vervoert naar het entrepot in lidstaat 2, bestemd zijn voor B zelf. In dat geval houdt het vervoer geen verband met de levering van B aan C en moet de levering van A aan B uit de keten worden gehaald. Daarbij is sprake van een intracommunautaire levering door A in lidstaat 1 en van een intracommunautaire verwerving door B in lidstaat 2. De transacties tussen B, C, D en E resulteren in een ketentransactie waarbij B de eerste leverancier is, E de laatste afnemer en C de tussenhandelaar. Indien C zijn door lidstaat 2 toegekende btw-identificatienummer doorgeeft aan B, dan geldt de regel van artikel 36 bis, lid 2, BR, en krijgen alle leveringen tussen A-B-C-D-E dezelfde btw-behandeling als in de vorige paragraaf.

Wanneer C in het tweede geval zijn door lidstaat 2 toegekende btw-nummer echter niet aan B doorgeeft, dan geldt de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR. De levering van A aan B verandert niet, maar de levering van B aan C komt neer op een intracommunautaire levering door B in lidstaat 2 en een intracommunautaire verwerving door C in lidstaat 5, gevolgd door binnenlandse leveringen in lidstaat 5 van C aan D en van D aan E. Daarom moet C, als hij de algemene regel in artikel 36 bis, lid 1, BR, wil toepassen, B een btw-nummer meedelen dat is uitgegeven door een andere lidstaat dan lidstaat 2, zodat B weet dat hij de levering aan C moet behandelen als een intracommunautaire levering en niet als een binnenlandse levering in lidstaat 2.

c) *Scenario 3*: Net als in scenario 1 willen we met dit scenario benadrukken dat de overeenkomsten die de partijen hebben gesloten wanneer de goederen worden verplaatst, doorslaggevend zijn om te bepalen of de keten onderbroken is. Dit scenario illustreren we met een ander voorbeeld (**voorbeeld 5**):



De goederen worden vervoerd van het pand van B in lidstaat 2 naar een entrepot in lidstaat 5. C organiseert het vervoer. Op het moment van vervoer heeft B de goederen verkocht aan C, maar heeft C met niemand een koopovereenkomst voor de goederen gesloten. Later, nadat de goederen zijn aangekomen in lidstaat 5, sluit C een koopovereenkomst met D, en doet D hetzelfde met E. C organiseert het vervoer van de goederen van het entrepot naar het pand van E in lidstaat 5.

In dit geval moeten we kijken naar de contractuele situatie van de goederen ten tijde van het aanvankelijke vervoer. Tijdens het intracommunautaire vervoer is C de eigenaar van de goederen. Er zijn geen daaropvolgende leveringen van dezelfde goederen – er is enkel de levering van B aan C. Daarom is sprake van een intracommunautaire levering van goederen door B in lidstaat 2, gevolgd door een intracommunautaire verwerving van goederen door C in lidstaat 5. De intracommunautaire levering van goederen is vrijgesteld indien aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan.

In dit geval is geen sprake van een ketentransactie. De leveringen van C aan D en van D aan E komen neer op binnenlandse transacties in lidstaat 5.

Nu we de verschillende scenario's met betrekking tot gefragmenteerd vervoer en ketenonderbrekingen hebben geanalyseerd, kunnen we concluderen dat het bij meerdere "goederenbewegingen" en meerdere betrokkenen bij het vervoer belangrijk is om per geval te beoordelen of de regels inzake ketentransacties kunnen worden toegepast. Het is daarbij relevant waar de goederen zich bevinden, en niet waar de leveranciers zich bevinden, en welke transacties zijn verricht wanneer de goederen worden verplaatst.

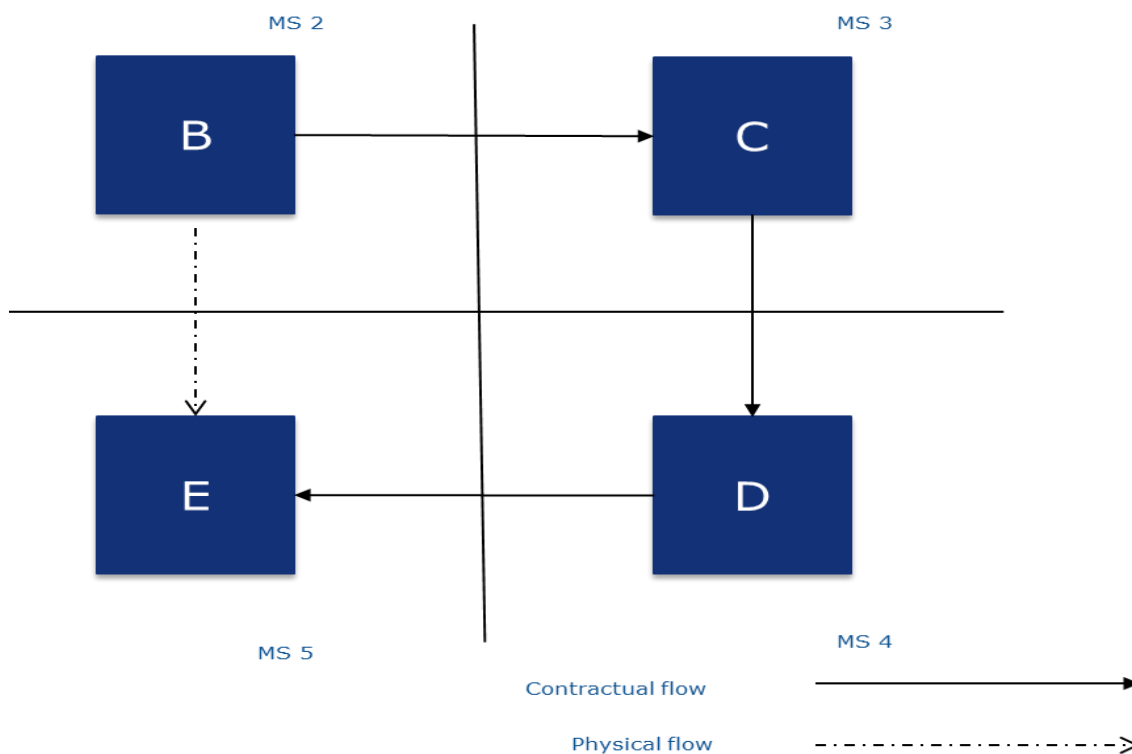
3.6.9. Bewijs van de organisatie van het vervoer

De tussenhandelaar moet bewijs bewaren waaruit blijkt dat de goederen door hemzelf of voor zijn rekening door een derde partij zijn vervoerd of verzonden. Dat bewijs is nodig om te bepalen of hij de tussenhandelaar is en zodoende aan welke transactie in de keten het vervoer wordt toegeschreven. Dit is echter een ander bewijs dat afzonderlijk moet worden beoordeeld van het bewijs dat nodig is om te kunnen profiteren van de vrijstelling in artikel 138, lid 1, BR. De partij die de vrijstelling toepast (dat kan al dan niet de tussenhandelaar zijn) moet ten overstaande van de belastingdiensten bewijzen dat aan de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling wordt voldaan²⁰.

Daarom is er tweeledig bewijs nodig: bewijs voor de organisatie van het vervoer (bewijs dat het vervoer is verricht "door of voor rekening van" een bepaalde belastingplichtige) en bewijs voor het vervoer zelf (bewijs dat de goederen inderdaad van de ene naar de andere lidstaat zijn vervoerd).

Met behulp van het volgende voorbeeld (**voorbeeld 6**) zullen we laten zien waarom er tweeledig bewijs nodig is.

²⁰ Wanneer het vervoer wordt toegekend aan de levering aan de tussenhandelaar, dan moet de leverancier om deze reden bewijs voor het transport bewaren om de vrijstelling van de intracommunautaire levering te rechtvaardigen. Bovendien moet de leverancier om het vermoeden van artikel 45 bis, lid 1, onder b), UV, in te roepen beschikken over de bij die bepaling vereiste documenten.



We gaan ervan uit dat het vervoer van de goederen is toegekend aan de levering aan de tussenhandelaar en dat C de tussenhandelaar is. Het vervoer is toegekend aan de levering aan C, dus de intracommunautaire levering is de levering van B aan C. Als B – die het vervoer niet organiseert – gebruik wil maken van de vrijstelling, heeft hij in principe het volgende nodig: i) het btw-identificatienummer dat aan C is toegekend door een andere lidstaat dan lidstaat 2; ii) bewijs dat de goederen van lidstaat 2 naar een andere lidstaat zijn vervoerd; en iii) bewijs dat de goederen door C of voor zijn rekening door een derde partij zijn vervoerd (aangezien artikel 138, lid 1, BR, voor de toepassing van de vrijstelling vereist dat de goederen zijn vervoerd door de leverancier of de afnemer, of door een derde partij voor rekening van een van hen).

C moet dus ten overstaan van B bewijzen dat het vervoer heeft plaatsgevonden en dat hij het heeft georganiseerd (of, met andere woorden, dat het vervoer voor zijn rekening is verricht door hemzelf of door een derde partij). NB: Indien uit de bewijzen blijkt dat D het vervoer organiseert (en niet C), dan is D de tussenhandelaar. In dat geval wordt het intracommunautaire vervoer toegewezen aan de levering van C aan D of aan de levering van D aan E, maar kan het niet worden toegewezen aan de levering van B aan C. Die laatste levering is een binnenlandse transactie in lidstaat 2, en B moet btw in rekening brengen bij C. Daarom moet C ten overstaan van B bewijzen dat hij het vervoer organiseert, wat een aanvullend en ander bewijs is dan het loutere bewijs dat het vervoer heeft plaatsgevonden.

3.6.10. De tussenhandelaar moet het btw-identificatienummer mededelen aan zijn leverancier

Om de regel van artikel 36 bis, lid 2, BR, toe te passen, moet de tussenhandelaar het btw-identificatienummer van de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd doorgeven **aan zijn leverancier**.

Artikel 36 bis, lid 2, BR, vereist niet dat de betrokken belastingdiensten op de hoogte worden gesteld: het nummer moet alleen aan de leverancier worden doorgegeven.

De tussenhandelaar moet zijn leverancier op de hoogte stellen; het is niet van belang of de tussenhandelaar het btw-identificatienummer doorgeeft aan andere deelnemers in de ketentransactie.

In voorbeeld 2 wordt het vervoer toegeschreven aan de levering door D aan E indien D de tussenhandelaar is en het door lidstaat 2 aan hem (D) toegekende btw-identificatienummer doorgeeft aan C. Voor de toepassing van artikel 36 bis, lid 2, BR, is het niet relevant of D zijn btw-identificatienummer doorgeeft aan B of E. Wanneer D dat nummer doorgeeft aan B of E, maar niet aan C, dan geldt derhalve de algemene regel en wordt het vervoer of de verzending toegeschreven aan de levering van C aan D.

3.6.11. Hoe moet de tussenhandelaar zijn btw-identificatienummers doorgeven?

Het doorgeven van het btw-identificatienummer hoeft niet aan bepaalde formaliteiten te voldoen. Daartoe mag men alle middelen gebruiken, mits kan worden aangetoond dat de mededeling is ontvangen door de leverancier. In dit verband kan e-mailverkeer volstaan.

Het staat de partijen vrij om te bepalen hoe zij het nummer doorgeven. Dat hoeft niet bij elke transactie te gebeuren. Het is mogelijk dat de tussenhandelaar het btw-identificatienummer dat moet worden gebruikt voor alle leveringen aan een bepaalde lidstaat maar één keer doorgeeft aan zijn leverancier. Als de tussenhandelaar meerdere leveringen van dezelfde leverancier ontvangt, bijvoorbeeld in lidstaat 1 en lidstaat 2, hoeft hij zijn leverancier het btw-identificatienummer dat wordt gebruikt voor de leveringen aan lidstaat 1 en het btw-identificatienummer dat wordt gebruikt voor de leveringen aan lidstaat 2 maar één keer door te geven. Het kan daarbij gaan om hetzelfde nummer of verschillende nummers.

De tussenhandelaar kan de leverancier laten weten dat vanaf een bepaald moment een ander btw-identificatienummer zal worden gebruikt voor leveringen aan een bepaalde lidstaat dan tot dan toe het geval is. De tussenhandelaar kan voor specifieke leveringen ook besluiten een ander btw-identificatienummer te gebruiken dan het nummer dat hij gewoonlijk gebruikt. Wanneer hij een bepaald btw-identificatienummer aan zijn leverancier heeft doorgegeven dat voor alle leveringen aan een bepaalde lidstaat moet worden gebruikt, kan hij de leverancier dus informeren dat hij voor een specifieke levering een ander btw-identificatienummer gebruikt.

Op zijn beurt kan de leverancier de tussenhandelaar verzoeken zijn btw-identificatienummer per transactie door te geven als hij daar de voorkeur aan geeft, om een correcte toepassing van de vrijstelling te waarborgen.

3.6.12. Bewijs voor het doorgeven van het btw-identificatienummer

De tussenhandelaar en zijn leverancier moeten het bewijs van de doorgifte bewaren en bij de belastingdienst indienen wanneer dat nodig is om na te gaan of de regel correct is toegepast. Daarom is een vorm van schriftelijke communicatie (al dan niet elektronisch) nodig om te bewijzen dat het btw-identificatienummer is doorgegeven.

Echter, ook wanneer de tussenhandelaar of zijn leverancier niet kan bewijzen dat de tussenhandelaar zijn btw-nummer van de lidstaat van verzending van de goederen heeft doorgegeven aan zijn leverancier, wordt ervan uitgegaan dat dat het geval is indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- 1) het btw-identificatienummer van de tussenhandelaar dat is toegekend door de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, is vermeld op de aan hem gerichte factuur van de leverancier; en
- 2) het btw-bedrag dat is verschuldigd in de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd is in rekening gebracht op de factuur (tenzij de transactie vrijgesteld is van btw; in dat geval moet de factuur een verwijzing bevatten naar de toepasselijke bepaling van de btw-richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling, of enige andere verwijzing waaruit blijkt dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 226, lid 11, BR).

De autoriteiten van de betrokken lidstaat moeten ook kunnen nagaan of het handelen van de leverancier en de tussenhandelaar strookt met de informatie op de factuur. Als bijvoorbeeld de leverancier volgens de factuur btw in rekening heeft gebracht, moet hij die btw vermelden in zijn btw-registers, voor zover hij een dergelijk register moet bijhouden, en op zijn btw-aangifte.

3.6.13. Wat gebeurt er indien de tussenhandelaar en zijn leverancier niet kunnen bewijzen dat het btw-identificatienummer is doorgegeven?

Indien de tussenhandelaar en zijn leverancier niet kunnen bewijzen dat de tussenhandelaar zijn btw-nummer van de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd heeft doorgegeven aan zijn leverancier, en niet wordt voldaan aan de voorwaarden van paragraaf 3.6.12, dan kan worden verondersteld dat de voorwaarden om de regel in artikel 36 bis, lid 2, BR, toe te passen, niet zijn nagekomen en dat de algemene regel in artikel 36 bis, lid 1, BR, van toepassing is.

3.6.14. Wanneer moet de tussenhandelaar het nummer doorgeven?

In artikel 36 bis BR wordt niet nader bepaald wanneer het btw-identificatienummer moet worden doorgegeven aan de leverancier. Onder normale omstandigheden moet dit nummer in principe worden doorgegeven vóór de belastbare gebeurtenis.

Indien de tussenhandelaar zijn btw-identificatienummer dat tegen die datum door de lidstaat van vertrek van de goederen is verstrekt, niet aan zijn leverancier heeft meegedeeld, is de algemene regel in artikel 36 bis, lid 1, BR, van toepassing, zodat het vervoer van de goederen wordt toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar en deze levering de intracommunautaire levering is. Daarom brengt de leverancier geen btw in rekening aan de tussenhandelaar, mits de tussenhandelaar een btw-identificatienummer aan de leverancier heeft doorgegeven dat is verstrekt door een andere lidstaat dan die van vertrek van de goederen en de leverancier ervan overtuigd is dat de goederen door de tussenhandelaar of voor diens rekening door iemand anders worden vervoerd naar een andere lidstaat.

Het is echter mogelijk dat de tussenhandelaar per abuis een verkeerd btw-identificatienummer doorgeeft. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer hij zijn leverancier heeft geïnstrueerd om altijd zijn door de lidstaat van vertrek van de goederen toegekende btw-identificatienummer te gebruiken, maar voor deze specifieke levering zijn door de lidstaat van aankomst van de goederen toegekende btw-identificatienummer wil gebruiken. In dit geval moet de tussenhandelaar de mogelijkheid hebben om zijn door de lidstaat van aankomst toegekende btw-identificatienummer na de belastbare gebeurtenis door te geven. De gevolgen van de laattijdige mededeling variëren naargelang de omstandigheden van het geval.

Indien de informatie wordt doorgegeven na de belastbare gebeurtenis, maar vóór de termijn voor het indienen van de btw-aangifte voor die periode, zal de leverancier simpelweg de factuur corrigeren overeenkomstig de desbetreffende nationale regels en alsnog de btw-vrijstelling toepassen op de transactie (indien aan alle voorwaarden is voldaan), en zal hij voor die levering geen btw-bedrag vermelden in zijn btw-aangifte.

Indien de informatie wordt doorgegeven na de belastbare gebeurtenis en na de termijn voor het indienen van de btw-aangifte voor die periode, kan de leverancier alsnog de factuur corrigeren overeenkomstig de desbetreffende nationale regels en kan hij alsnog de btw-vrijstelling toepassen indien aan alle voorwaarden is voldaan. De leverancier corrigeert de btw-aangifte overeenkomstig de in die lidstaat geldende procedures.

3.6.15. Wat gebeurt er indien de tussenhandelaar meerdere btw-identificatienummers heeft?

Als C in ons voorbeeld 2 de tussenhandelaar is, is het mogelijk dat hij btw-identificatienummers heeft gekregen van de lidstaat waar hij is gevestigd (nr. 3), de lidstaat van vertrek van de goederen (nr. 2) en de lidstaat van aankomst van de goederen (nr. 5).

Het feit dat C een btw-identificatienummer heeft gekregen van lidstaat 2 verplicht hem er niet toe dat nummer te gebruiken voor transacties met leveranciers die zijn gevestigd en/of goederen die zich bevinden in die lidstaat. Hij kan het door die lidstaat toegekende btw-identificatienummer gebruiken, of een ander btw-identificatienummer dat door een andere lidstaat is toegekend. De keuze voor het ene of het andere btw-identificatienummer heeft echter verschillende gevolgen.

We hebben al gezien wat de gevolgen zijn als C het btw-identificatienummer van lidstaat 2 verstrekt. In dat geval is de levering van B aan C een binnenlandse levering in lidstaat 2 en wordt het vervoer van de goederen toegewezen aan de levering door C. C verricht bijgevolg een intracommunautaire levering in lidstaat 2 (die is vrijgesteld indien hij aan de voorwaarden van artikel 138 BR voldoet).

C kan echter ook zijn door lidstaat 5 afgegeven btw-identificatienummer doorgeven aan B. In dat geval geldt de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, en wordt het vervoer toegewezen aan de levering aan C. De intracommunautaire levering van B aan C is vrijgesteld. C verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat 5.

Indien C zijn door lidstaat 3 toegekende btw-identificatienummer meedeelt aan B, geldt de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, eveneens en wordt het vervoer toegekend aan de levering aan C. De intracommunautaire levering van B aan C is vrijgesteld, aangezien artikel 138 BR slechts een btw-identificatienummer voorschrijft dat is afgegeven door een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen begint.

Overeenkomstig artikel 40 BR verricht C een intracommunautaire verwerving van goederen in lidstaat 5, de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen eindigt, waardoor de intracommunautaire verwerving wordt belast in lidstaat 5. Overeenkomstig artikel 41 BR zou de intracommunautaire verwerving echter ook kunnen worden belast in lidstaat 3, aangezien C de verwerving heeft verricht op basis van het door lidstaat 3 afgegeven btw-identificatienummer. Om dubbele belastingheffing te voorkomen moet C ten overstaan van de belastingdienst in lidstaat 3 aantonen dat er btw is geheven op de verwerving in overeenstemming met artikel 40 BR, oftewel in de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen eindigt (lidstaat 5).

3.6.16. Wat gebeurt er indien de tussenhandelaar geen btw-identificatienummer doorgeeft aan zijn leverancier?

Mogelijk geeft de tussenhandelaar geen btw-identificatienummer door aan zijn leverancier. In voorbeeld 2 nemen we aan dat C de tussenhandelaar is en geen btw-identificatienummer heeft doorgegeven aan B. In dat geval moet B btw in rekening brengen op de transactie aan C.

Het feit dat de goederen het grondgebied van lidstaat 2 hebben verlaten en dat C een belastingplichtige is die als zodanig optreedt, is onvoldoende om de intracommunautaire levering vrij te stellen van btw. Om de intracommunautaire levering te kunnen vrijstellen vereist artikel 138, lid 1, onder b), BR, dat C een door een andere lidstaat dan die van vertrek toegekend btw-identificatienummer doorgeeft aan B. Aangezien hij dat niet heeft gedaan, moet B btw heffen op de intracommunautaire levering.

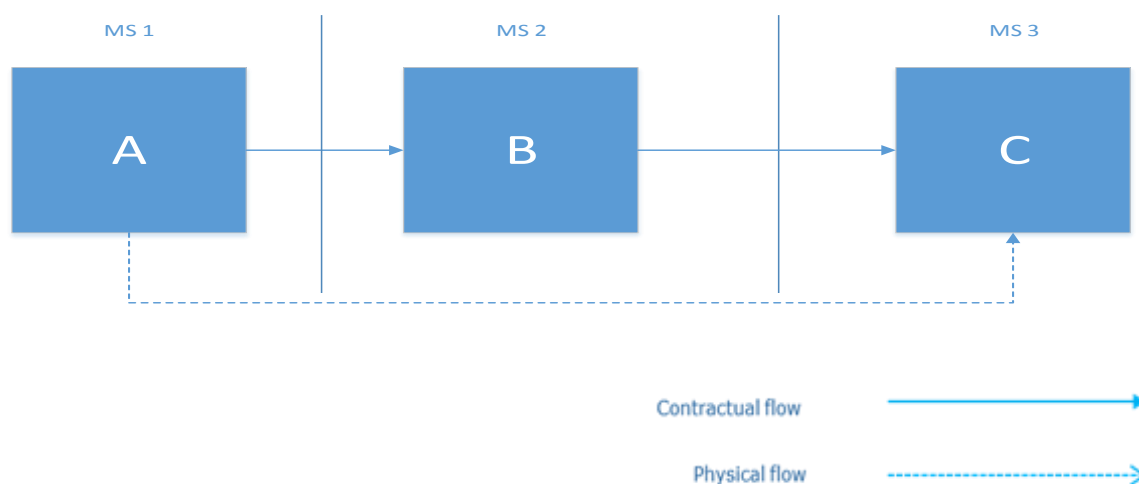
NB: het belasten van de intracommunautaire levering in lidstaat 2 verhindert niet dat C de intracommunautaire verwerving belast in lidstaat 5 overeenkomstig artikel 40 BR en artikel 16 UV.

C kan de situatie rechtzetten door zijn btw-identificatienummer in een later stadium door te geven. Hij kan zijn btw-identificatienummer van lidstaat 2, 3 of 5 doorgeven aan B, met de gevolgen die in de vorige paragraaf zijn uitgelegd. De in lidstaat 2 vastgestelde regels voor het corrigeren van facturen zijn dan van toepassing.

3.6.17. Vereenvoudiging van driehoekstransacties

Zoals gezegd zijn de regels in artikel 36 bis BR louter bedoeld om te verduidelijken aan welke transactie in de keten het vervoer wordt toegewezen. Deze regels hebben geen gevolgen voor de verschuldigdheid van de belasting, die wordt bepaald overeenkomstig de algemene regels. Ze hebben evenmin gevolgen voor de mogelijkheid om de vereenvoudiging voor driehoekstransacties toe te passen indien aan alle voorwaarden van artikel 141 BR is voldaan.

Het volgende voorbeeld draait om een eenvoudige ketentransactie waarbij de vereenvoudiging voor driehoekstransacties kan worden toegepast (**voorbeeld 7**):



B is de tussenhandelaar. De algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, is dat het vervoer of de verzending wordt toegekend aan de levering aan de tussenhandelaar, d.w.z. de levering van A aan B. Daarom verricht A een intracommunautaire levering in lidstaat 1 en

B een intracommunautaire verwerving in lidstaat 3. We zullen bekijken of is voldaan aan de vereisten van artikel 141 BR om de vereenvoudiging voor driehoekstransacties toe te passen:

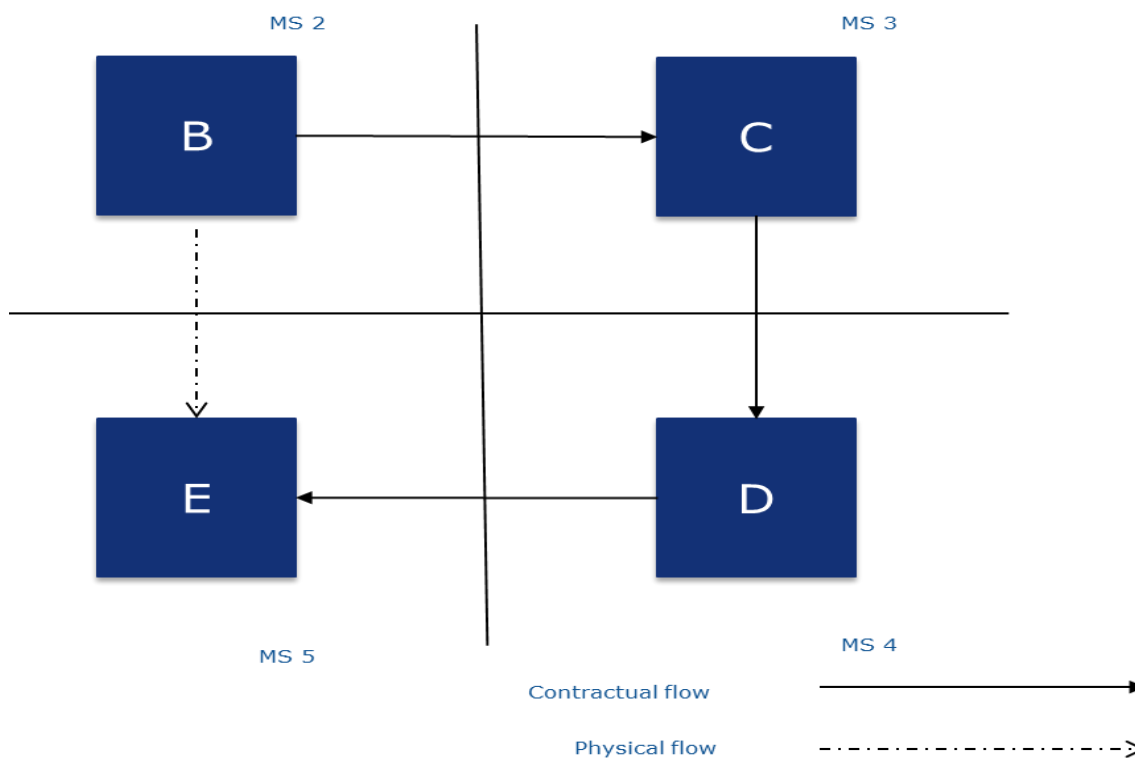
- a) De intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht door een belastingplichtige B die niet is gevestigd in de betreffende lidstaat 3 en die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in lidstaat 2.
- b) De verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van die goederen door B in de betreffende lidstaat 3.
- c) De goederen worden rechtstreeks vervoerd vanuit een andere lidstaat (nr. 1) dan die waarin B is geïdentificeerd (nr. 2), naar de persoon voor wie hij de daaropvolgende levering verricht (C).
- d) De persoon aan wie de daaropvolgende levering wordt verricht (C), is ook als belastingplichtige geïdentificeerd in de betreffende lidstaat (nr. 3).
- e) C is overeenkomstig artikel 197 BR gehouden tot voldoening van de btw op de door B verrichte levering.

Daarom wordt voldaan aan de voorwaarden voor de vereenvoudiging van driehoekstransacties. De transactie wordt zodoende als volgt belast:

- A verricht een intracommunautaire levering in lidstaat 1. De levering is vrijgesteld indien aan alle voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan.
- B verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat 3. Vanwege de toepassing van artikel 141 BR wordt geen btw geheven op de verwerving.
- B verricht een binnenlandse levering aan C in lidstaat 3. C is gehouden tot voldoening van de op die levering overeenkomstig artikel 197 BR.
- Daarom hoeft B zich in de lidstaten 1 en 3 niet te registreren voor de btw, noch hoeft hij daar een btw-aangifte in te dienen. Bovendien moet hij, om te voorkomen dat B in lidstaat 2 belasting moet betalen over een intracommunautaire verwerving, voldoen aan de voorwaarden van artikel 42 BR.

3.6.17.1. Meer dan drie marktdeelnemers in de keten

Nu volgt een voorbeeld met vier marktdeelnemers in de keten (**voorbeeld 8**):



In voorbeeld 8 is C de tussenhandelaar. C geeft zijn door lidstaat 2 afgegeven btw-identificatienummer door aan B. Daarom geldt niet de algemene regel van artikel 36 bis, lid 1, BR, maar de regel van artikel 36 bis, lid 2, BR, waarbij het vervoer wordt toegekend aan de levering door C. De levering van B aan C is zodoende een binnenlandse levering in lidstaat 2 en de levering van C aan D is een intracommunautaire levering van goederen die is vrijgesteld in lidstaat 2 (indien de voorwaarden van artikel 138 BR zijn vervuld).

De intracommunautaire verwerving wordt verricht door D, die niet is gevestigd in lidstaat 5 – de lidstaat van aankomst van de goederen – maar is geregistreerd in lidstaat 4. D verwerft de goederen om ze vervolgens te leveren aan E in dezelfde lidstaat (nr. 5). De goederen zijn rechtstreeks vervoerd vanuit een andere lidstaat (nr. 2) dan die waarin D voor btw-doeleinden geïdentificeerd is (nr. 4), naar de persoon voor wie hij de daaropvolgende levering verricht (E). E is btw-plichtig in lidstaat 5. Daarom is de regel van artikel 141 BR van toepassing indien E gehouden is tot voldoening van de btw op de levering die is verricht door de niet in lidstaat 5 gevestigde persoon (D), in overeenstemming met artikel 197 BR.

In die situatie mag geen btw worden geheven op de intracommunautaire verwerving door D in lidstaat 5. Overeenkomstig artikel 197 BR is E gehouden tot voldoening van de btw op de levering van D aan E in lidstaat 5.

Daarom hoeft D zich in lidstaat 1 niet te registreren voor de btw, noch hoeft hij daar een btw-aangifte in te dienen. Bovendien moet hij, om te voorkomen dat D in lidstaat 4 belasting moet betalen over een intracommunautaire verwerving, voldoen aan de voorwaarden van artikel 42 BR.

3.6.17.2. *Levering van de goederen volgend op de driehoekstransactie*

In voorbeeld 8 was C de tussenhandelaar. C geeft zijn btw-identificatienummer in lidstaat 3 (en niet zijn btw-identificatienummer in lidstaat 2) door aan B. In dit voorbeeld nemen we aan dat D in de lidstaten 4 én 5 is geïdentificeerd voor btw-doeleinden. Hier is

de algemene regel voor ketentransacties van toepassing en wordt het vervoer toegekend aan de levering van B aan C. C verricht een intracommunautaire verwerving in lidstaat 5. Gezien de letterlijke formulering van artikel 141 BR zou men kunnen denken dat de vrijstelling niet kan worden toegepast op de intracommunautaire verwerving door C, omdat men kan veronderstellen dat de voorwaarde van artikel 141, onder c), BR, niet is vervuld: de goederen worden niet verzonden of vervoerd naar de persoon voor wie C de levering verricht (D), maar naar een andere persoon, E, verderop in de keten. In dat geval moet C zich in lidstaat 5 registreren en de btw op de intracommunautaire verwerving opgeven in lidstaat 5²¹.

In deze situatie kan de uitzondering van artikel 141 BR echter nog steeds worden toegepast.

Hierbij moet worden opgemerkt dat het voor tussenhandelaar C, wanneer hij de goederen verkoopt aan D, niet relevant is wat D met de goederen wil doen.

C komt zijn verplichtingen aan D na door de goederen te verzenden naar de door hen overeengekomen plaats. Dat kan het pand van D of een door een derde partij beheerd entrepot zijn. Het pand van E behoort ook tot de mogelijkheden als er een transactie plaatsvindt tussen D en E waarvan C niet noodzakelijkerwijs op de hoogte is.

C voldoet dus aan de vereisten van artikel 141 BR omdat hij de goederen verzendt naar de door D aangewezen plek. Het feit dat D goederen heeft verkocht aan E (waarvan C al dan niet op de hoogte is) doet geen afbreuk aan de vervulling van de vrijstellingsvoorwaarden door C.

We kunnen kijken naar de verschillen tussen dit scenario (een driehoekstransactie tussen B, C en D, ook al worden de goederen verzonden naar E) en het geval waarbij een driehoekstransactie wordt verricht tussen B, C en D, de goederen naar het pand van D worden verzonden en vervolgens buiten de ketentransactie door D worden geleverd aan E.

In beide gevallen is de intracommunautaire verwerving van de goederen door C in lidstaat 5 vrijgesteld en hoeft C zich daar niet te registreren. In beide gevallen moet D in lidstaat 5 zijn geregistreerd en is hij gehouden tot voldoening van de btw op de binnenlandse levering die C aan hem verricht in die lidstaat.

Bovendien moet rekening worden gehouden met artikel 42, onder b), BR. Dit houdt in dat C moet voldoen aan “de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst”, waardoor C de daaropvolgende levering aan D en het btw-identificatienummer van D in lidstaat 5 moet opnemen in de lijst die hij indient in lidstaat 3. Anders is C in beide gevallen in lidstaat 3 gehouden tot voldoening van de btw op de intracommunautaire verwerving, aangezien hij voor die verwerving het door lidstaat 3 toegekende btw-nummer heeft gebruikt (artikel 41 BR).

De levering van D aan E is in elk geval een binnenlandse levering die belastbaar is in lidstaat 5.

²¹ Als de vrijstelling van artikel 140, onder c), BR, van toepassing is (wat het geval is indien lidstaat 5 de optionele verleggingsregeling van artikel 194 BR toepast op de daaropvolgende levering tussen C en D), dan is C evenwel verplicht om zich vanwege de intracommunautaire verwerving te registreren in lidstaat 5, maar hoeft hij die verwerving niet aan te geven omdat die immers is vrijgesteld.

Zoals we hebben gezien maakt het voor C, D en E geen verschil of de vereenvoudiging voor driehoekstransacties wordt toegepast bij verzending van de goederen naar E of bij verzending van de goederen naar D die de goederen later verkoopt aan en verzendt naar E. Wanneer de vereenvoudiging niet wordt toegepast, moet C zich echter registreren voor btw-doeleinden en btw-aangifte doen in lidstaat 5.

Na analyse van de bovengenoemde omstandigheden kan worden aangenomen dat in voorbeeld 8 aan alle voorwaarden voor de toepassing van de vereenvoudiging voor driehoekstransacties is voldaan, mits C de goederen vervoert naar de door D aangegeven plaats in lidstaat 5 en D voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in lidstaat 5. De voorwaarde van artikel 141, onder c), BR, is nagekomen omdat de goederen direct zijn verzonden naar de plaats die D heeft opgegeven aan C.

Daarom moet de intracommunautaire verwerving van de goederen door C in lidstaat 5 worden vrijgesteld en hoeft C zich daar niet te registreren. D is in lidstaat 5 gehouden tot voldoening van de btw op de in die lidstaat verrichte binnenlandse levering van C aan D. Ook de levering van D aan E is een binnenlandse levering die wordt belast in lidstaat 5. In de zin van artikel 42 BR moet C in lidstaat 3 een lijst indienen onder vermelding van het btw-identificatienummer van D in lidstaat 5.

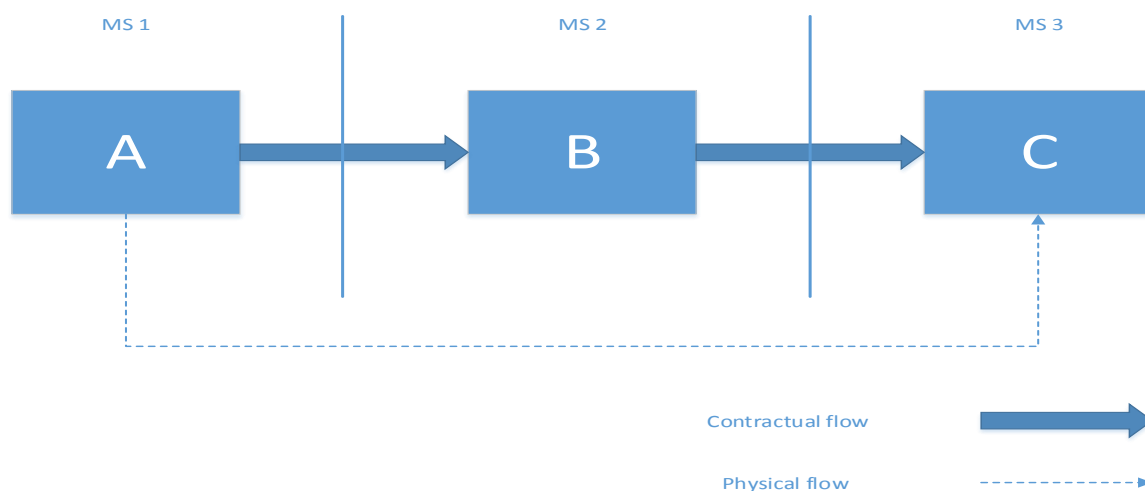
Kortom: de regels inzake ketentransacties zijn van toepassing ongeacht het aantal partijen in de keten. De vereenvoudiging voor driehoekstransacties is echter alleen van toepassing wanneer de transacties in de keten waarbij drie partijen betrokken zijn, voldoen aan alle voorwaarden voor die vereenvoudiging. In de praktijk komt in potentie slechts één van de belastingplichtigen in de keten van transacties (degene die de intracommunautaire verwerving verricht) in aanmerking voor de vereenvoudiging voor driehoekstransacties. In het bovenstaande voorbeeld is dat C en kan D niet van de vereenvoudiging profiteren.

3.6.18. De laatste persoon in de keten is een eindafnemer

Zoals gezegd in paragraaf 3.3 moeten er ten minste drie personen betrokken zijn bij een ketentransactie. Het is echter niet noodzakelijk dat zij allemaal belastingplichtig zijn.

Het is namelijk mogelijk dat de laatste persoon in de keten niet belastingplichtig is (een eindafnemer). Daarom kunnen we de regels inzake ketentransacties toepassen op een situatie waarin belastingplichtige A goederen verkoopt aan belastingplichtige B, die ze doorverkoopt aan de niet-belastingplichtige particulier C. De goederen worden rechtstreeks van A naar C vervoerd, van lidstaat 1 naar lidstaat 3.

Voorbeeld 9



In deze situatie kunnen de regels inzake ketentransacties alleen worden toegepast als B de tussenhandelaar is.

Indien de algemene regel van toepassing is, wordt het vervoer toegeschreven aan de levering van A aan B. Daarom is de levering door A een btw-vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen in lidstaat 1 (mits aan de voorwaarden van artikel 138 BR is voldaan), en is sprake van een in lidstaat 3 belastbare intracommunautaire verwerving door B. De levering van B aan C komt neer op een binnenlandse transactie in lidstaat 3.

Indien tussenhandelaar B aan A het btw-identificatienummer doorgeeft dat de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd (lidstaat 1) aan hem heeft toegekend, dan wordt de verzending of het vervoer toegeschreven aan de door hem verrichte levering (die van B aan C). De levering van A aan B is een in lidstaat 1 belaste binnenlandse transactie. De levering van B aan C komt neer op een verkoop van goederen op afstand die belastbaar is in lidstaat 3, tenzij wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 34 BR, in welk geval de transactie wordt belast in lidstaat 1.

4. DE VRIJSTELLING VAN INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERINGEN VAN GOEDEREN

4.1. Relevante bepaling

Artikel 138 BR

4.2. Wat behelst de bepaling?

Artikel 138 BR wordt op twee punten gewijzigd:

- lid 1 wordt geherstructureerd en er wordt een nieuwe voorwaarde toegevoegd;
- er wordt een lid 1 bis toegevoegd.

Artikel 138, lid 1, BR

Met betrekking tot artikel 138, lid 1, BR, moet rekening worden gehouden met het volgende:

- De inhoud van artikel 138, lid 1, onder a), BR, komt overeen met de inhoud van artikel 138, lid 1, in de versie die tot en met 31 december 2019 van kracht was.
- Onder b) wordt een nieuwe voorwaarde toegevoegd voor de toepassing van de vrijstelling, die bestaat uit twee elementen:
 - o de belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, is voor btw-doeleinden geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt,en
 - o deze belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, heeft zijn btw-identificatienummer aan de leverancier meegedeeld.

Ten aanzien van het eerste element moet worden opgemerkt dat het btw-identificatienummer van de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, niet noodzakelijkerwijs hoeft te zijn uitgegeven door de lidstaat waarnaar de goederen worden vervoerd; het volstaat dat het btw-identificatienummer is toegekend door een andere lidstaat dan die waarin de verzending of het vervoer begint.

Ten aanzien van het tweede element moet worden opgemerkt dat de wetstekst niet bepaalt hoe de overeenkomstsluitende partijen het btw-identificatienummer met elkaar moeten delen. Dit moet worden overgelaten aan de overeenkomstsluitende partijen en mag niet worden onderworpen aan formele vereisten (zoals het gebruik van een specifiek document). Vergelijkbaar met wat hierboven is gezegd over artikel 36 bis, lid 2, BR, kan men uit het feit dat de leverancier het btw-identificatienummer van zijn afnemer op de factuur heeft vermeld, afleiden dat de afnemer zijn btw-identificatienummer heeft verstrekt aan de leverancier.

Artikel 138, lid 1, onder a), BR

Wat artikel 138, lid 1 bis, BR betreft moet worden onderstreept dat er een nieuw lid 1 bis is toegevoegd aan artikel 138. De portee daarvan is dat de in lid 1 geregelde vrijstelling

niet geldt indien de leverancier niet voldoet aan de in de artikelen 262 en 263 BR neergelegde verplichting om een lijst in te dienen of indien de door hem reeds ingediende lijst niet de krachtens artikel 264 BR vereiste correcte informatie betreffende de levering in kwestie bevat, tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoeg van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden.

4.3. Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit artikel 138, leden 1 en 1 bis, BR

4.3.1. Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren

Richtsnoeren voortvloeiend uit de 113e vergadering van het btw-comité van 3 juni 2019

3. NIEUWE WETGEVING – KWESTIES MET BETREKKING TOT DE UITVOERING VAN ONLANGS AANGENOMEN EU-BTW-BEPALINGEN

3.1 Oorsprong: Commissie

Referenties: Artikelen 17 bis en 36 bis, artikel 138, leden 1 en 1 bis, artikel 243, lid 3, en artikel 262, lid 2, van de btw-richtlijn

Artikelen 45 bis en 54 bis van de btw-uitvoeringsverordening

Betreft: Uitvoering van het pakket met snelle oplossingen Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad en Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad

[\(Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Werkdocument nr. 968\)](#)

Document E – taxud.c.1(2019) 7900313 – Werkdocument nr. 976

*Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen: Wisselwerking met de richtlijn btw-teruggaaf (paragraaf 3.3.1)*²²

Het btw-comité bevestigt unaniem dat de wijziging die bij Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 is aangebracht in artikel 138, lid 1, BR, een materiële voorwaarde toevoegt om een intracommunautaire levering van goederen vrij te kunnen stellen. Het btw-comité is het er unaniem over eens dat deze toevoeging betekent dat de voorwaarden om de vrijstelling van artikel 138 toe te passen als niet-vervuld moeten worden beschouwd en dat de leverancier btw in rekening moet brengen wanneer de afnemer van de goederen zijn btw-identificatienummer niet aan de leverancier meedeelt of wanneer het meegedeelde btw-identificatienummer is afgegeven door de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd.

Document F – taxud.c.1(2019) 7900872 – Werkdocument nr. 977

*Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen: Toepassing van artikel 138, lid 1 bis (paragraaf 3.3.2)*²³

1. Het btw-comité bevestigt unaniem dat het feit dat de in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling niet van toepassing is in geval van niet-naleving door de

²² Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité.

²³ Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité.

leverancier zoals uiteengezet in lid 1 bis, in feite slechts gedurende een bepaalde periode na het moment van levering en facturering kan worden vastgesteld.

Het btw-comité is het er unaniem over eens dat er onvermijdelijk tijd zal zitten tussen het moment waarop de levering aan de afnemer wordt verricht en gefactureerd en het moment waarop de leverancier moet voldoen aan de verplichting als bedoeld in de artikelen 262 en 263 van de btw-richtlijn om een lijst in te dienen. Het btw-comité is het er ook unaniem over eens dat er onvermijdelijk tijd zit tussen het moment waarop de leverancier de lijst moet indienen en het moment waarop de belastingdienst actie onderneemt, omdat zulke actie alleen in gang wordt gezet wanneer de lijst niet is ingediend of niet de juiste informatie blijkt te bevatten.

2. Het btw-comité is het er unaniem over eens dat de leverancier de levering daarom op het moment van levering kan vrijstellen, mits hij aan de voorwaarden van artikel 138, lid 1, BR voldoet, aangezien dat de enige voorwaarden zijn die op het moment van levering relevant zijn om te bepalen of de vrijstelling van toepassing is.

Wat de gevallen als bedoeld in artikel 138, lid 1 bis, BR, betreft is het btw-comité het er bijna unaniem over eens dat de vrijstelling alleen achteraf kan worden ingetrokken, indien de belastingdienst vaststelt dat de leverancier niet voldoet aan de in de artikelen 262 en 263 van de btw-richtlijn neergelegde verplichting om een lijst in te dienen of indien de door hem reeds ingediende lijst niet de krachtens artikel 264 van de btw-richtlijn vereiste correcte informatie betreffende de levering in kwestie bevat, tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden.

[Document G – taxud.c.1\(2019\) 7901495 – Werkdocument nr. 978](#)

Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen: Gecombineerd met de optionele verleggingsregeling als bedoeld in artikel 194 (paragraaf 3.3.3)²⁴

Wanneer een overdracht van goederen overeenkomstig artikel 17 van de btw-richtlijn wordt geacht plaats te vinden, omdat goederen in de regeling inzake voorraad op afroep niet langer voldoen aan de voorwaarden om onder die regeling te vallen, is het btw-comité het unaniem eens over het volgende:

- a) wanneer de belastingplichtige die de overdracht uitvoert niet reeds voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de goederen voor het eerst onder de regeling inzake voorraad op afroep werden geplaatst, moet hij zich in die lidstaat identificeren vanwege de veronderstelde intracommunautaire verwerving die hij daar verricht;
- b) die identificatie is noodzakelijk overeenkomstig artikel 214, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn; de betrokken lidstaat mag deze niet achterwege laten, ook al is de veronderstelde intracommunautaire verwerving vrijgesteld overeenkomstig artikel 140, onder c), van de btw-richtlijn.

De leidraad *Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen: Gecombineerd met de optionele verleggingsregeling als bedoeld in artikel 194*

²⁴ Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité.

(paragraaf 3.3.3) houdt verband met het onderwerp dat in paragraaf 2.5.4 van deze toelichting wordt besproken. Zie ook die paragraaf.

4.3.2. Wat gebeurt er wanneer de afnemer de leverancier niet op de hoogte stelt van zijn btw-identificatienummer dat is toegekend in een andere lidstaat dan die waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd?

Indien de afnemer zijn btw-identificatienummer niet meldt aan de leverancier, of als het opgegeven btw-identificatienummer is afgegeven door de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, is ten minste een van de voorwaarden voor de vrijstelling van artikel 138 BR (met name de voorwaarde in artikel 138, lid 1, onder b), BR) niet vervuld en moet de leverancier btw in rekening brengen.

Dit is ook het geval wanneer aan alle andere voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling is voldaan en de leverancier (bijvoorbeeld vanwege het type of de hoeveelheid geleverde goederen) redenen heeft om aan te nemen dat de afnemer een belastingplichtige persoon of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is.

Het feit dat de leverancier btw in rekening brengt op de levering, omdat niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 138 BR, heeft geen invloed op de btw-behandeling van de intracommunautaire verwerving door de afnemer in de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen eindigt (artikel 16 UV).

Wanneer de afnemer, die kan aantonen dat hij een belastingplichtige was die als zodanig handelde op het moment van de verwerving, in een later stadium aan zijn leverancier een btw-identificatienummer kan meedelen dat is afgegeven in een andere lidstaat dan die waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd, en er geen aanwijzingen zijn voor fraude of misbruik, dan zal de leverancier de factuur corrigeren volgens de regels van de relevante nationale wetgeving.

4.3.3. Wat gebeurt er wanneer de afnemer een verzoek om een btw-identificatienummer heeft ingediend bij de belastingdienst, maar dat nummer nog niet heeft verkregen wanneer de leverancier de factuur moet uitschrijven?

Wanneer de afnemer op het moment waarop de leverancier de factuur uitschrijft geen btw-identificatienummer aan de leverancier heeft kunnen verstrekken, omdat de belastingdienst zijn verzoek om zo'n nummer nog steeds in behandeling heeft, kan de leverancier de vrijstelling van artikel 138 BR niet toepassen omdat niet aan alle voorwaarden is voldaan.

Zodra de afnemer het btw-identificatienummer heeft ontvangen, wordt de factuur gecorrigeerd volgens de voorwaarden die worden uitgelegd in het laatste punt van paragraaf 4.3.2.

4.3.4. Sommige lidstaten maken een onderscheid tussen een btw-identificatienummer dat alleen geldig is voor bepaalde binnenlandse transacties en een btw-identificatienummer dat in overeenstemming met artikel 215 BR wordt voorafgegaan door een code voor de lidstaat die het nummer heeft toegewezen. Kunnen beide nummers worden gebruikt voor de vrijstelling van artikel 138 BR?

Nee. Alleen het btw-identificatienummer dat wordt voorafgegaan door een code voor de lidstaat van afgifte is relevant in de context van artikel 138 BR. Dit is het enige btw-

identificatienummer dat de lidstaat van identificatie opneemt in de VIES-databank, en is zodoende het enige btw-identificatienummer dat de leverancier kan verifiëren.

4.3.5. Welk btw-identificatienummer moet worden gebruikt voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 138 BR wanneer de afnemer deel uitmaakt van een btw-groep in overeenstemming met artikel 11 BR?

Het HvJ-EU heeft aangegeven dat artikel 11 BR het effect heeft dat personen, met name vennootschappen, die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als een enkele belastingplichtige moeten worden aangemerkt in de nationale wetgeving die op grond van deze bepaling is aangenomen. Wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, dan mag/mogen de nauw met elkaar verbonden perso(o)n(en) in de zin van artikel 11 niet afzonderlijk worden behandeld als belastingplichtige(n) in de zin van artikel 9 BR. De behandeling als één belastingplichtige verhindert dus dat nauw met elkaar verbonden personen nog langer worden geïdentificeerd als individuele belastingplichtigen²⁵.

In feite betekent dit dat alleen de btw-groep een btw-identificatienummer heeft dat moet worden gebruikt voor de vrijstelling van artikel 138 BR.

4.3.6. Wat wordt bedoeld met “tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden” in artikel 138, lid 1 bis, BR?

In overweging 7 van Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 gaat de Raad als volgt in op het doel van deze bepaling: “Voorts is de lijst voor het VIES van essentieel belang om de lidstaat van aankomst te informeren over de aanwezigheid van goederen op zijn grondgebied, en is deze daarom een cruciaal onderdeel in de strijd tegen fraude in de Unie. Daarom dienen de lidstaten erop toe te zien dat, indien de leverancier zijn verplichtingen met betrekking tot de lijst voor het VIES niet vervult, de vrijstelling niet geldt, tenzij de leverancier te goeder trouw handelt, d.w.z. tenzij hij zijn tekortkomingen met betrekking tot de lijst voor de bevoegde belastinginstanties terdege kan verantwoorden; dit zou kunnen inhouden dat de leverancier op dat moment de correcte, bij artikel 264 van Richtlijn 2006/112/EG vereiste informatie verstrekt.”

In het eerste deel van artikel 138, lid 1 bis, BR, is het beginsel neergelegd dat de vrijstelling niet van toepassing is in geval van niet-naleving van de artikelen 262, 263 en 264 BR. Het laatste deel van artikel 138, lid 1 bis, BR, impliceert echter dat de vrijstelling nog steeds van toepassing is wanneer de leverancier zijn tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden.

Dit laatste deel van lid 1 bis verwijst naar situaties waarin niet-naleving per geval wordt behandeld in overleg tussen de leverancier en de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar de levering heeft plaatsgevonden.

Niettemin zou men kunnen aannemen dat de tekortkoming van een leverancier in de volgende situaties naar behoren verantwoord is (tenzij de belastingdiensten redenen hebben om aan te nemen dat de tekortkoming verband houdt met fraude), mits de

²⁵ Zie het arrest van het HvJ-EU van 22 mei 2008 in zaak C-162/07, *Amplifin*.

leverancier de fout die aan de tekortkoming ten grondslag ligt corrigeert zodra hij erachter komt:

- o De leverancier heeft per abuis verzuimd de vrijgestelde intracommunautaire levering te vermelden in de lijst voor de periode waarin de levering plaatsvond, maar heeft deze wel opgenomen in een lijst voor de volgende periode.
- o De leverancier heeft de vrijgestelde intracommunautaire levering opgenomen in de lijst voor de periode waarin de levering plaatsvond, maar heeft per abuis een onjuiste waarde van de levering vermeld.
- o Het bedrijf dat de goederen verwerft, wordt gereorganiseerd en krijgt een nieuwe naam en een nieuw btw-identificatienummer, maar de oude naam en het oude btw-nummer worden tijdens een korte overgangsperiode aangehouden. De leverancier heeft de transacties per abuis met het oude btw-identificatienummer vermeld op de lijst.

5. HET BEWIJS VAN VERVOER

5.1. Relevante bepaling

Artikel 45 bis UV.

5.2. Wat behelst de bepaling?

Artikel 45 bis UV bepaalt dat in de gevallen als bedoeld in artikel 45 bis, lid 1, onder a) of b), aan een voorwaarde voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen overeenkomstig artikel 138 BR is voldaan, d.w.z. de voorwaarde dat de goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Gemeenschap.

Dit betekent ook het volgende:

- het loutere feit dat een van de gevallen onder a) of b) zich voordoet, is niet voldoende om de levering vrij te stellen overeenkomstig artikel 138 BR. Hiermee wordt aan een basisvoorwaarde voldaan, maar om de vrijstelling te kunnen toepassen moeten ook de andere voorwaarden van artikel 138 BR worden vervuld.
- Het vermoeden kan niet worden omgekeerd. Met andere woorden: het feit dat de voorwaarden voor het vermoeden niet zijn nagekomen, betekent niet automatisch dat de vrijstelling van artikel 138 BR niet van toepassing is. In dit geval is het aan de leverancier om ten genoegen van de belastingdienst aan te tonen dat hij voldoet aan de voorwaarden voor de vrijstelling (met inbegrip van het vervoer), oftewel: indien het vermoeden niet van toepassing is, is de situatie gelijk aan die welke gold voor de inwerkingtreding van artikel 45 bis UV.

Artikel 45 bis, lid 2, UV, bepaalt dat een belastingdienst het vermoeden op grond van lid 1 (dat goederen zijn verzonden of vervoerd vanuit een lidstaat naar een bestemming buiten het grondgebied van die lidstaat, maar binnen de Gemeenschap) kan weerleggen.

De weerlegging van het vermoeden impliceert derhalve dat de belastingdiensten met de nodige informatie kunnen aantonen dat de goederen niet zijn verzonden of vervoerd vanuit een lidstaat naar een bestemming buiten het grondgebied van de lidstaat, maar binnen de Gemeenschap. Dit is bijvoorbeeld mogelijk wanneer de belastingdienst tijdens een controle ontdekt dat de goederen zich nog steeds in het entrepot van de leverancier bevinden, of op de hoogte is van een incident tijdens het vervoer waarbij de goederen zijn vernietigd voordat ze het grondgebied verlieten.

Wanneer de belastingdienst over de nodige informatie beschikt om het vermoeden te weerleggen (gezien de aard van de informatie die nodig is om het vermoeden te weerleggen), dan is de vrijstelling van artikel 138 BR uiteraard niet van toepassing. De “weerlegging van het vermoeden” betekent in dit verband dat de belastingdienst over bewijs beschikt waaruit blijkt dat de goederen niet zijn vervoerd.

“Weerlegging van het vermoeden” is iets anders dan de situatie waarin de belastingdienst kan aantonen dat een van de in artikel 45 bis, lid 3, UV, opgesomde documenten die als bewijsmiddel zijn ingediend, onjuiste informatie bevat of zelfs nep is. Het gevolg daarvan is dat de voorwaarden voor de gevallen als bedoeld in lid 1, onder a) en b), niet zijn nagekomen. De leverancier kan daarom niet langer uitgaan van het vermoeden dat de goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn

grondgebied maar binnen de Gemeenschap. Mogelijk kan de leverancier echter nog andere documenten als bedoeld in artikel 45 bis UV aanleveren op basis waarvan hij het vermoeden kan invoeren (tenzij de belastingdienst bewijst dat ook die documenten onjuist of nep zijn), of kan hij afdoende bewijzen dat hij aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 138 heeft voldaan.

5.3. Gedetailleerde kwesties die voortvloeien uit deze bepaling

5.3.1. Door het btw-comité overeengekomen richtsnoeren

Richtsnoeren voortvloeiend uit de 113e vergadering van het btw-comité van 3 juni 2019

3. NIEUWE WETGEVING – KWESTIES MET BETREKKING TOT DE UITVOERING VAN ONLANGS AANGENOMEN EU-BTW-BEPALINGEN

3.1 Oorsprong: Commissie

Referenties: Artikelen 17 bis en 36 bis, artikel 138, leden 1 en 1 bis, artikel 243, lid 3, en artikel 262, lid 2, van de btw-richtlijn

Artikelen 45 bis en 54 bis van de btw-uitvoeringsverordening

Betreft: Uitvoering van het pakket met snelle oplossingen Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad en Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad

[\(Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Werkdocument nr. 968\)](#)

Document H – taxud.c.1(2019) 7901898 – Werkdocument nr. 979

Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen: Betekenis van de term “onafhankelijk” met betrekking tot het bewijs van vervoer (paragraaf 3.3.4)²⁶

Het btw-comité is het er bijna unaniem over eens dat bij de vaststelling of twee partijen “onafhankelijk” zijn in de zin van artikel 45 bis, lid 1, onder a) en b), ii), UV, het volgende geldt:

- a) de twee partijen worden niet beschouwd als “onafhankelijk” wanneer ze onder dezelfde rechtspersoon vallen; en
- b) de criteria als bedoeld in artikel 80 van de btw-richtlijn worden gebruikt, zodat partijen “waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden” bestaan, niet mogen worden beschouwd als onafhankelijk van elkaar.

5.3.2. Wat gebeurt er na de inwerkingtreding van artikel 45 bis UV met de bestaande nationale regels van de lidstaten inzake bewijs van vervoer? Blijven die van toepassing?

De lidstaten zijn verplicht om artikel 45 bis UV toe te passen. Dit betekent dat leveranciers die aan de voorwaarden van die bepaling voldoen, recht hebben om te profiteren van het vermoeden. In aanvulling hierop zouden de lidstaten ook andere vermoedens betreffende het bewijs van het vervoer kunnen opnemen in hun nationale btw-

²⁶ Dit kopje verwijst naar de desbetreffende paragraaf van werkdocument nr. 968 van het btw-comité.

wetgeving die flexibeler zijn dan het vermoeden uit hoofde van artikel 45 bis UV. In dat geval kan de leverancier profiteren van de vermoedens van artikel 45 bis UV en/of van die in de nationale btw-wetgeving, mits hij aan de desbetreffende voorwaarden voldoet. In dit verband kan men bestaande nationale btw-regels die flexibeler voorwaarden stellen aan het bewijs van het vervoer dan artikel 45 bis UV, blijven toepassen.

5.3.3. Wat gebeurt er wanneer niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor het vermoeden van vervoer als bedoeld in artikel 45 bis UV? Is de vrijstelling van artikel 138 BR dan niet van toepassing?

Het feit dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een van de situaties in artikel 45 bis, lid 1, onder a) of b), UV, betekent niet automatisch dat de vrijstelling van artikel 138 BR niet van toepassing is. In dit geval is het aan de leverancier om ten genoegen van de belastingdienst aan te tonen dat hij voldoet aan de voorwaarden voor de vrijstelling (met inbegrip van het vervoer) van artikel 138 BR.

5.3.4. Wat gebeurt er als de belastingdienst kan aantonen dat een van de in artikel 45 bis, lid 3, UV, opgesomde documenten die als bewijsmiddel worden ingediend, onjuiste informatie bevat of zelfs nep is? Kan de verkoper nog steeds uitgaan van het vermoeden van verzending of vervoer?

Wanneer een belastingdienst kan aantonen dat een van de ingediende bewijsstukken onjuiste informatie bevat of zelfs nep is, kan de verkoper niet langer uitgaan van het vermoeden omdat niet is voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een van de situaties als bedoeld in artikel 45 bis, lid 1, onder a) of b), UV.

Mogelijk kan de verkoper echter nog andere documenten als bedoeld in artikel 45 bis UV aanleveren op basis waarvan hij kan worden vrijgesteld (tenzij de belastingdienst bewijst dat ook die documenten onjuist of nep zijn) of kan hij afdoende bewijzen dat hij aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 138 heeft voldaan.

5.3.5. Wat gebeurt er wanneer de leverancier of de afnemer het vervoer verricht met eigen vervoermiddelen?

In dit geval is het vermoeden niet van toepassing aangezien niet is voldaan aan de vereiste van artikel 45 bis, lid 1, onder a) en b), ii), UV, dat de niet-tegenstrijdige bewijsstukken moeten worden afgegeven door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer.

5.3.6. Wat moet worden verstaan onder een “schriftelijke verklaring” van de afnemer in de zin van artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), UV? In welke formaten (op papier en/of elektronisch) wordt deze aanvaard door de belastingdienst (d.w.z. een e-mail of een ondertekend origineel document)?

Elk document dat alle elementen als bedoeld in artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), UV, bevat, moet worden beschouwd als een “schriftelijke verklaring” voor de doeleinden van die bepaling.

De UV omvat geen specifieke regels met betrekking tot het formaat waarin de schriftelijke verklaring moet worden ingediend. Redelijkerwijs mag van de lidstaten worden verwacht dat zij zich hierbij flexibel opstellen en geen strenge beperkingen opleggen, d.w.z. dat zij niet alleen papieren documenten accepteren, maar ook een elektronische versie, voor zover die alle informatie bevat als bedoeld in artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), UV.

5.3.7. In welke formaten (op papier en/of elektronisch) worden de documenten die dienen als bewijs voor verzending of vervoer, als bedoeld in artikel 45 bis, lid 3, UV, aanvaard door de belastingdienst?

De UV voorziet niet in specifieke regels met betrekking tot het formaat waarin documenten moeten worden ingediend om als bewijs voor verzending of vervoer te dienen als bedoeld in artikel 45 bis, lid 3, UV. Redelijkerwijs mag van de lidstaten worden verwacht dat zij zich hierbij flexibel opstellen en geen strenge beperkingen opleggen, d.w.z. dat zij niet alleen papieren documenten accepteren, maar ook een elektronische versie.

5.3.8. Wat gebeurt er wanneer de afnemer de in artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), UV, bedoelde schriftelijke verklaring niet uiterlijk op de tiende dag van de maand volgende op de levering aan de verkoper bezorgt?

De termijn van tien dagen is bedoeld om de afnemer een precies tijds kader te geven voor het indienen van de schriftelijke verklaring bij de verkoper, en om te voorkomen dat de verkoper wordt bestraft en niet kan profiteren van het vermoeden omdat de afnemer de schriftelijke verklaring niet tijdig heeft ingediend. Daarom kan de verkoper, ook indien de afnemer de schriftelijke verklaring na de termijn bij hem indient, het vermoeden inroepen mits hij aan alle andere voorwaarden van artikel 45 bis UV heeft voldaan.

6. TOEPASSELIJKE WETTELIJKE BEPALINGEN

6.1. Btw-richtlijn (hierboven afgekort tot "BR")

Artikel 17 bis

“1. De overbrenging door een belastingplichtige in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep van goederen die deel uitmaken van zijn bedrijfsvermogen naar een andere lidstaat, wordt niet behandeld als een levering van goederen onder bezwarende titel.

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt geacht sprake te zijn van de regeling inzake voorraad op afroep wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) de goederen worden verzonden of vervoerd door een belastingplichtige of door een derde partij voor diens rekening naar een andere lidstaat om die goederen daar, in een later stadium en na aankomst, aan een andere belastingplichtige te leveren die ertoe gerechtigd zal zijn om over deze goederen als eigenaar te beschikken krachtens een bestaande overeenkomst tussen de beide belastingplichtigen;
- b) de belastingplichtige die de goederen verzendt of vervoert, heeft zijn bedrijf niet gevestigd of heeft geen vaste inrichting in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd;
- c) de belastingplichtige voor wie de goederen zijn bestemd om te worden geleverd, wordt voor btw-doeleinden geïdentificeerd in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd, en zowel zijn identiteit als het btw-identificatienummer dat door die lidstaat aan hem is toegekend, zijn bij de in punt b) bedoelde belastingplichtige bekend op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer aanvangt;
- d) de belastingplichtige die de goederen verzendt of vervoert, neemt het vervoer van de goederen op in het in artikel 243, lid 3, bedoelde register en vermeldt de identiteit van de belastingplichtige die de goederen afneemt, evenals het btw-identificatienummer dat aan hem is toegekend door de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd, overeenkomstig artikel 262, lid 2, in de lijst.

3. Wanneer aan de voorwaarden van lid 2 is voldaan, zijn de volgende regels van toepassing op het tijdstip van overdracht van het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken, aan de onder c) van lid 2 bedoelde belastingplichtige, op voorwaarde dat de overdracht binnen de in lid 4 bedoelde termijn plaatsvindt:

- a) een levering van goederen overeenkomstig artikel 138, lid 1, wordt geacht te zijn verricht door de belastingplichtige die de goederen zelf heeft verzonden of vervoerd of voor zijn rekening door een derde heeft laten verzenden of vervoeren in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd;
- b) een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht door de belastingplichtige aan wie deze goederen worden geleverd in de lidstaat waarnaar de goederen werden verzonden of vervoerd.

4. Indien de goederen binnen twaalf maanden na aankomst van de goederen in de lidstaat waarnaar de goederen zijn verzonden of vervoerd, niet zijn geleverd aan de belastingplichtige voor wie zij waren bestemd als bedoeld in lid 2, onder c), en lid 6, en geen van de omstandigheden van lid 7 zich hebben voorgedaan, wordt een overbrenging in de zin van artikel 17 geacht te zijn verricht op de dag na het verstrijken van de periode

van twaalf maanden.

5. Indien de volgende voorwaarden zijn vervuld, wordt geen overbrenging in de zin van artikel 17 geacht te zijn verricht:

- a) het recht om te beschikken over de goederen is niet overgedragen en die goederen worden teruggezonden naar de lidstaat waaruit zij zijn verzonden of vervoerd binnen de in lid 4 bedoelde termijn; en
- b) de belastingplichtige die de goederen heeft verzonden of vervoerd, neemt de terugzending ervan op in het in artikel 243, lid 3, bedoelde register.

6. Indien de in lid 2, onder c), bedoelde belastingplichtige binnen de in lid 4 bedoelde termijn wordt vervangen door een andere belastingplichtige, wordt op het tijdstip van de vervanging geen overbrenging in de zin van artikel 17 geacht te zijn verricht, op voorwaarde dat:

- a) alle andere toepasselijke voorwaarden in lid 2 zijn vervuld, en
- b) de in lid 2, onder b), bedoelde belastingplichtige de vervanging opneemt in het in artikel 243, lid 3, bedoelde register.

7. Indien een van de in de leden 2 en 6 vastgelegde voorwaarden binnen de in lid 4 bedoelde termijn niet langer is vervuld, wordt een overbrenging van goederen in de zin van artikel 17 geacht te zijn verricht op het tijdstip dat de desbetreffende voorwaarde niet langer is vervuld.

Indien de goederen worden geleverd aan een andere persoon dan de in lid 2, onder c), of in lid 6 bedoelde belastingplichtige, worden de in de leden 2 en 6 vastgelegde voorwaarden geacht niet langer te zijn vervuld onmiddellijk vóór een dergelijke levering.

Indien de goederen worden verzonden of vervoerd naar een ander land dan de lidstaat waaruit zij oorspronkelijk werden verplaatst, worden de in de leden 2 en 6 vastgelegde voorwaarden geacht niet langer te zijn vervuld onmiddellijk vóór de aanvang van een dergelijke verzending of een dergelijk vervoer.

In geval van vernietiging, verlies of diefstal van de goederen worden de in de leden 2 en 6 vastgelegde voorwaarden geacht niet langer te zijn vervuld op de datum waarop de goederen daadwerkelijk werden verwijderd of vernietigd, of indien het onmogelijk is om deze datum te bepalen, op de datum waarop werd vastgesteld dat de goederen waren vernietigd of verdwenen.”.

Artikel 36 bis

“1. Indien dezelfde goederen het voorwerp van opeenvolgende leveringen uitmaken en die goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten worden verzonden of vervoerd, wordt de verzending of het vervoer uitsluitend toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar.

2. In afwijking van lid 1 wordt de verzending of het vervoer uitsluitend aan de levering van goederen door de tussenhandelaar toegeschreven indien de tussenhandelaar aan zijn leverancier het btw-identificatienummer heeft meegedeeld dat de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, aan hem heeft toegekend.

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder „tussenhandelaar” verstaan een

andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier in de keten, die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren.

4. Dit artikel is niet van toepassing op de in artikel 14 bis bedoelde situaties.”;

Artikel 138

“1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een bestemming buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

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

“1 bis. De in lid 1 geregelde vrijstelling geldt niet indien de leverancier niet voldoet aan de in de artikelen 262 en 263 neergelegde verplichting om een lijst in te dienen of indien de door hem ingediende lijst niet de krachtens artikel 264 vereiste correcte informatie betreffende deze levering bevat, tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden.”;

...

Artikel 243

...

“3. Iedere belastingplichtige die goederen in het kader van de in artikel 17 bis bedoelde regeling inzake voorraad op afroep overbrengt, houdt een register bij dat de belastingautoriteiten in staat stelt de correcte toepassing van dat artikel te controleren.

Iedere belastingplichtige aan wie goederen in het kader van de in artikel 17 bis bedoelde regeling inzake voorraad op afroep worden geleverd, houdt een register van deze goederen bij.”

Artikel 262

1. Elke voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige dient een lijst in met de volgende gegevens:

- a) de voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie hij goederen heeft geleverd overeenkomstig de voorwaarden van artikel 138, lid 1, en lid 2, onder c);
- b) de voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen aan wie hij goederen heeft

geleverd die hem via de in artikel 42 bedoelde intracommunautaire verwervingen van goederen waren geleverd;

- c) de belastingplichtigen en de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersonen voor wie hij andere diensten heeft verricht dan die welke van btw zijn vrijgesteld in de lidstaat waar de handeling belastbaar is en waarvoor de afnemer overeenkomstig artikel 196 de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is.

2. Naast de in lid 1 bedoelde informatie dient elke belastingplichtige informatie in over het btw-identificatienummer van de belastingplichtigen voor wie de goederen zijn bestemd die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep overeenkomstig de voorwaarden van artikel 17 bis worden verzonden of vervoerd, en geeft hij kennis van iedere wijziging in de ingediende informatie.”;

6.2. Btw-uitvoeringsverordening (hierboven afgekort tot “UV”)

Artikel 45 bis

“1. Voor de toepassing van de in artikel 138 van Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde vrijstellingen geldt het vermoeden dat goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Gemeenschap in elk van de volgende gevallen:

- a) de verkoper geeft aan dat de goederen door hemzelf of door een derde voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd, en ofwel is de verkoper in het bezit van ten minste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken als bedoeld in lid 3, onder a), afgegeven door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer, ofwel is de verkoper in het bezit van één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder a), samen met één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder b), die de verzending of het vervoer bewijzen en die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer;
- b) de verkoper is in het bezit van het volgende:
- i) een schriftelijke verklaring van de afnemer waarin wordt bevestigd dat de goederen door de afnemer of door een derde voor rekening van de afnemer zijn verzonden of vervoerd, en waarin de lidstaat van bestemming van de goederen is vermeld; die schriftelijke verklaring bevat: 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; in het geval van levering van vervoermiddelen, het identificatienummer van het vervoermiddel; en de identificatie van de persoon die de goederen namens de afnemer aanvaardt, en
- ii) ten minste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken als bedoeld in lid 3, onder a), die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer, of één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder a), samen met één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder b), die de verzending of het vervoer bewijzen en die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer.

De afnemer moet de onder b), i), bedoelde schriftelijke verklaring uiterlijk op de tiende dag van de maand volgende op de levering aan de verkoper bezorgen.

2. Een belastingdienst kan een vermoeden uit hoofde van lid 1 weerleggen.
3. Voor de toepassing van lid 1 wordt het volgende aanvaard als bewijs van verzending of vervoer:
 - a) documenten met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen, zoals een ondertekend CMR-document of een ondertekende CMR-vrachtbrief, een cognossement, een factuur voor het luchtvrachtvervoer van de goederen of een factuur van de vervoerder van de goederen;
 - b) de volgende documenten:
 - i) een verzekeringsovereenkomst voor de verzending of het vervoer van de goederen of bankdocumenten die de betaling van de verzending of het vervoer of de verzending staven;
 - ii) officiële documenten uitgereikt door een openbare instantie, zoals een notaris, waarin de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming wordt bevestigd;
 - iii) een ontvangstbewijs van een entrepouhouder afgegeven in de lidstaat van bestemming, waarin de opslag van de goederen in die lidstaat wordt bevestigd.”;

Artikel 54 bis

“1. Het register als bedoeld in artikel 243, lid 3, van Richtlijn 2006/112/EG dat wordt bijgehouden door elke belastingplichtige die in het kader van regelingen inzake voorraad op afroep goederen overbrengt, bevat de volgende informatie:

- a) de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd, en de datum van verzending of vervoer van de goederen;
- b) het btw-identificatienummer van de belastingplichtige voor wie de goederen zijn bestemd, toegekend door de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd;
- c) de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd, het btw-identificatienummer van de entrepouhouder, het adres van het entrepot waar de goederen bij aankomst worden opgeslagen en de datum van aankomst van de goederen in het entrepot;
- d) de waarde, de beschrijving en de hoeveelheid van de in het entrepot aangekomen goederen;
- e) het btw-identificatienummer van de belastingplichtige die in de in artikel 17 bis, lid 6, van Richtlijn 2006/112/EG bedoelde omstandigheden de onder punt b) van dit lid bedoelde persoon vervangt;
- f) de maatstaf van heffing, de beschrijving en de hoeveelheid van de geleverde goederen en de datum waarop de levering van de in artikel 17 bis, lid 3, onder a), van Richtlijn 2006/112/EG bedoelde goederen plaatsvindt, en het btw-

identificatienummer van de koper;

- g) de maatstaf van heffing, de beschrijving en de hoeveelheid van de goederen, de datum waarop één van de bedoelde omstandigheden zich voordoet en de respectieve grond overeenkomstig artikel 17 bis, lid 7, van Richtlijn 2006/112/EG;
- h) de waarde, de beschrijving en de hoeveelheid van de teruggezonden goederen en de datum van terugzending van de goederen als bedoeld in artikel 17 bis, lid 5, van Richtlijn 2006/112/EG.

2. Het register als bedoeld in artikel 243, lid 3, van Richtlijn 2006/112/EG dat moet worden bijgehouden door elke belastingplichtige aan wie goederen worden geleverd in het kader van regelingen inzake voorraad op afroep, bevat de volgende informatie:

- a) het btw-identificatienummer van de belastingplichtige die goederen overbrengt in het kader van regelingen inzake voorraad op afroep;
- b) de beschrijving en de hoeveelheid van de voor hem bestemde goederen;
- c) de datum van aankomst in het entrepot van de voor hem bestemde goederen;
- d) de maatstaf van heffing, de beschrijving en de hoeveelheid van de aan hem geleverde goederen en de datum waarop de intracommunautaire verwerving van de goederen als bedoeld in artikel 17 bis, lid 3, onder b), van Richtlijn 2006/112/EG plaatsvindt;
- e) de beschrijving en de hoeveelheid van de goederen en de datum waarop de goederen in opdracht van de onder a) bedoelde belastingplichtige uit het entrepot worden verwijderd;
- f) de beschrijving en de hoeveelheid van de vernietigde of verdwenen goederen en de datum van vernietiging, verlies of diefstal van de voordien in het entrepot aangekomen goederen of de datum waarop de vernietiging of verdwijning van de goederen is vastgesteld;

Ingeval de goederen in het kader van regelingen inzake voorraad op afroep worden verzonden of vervoerd naar een entrepouhouder die niet de belastingplichtige is voor wie de goederen zijn bestemd, hoeft de onder de punten c), e) en f) van de eerste alinea bedoelde informatie niet in het register van die belastingplichtige te worden opgenomen.”.