

Bewijsvoering nultarief bij intracommunautaire transacties

Mr. R. Vos , datum 01-01-1995

Datum

01-01-1995

Auteur

Mr. R. Vos [🔗](#)

Auteursprofiel

Mr. R. Vos

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

Het bewijs van nultarief levert nog steeds problemen op voor ondernemers. De staatssecretaris heeft gedragsregels gegeven voor de toepassing van het nultarief.

Mr. R. Vos [🔗](#)

De staatssecretaris van Financiën heeft recentelijk in een aanschrijving (Mededeling 38, d.d. 20 juni 1995, nr. VB 95/2120) 'gedragsregels' gegeven voor de toepassing van het nultarief door de leverancier bij intracommunautaire transacties. In het bijzonder wordt aandacht besteed aan afhaaltransacties, dat wil zeggen transacties waarbij de goederen door de buitenlandse afnemer zelf worden meegenomen. Hierna ga ik in op deze Mededeling 38.

Zorgvuldigheid

Om het nultarief toe te passen op intracommunautaire leveringen dient aan de volgende voorwaarden te worden voldaan:

- 1 de afnemer is een ondernemer of een rechtspersoon, die in een ander EU-land voor de BTW is geregistreerd;
- 2 de goederen worden in het kader van de levering naar een ander EU-land vervoerd.

De leverancier dient aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen dat aan bovengenoemde twee voorwaarden wordt voldaan. De leverancier heeft aan zijn bewijslast voldaan als hij aantoonst dat hij terzake zorgvuldig heeft gehandeld. De zorgvuldigheid brengt met zich mee dat hij nagaat of de afnemer in het andere EU-land voor de BTW is geregistreerd. Als de leverancier twijfelt of redelijkerwijs zou moeten twijfelen omtrent de juistheid van het door de afnemer afgegeven identificatienummer, moet hij dit nummer bij de belastingdienst verifiëren.

Voorts wordt van de leverancier verwacht dat hij binnen het kader van de mogelijkheden die zijn commerciële bedrijfsvoering daartoe biedt, alle commerciële bescheiden die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen, bewaart en op verzoek van de fiscus overlegt. De leverancier dient zich bij zijn beslissing om het nultarief wel of niet toe te passen af te vragen of de aard van de beschikbare bewijsstukken het te nemen besluit rechtvaardigt. Bij de beslissing zal ook de aard van de goederen een rol spelen. Bij goederen die geschikt zijn voor consumptief gebruik, zal de leverancier extra zorgvuldig moeten zijn. Hoewel de leverancier zijn beslissing om het nultarief toe te passen uiterlijk moet nemen op het tijdstip van de levering, mag hij rekening houden met bewijsstukken die hij nog zal ontvangen.

Verzending of vervoer van goederen naar een ander EU-land

De leverancier is verplicht om in zijn administratie regelmatig aantekening te houden van de door hem uitgereikte facturen en van ontvangsten in verband met (intracommunautaire) leveringen.

Als een bedrijf zich richt op leveringen naar andere EU-landen zal dat voorts blijken uit: op buitenlandse afnemers gerichte catalogi, advertenties in buitenlandse bladen, correspondentie enz.

De mededeling noemt een aantal bescheiden waarmee het intracommunautaire karakter van de transactie kan worden aangetoond, te weten onder meer:

- een schriftelijke bestelling uit het buitenland met de aanduiding dat de geleverde goederen op een plaats in het buitenland moeten worden afgeleverd;
- correspondentie met de koper (bijvoorbeeld een orderbevestiging) waaruit blijkt dat de desbetreffende goederen in het buitenland moeten worden of zijn afgeleverd;
- een commercieel gebruikelijke bevestiging door de koper van de ontvangst van de goederen in het buitenland;
- de op naam van een buitenlandse koper gestelde factuur;
- een betaling uit het buitenland;

- een verzekeringspolis met betrekking tot het internationale transport van de goederen;
- een exportvergunning (bijvoorbeeld voor afvalstoffen en strategische goederen);
- douanedocumenten met betrekking tot goederen die nog onder douanetoezicht staan of die naar een ander EU-land worden verzonden of vervoerd via een niet-EU-land;
- bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op de verzending of het vervoer van de goederen (de CMR-vrachtbrief, de nota van de vervoerder en, als het gaat om accijnsgoederen, het - vereenvoudigd - accijnsgeleidedocument AGD).

Als een relevante combinatie van de hierboven genoemde gegevens uit de administratie van de leverancier eenduidig wijst op een voor het buitenland bestemde levering, heeft de leverancier zorgvuldig gehandeld bij de toepassing van het nultarief. Het feit dat de afnemer de aankoop niet als een verwerving op zijn aangifte vermeldt doet daar niet aan af. De leverancier wordt niet beschermd als de fiscus aannemelijk maakt dat de feitelijke toedracht afwijkt van hetgeen uit de administratie van de leverancier blijkt en de leverancier wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat de in zijn administratie aanwezige bescheiden een onjuiste indruk geven over het karakter van de onderliggende transactie.

Eigen vervoer

Als de goederen door een derde (bijvoorbeeld een transportbedrijf) naar een ander EU-land worden vervoerd, vormt de daarbij gebruikte vrachtbrief, in samenhang met de overige handelsbescheiden, in het algemeen een duidelijke aanwijzing omtrent het intracommunautaire karakter van de levering.

Vervoert de leverancier de goederen naar een ander EU-land, dan ontbreekt een vrachtbrief. De leverancier dient het vervoer in dat geval dusdanig te administreren dat daaruit de bestemming van de goederen blijkt. Met name de dag- en weekstaten van de vervoerder waarop de chauffeur aangeeft waarheen de goederen zijn vervoerd, in combinatie met de overige vervoersbescheiden, kunnen dienen om de bestemming aan te tonen.

Afhaaltransacties

Als goederen af-fabriek c.q. af-magazijn aan de buitenlandse afnemer worden geleverd, blijkt het intracommunautaire karakter niet uit een vrachtbrief of uit de vervoersadministratie van de leverancier.

Als wordt geleverd aan een 'vaste afnemer', kan de leverancier het nultarief toepassen, mits hij naast de gebruikelijke bescheiden beschikt over een door de afnemer ondertekende schriftelijke verklaring.

Het bovenstaande is niet van toepassing als de leverancier weet dat de door hem aan een bepaalde afnemer verrichte intracommunautaire leveringen in het verleden tot problemen hebben geleid.

De schriftelijke verklaring dient in elk geval te bevatten:

- naam van de afnemer of de naam van degene die de goederen voor de afnemer in ontvangst neemt;
- kenteken van de auto waarmee de goederen worden vervoerd;
- factuurnummer;
- bestemming van de goederen;
- toezegging van de afnemer om de fiscus desgevraagd nadere informatie te verstrekken omtrent de bestemming van de goederen. Een model van de verklaring is in de bijlage van Mededeling 38 opgenomen (zie hierna).

Als de goederen tegen contante betaling worden verkocht aan een 'niet-vaste afnemer', en de leverancier beschikt niet over bescheiden die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen, kan de leverancier het nultarief niet zonder meer toepassen. De leverancier kan het risico van naheffing vermijden door de afnemer in dat geval BTW in rekening te brengen.

Buitenlandse leveranciers/fiscaal vertegenwoordigers

Aan in andere EU-landen gevestigde leveranciers die vanuit Nederland goederen leveren aan afnemers in andere EU-landen, worden ten aanzien van de zorgvuldigheid dezelfde eisen gesteld als aan leveranciers in Nederland.

Heeft de buitenlandse leverancier een algemeen fiscaal vertegenwoordiger aangesteld, dan gelden voor de fiscaal vertegenwoordiger ten aanzien van de bewijsvoering van het nultarief dezelfde regels als voor de buitenlandse leverancier.

Als de buitenlandse leverancier een beperkt fiscaal vertegenwoordiger heeft aangesteld en zorgt deze voor de aflevering van de goederen, beschikt de vertegenwoordiger in elk geval over de vrachtbrief en de nota van de vervoerder. Als de fiscaal vertegenwoordiger met beperkte vergunning daarnaast beschikt over een kopie van de verkoopfactuur, kan ervan uit worden gegaan dat de vertegenwoordiger zorgvuldig heeft gehandeld.

Als de beperkt fiscaal vertegenwoordiger niet voor de aflevering van de goederen zorgt, kan er bij de aansprakelijkstelling van uit worden gegaan dat hij zorgvuldig handelt als hij beschikt over een kopie van de verkoopfactuur en een verklaring van de afnemer als hiervoor is vermeld.

Verklaring van de afnemer

Aan de verklaring van de afnemer wordt door de staatssecretaris geen bijzondere bewijskracht toegekend. De bewijskracht ervan is in elk geval minder groot dan die van commercieel gebruikelijke aanwijzingen van de afnemer omtrent de door hem gewenste/opgegeven plaats van aflevering van de goederen. De verklaring kan dan ook niet dienen ter vervanging van commerciële bescheiden, waarover de leverancier met betrekking tot individuele transacties kan beschikken. Slechts in de hiervoor vermelde situaties, waarin de administratie van de leverancier of fiscaal vertegenwoordiger, behalve het BTW-nummer en een verkoopfactuur, geen andere concrete aanwijzing oplevert omtrent het intracommunautair karakter van de levering, speelt de verklaring een doorslaggevende rol voor het bepalen van de zorgvuldigheid van de leverancier. Het ontbreken van de verklaring betekent niet dat de toepassing van het nultarief onmogelijk is. Het aantonen dat ter zake voldoende zorgvuldig is gehandeld, zal dan echter problematisch zijn.

Individuele gevallen

De wijze waarop een leverancier in een concreet geval het nultarief kan aantonen, is afhankelijk van de omstandigheden zoals die gelden voor het desbetreffende bedrijf en de desbetreffende levering. Als de toepassing van deze mededeling vragen over de toepassing van het nultarief in concrete situaties onbeantwoord laat, kan de leverancier zich wenden tot de inspecteur.

Commentaar

Afgezien van het overleggen van een verklaring van de afnemer bij afhaaltransacties, brengt de mededeling weinig nieuws. Het bewijs van het nultarief blijft afhankelijk van de omstandigheden in het concrete geval.

Het risico bestaat dat als er bij een afhaaltransactie geen verklaring door de afnemer wordt ondertekend, de inspecteur daaruit juist onzorgvuldigheid van de leverancier zal concluderen!

De bewijskracht van de verklaring is minder groot dan die van de andere bewijsstukken. Hij kan alleen in samenhang met de andere commerciële bescheiden als bewijs dienen. De verklaring op zich is niet voldoende; het feit dat de verklaring is afgegeven vormt geen garantie voor het aantonen van de intracommunautaire transactie. Het is derhalve onduidelijk hetgeen de leverancier aan de verklaring heeft.

Als gevolg van de verschillende administratieve vereisten bij afhaaltransacties, waarbij van belang is of er al dan niet sprake is van een 'vaste afnemer', zal de ondernemer moeten nagaan met wie hij te maken heeft. De wetgever heeft het begrip 'vaste afnemer' niet gedefinieerd. Het zal dus van de feiten afhangen of er al dan niet sprake is van een 'vaste afnemer'. Voor bestaande handelsrelaties is het waarschijnlijk wel mogelijk in te schatten of er sprake is van een vaste afnemer. Met betrekking tot toekomstige relaties bestaat onduidelijkheid of een afnemer een vaste afnemer zal worden. Wordt hij dit niet, dan worden er aan de administratie van de leverancier met betrekking tot de onder het nultarief vallende intracommunautaire transactie zwaardere eisen gesteld.

In de praktijk zal dus onduidelijkheid blijven bestaan over de administratieve verwerking, daar niet altijd duidelijk zal zijn of een afnemer al dan niet vast is.

Voetnoten



Mr. R. Vos is belastingadviseur en advocaat bij Arthur Andersen & Co.