

Plaats van belastbaarheid voor de btw bij grensoverschrijdende leveringen aan consumenten

Afstandsverkopen en levering van goederen met een geringe waarde

Naam student: Mariska van der Ploeg

Studentnummer: 320136

Scriptiebegeleider: R.N.G. van der Paardt

Datum: Rotterdam, 18 mei 2015

VOORWOORD

Tijdens mijn studie fiscale economie aan de Erasmus universiteit te Rotterdam, ontdekte ik mijn interesse voor de omzetbelasting. In 2013 trad ik in dienst bij Lenos c.s. VAT & Customs Lawyers en maakte ik dankzij mijn oud werkgever Michael van de Leur kennis met vele btw-aspecten. Vele bezoeken aan de belastingdienst en zelfs aan het Gerechtshof Arnhem gaven mij een inzage in de btw-wereld. Ik wil Michael van de Leur bedanken voor zijn inspanningen en zijn bijdrage aan mijn scriptie. Met zijn bijdrage heeft hij mij geholpen mijn scriptie naar een hoger niveau te brengen en mij attent gemaakt op vele belangrijke aspecten. Bij onze vele discussies schoof zo nu en dan ook Geert Koevoets aan, specialist op het gebied van douane en internationale handel. Ook hem wil ik bedanken voor zijn bijdrage.

Uiteraard wil ik mijn scriptiebegeleider Professor R.N.G. van der Paardt bedanken voor al zijn inspanningen. Halverwege het schrijven van mijn scriptie verhuisde ik naar Thessaloniki, Griekenland, en gebruikten we de communicatie mogelijkheden via e-mail en Skype om mijn scriptie te bekritisieren. Ik wil hem bedanken voor zijn kritische blik en al zijn nuttigen aanwijzingen.

Coby Molendijk, werkzaam bij Loyens & Loeff, wil ik bedanken voor haar bijdrage aan de vertaling van de Duitse wettekst.

Tevens wil ik Professor G. Matsos, docent aan de Aristoteles Universiteit te Thessaloniki, bedanken voor zijn hulp bij de analyse van de Griekse wet op de omzetbelasting. Helaas was de materie te ingewikkeld om te gebruiken in mijn scriptie, maar ik wil hem bedanken voor de tijd die hij heeft geïnvesteerd in het onderwerp.

Tot slot wil ik mijn ouders bedanken die mij altijd in alles op zeer positieve wijze steunen en ieder cijfer waarderen zolang het met hard werken tot stand is gekomen.

Ik wens de lezer veel plezier bij het lezen van mijn scriptie.

M. van der Ploeg

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B2B	Business to business
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1)
BW	Burgerlijk Wetboek
ECU	European Currency Unit
derde landen	landen die geen lid zijn van de Europese Unie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Weekblad FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese unie vanaf 1 december 2009
lidstaten	de lidstaten van de Europese Unie
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NEV	Nota naar aanleiding van het Eindverslag
nr.	nummer
p.	pagina
PbEG	Publicatieblad van de Europese Unie
r.k.	rechter kolom
r.o.	rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad voor het Koninkrijk der Nederlanden
UStG	Umsatzsteuergesetz 1980 (Duitsland)
V.A.T.A.	Value Added Tax Act 1994 (Verenigd Koninkrijk)
VGEM	De douane controleert naleving van de regels op het gebied van Veiligheid, Gezondheid, Economie en Milieu
V-N	Vakstudie Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
W.B.T.W.	Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde 1969 (België)
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WTO	World Trade Organisation

INHOUDSOPGAVE

INLEIDING

Aanleiding	8
Probleemstelling	9
Plan van aanpak en onderzoeksopzet	11
Aanpassing begrippen	12

HOOFDSTUK 1 – GRENSOVERSCHRIJDENDE LEVERINGEN VAN GOEDEREN IN DE BTW-RICHTLIJN EN DE NEDERLANDSE WET OB 1968

1.1	Inleiding	14
1.2	Tijdstip van de levering	15
1.3	Algemene regeling in de Btw-richtlijn	16
1.4	Algemene regeling in de Wet OB 1968	18
1.5	Afwijkende regeling in de Btw-richtlijn	19
1.6	Afwijkende regeling in de Wet OB 1968	22
	1.6.1 Afstandsverkopenregeling Wet OB 1968	22
	1.6.2 Intracommunautaire verwerving	27
1.7	Verschillen tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968	29
1.8	Deelconclusie	32

HOOFDSTUK 2 – PROBLEMEN VOOR AFSTANDSVERKOPERS

2.1	Inleiding	33
2.2	Administratieve verplichtingen	34
	2.2.1 Algemeen	34
	2.2.2 Problemen van deze administratieve verplichtingen	34
2.3	Kwalificatie van de levering in het land van de afnemer	36
	2.3.1 Kwalificatieprobleem	36
	2.3.2 België	37
	2.3.3 Verenigd Koninkrijk	37
	2.3.4 Duitsland	39
	2.3.5 Afsluitende opmerking	39

2.4 Btw op de verzending van goederen	40
2.4.1 Post- en pakketzegels	40
2.4.2 Facturering verzendkosten door een ondernemer aan de klant	42
2.5 Deelconclusie	43

HOOFDSTUK 3 – DOUANEVRIJSTELLING VOOR ZENDINGEN MET EEN GERINGE WAARDE

3.1 Inleiding	45
3.2 Douane-unie	46
3.2.1 Historisch overzicht totstandkoming EU	46
3.2.2 Historisch overzicht douane-unie	47
3.3 Invoerrecht	48
3.3.1 Douaneprocedure bij invoer	48
3.3.2 Algemene heffingsregeling bij invoer	49
3.3.3 Wereldhandelsorganisatie	49
3.4 Btw bij invoer	50
3.4.1 Goederen uit niet-EU-landen	50
3.4.2 Samenloop invoer en levering	52
3.5 Regeling voor zendingen met een geringe waarde	53
3.5.1 Vrijstelling van rechten bij invoer	53
3.5.1.1 Verordening (EEG) nr. 918/83	53
3.5.1.2 Verordening (EG) nr. 1186/2009	55
3.5.2 Vrijstelling omzetbelasting	56
3.5.3 Jurisprudentie	56
3.6 Deelconclusie	58

HOOFDSTUK 4 – PROBLEMEN BIJ DE TOEPASSING VAN DE VRIJSTELLING VOOR ZENDINGEN MET EEN GERINGE WAARDE

4.1 Inleiding	59
4.2 Positie Europese winkeliers	60
4.3 Verplaatsing productieproces	62
4.4 Verlaging prijzen onder de gemiddelde gehanteerde prijs	63

4.5 Groepagezendingen	64
4.5.1 Begrip	64
4.5.2 Aangifte	64
4.5.3 Gevolgen groepagezending voor btw-vrijstelling	65
4.6 Vestigingsplaats wederpartij van de geadresseerde	66
4.7 Uitsluiting andere douaneregeling voor aangifte ten invoer	66
4.8 Deelconclusie	67

HOOFDSTUK 5 – DE GEVOLGEN IN DE PRAKTIJK VAN DE JURISPRUDENTIE

5.1 Inleiding	69
5.2 Otto-arrest (BNB 1992/122)	70
5.2.1 Feiten in het geding	70
5.2.2 Invloed op de afstandsverkopenregeling en gevolg voor de btw	71
5.3 Dispariteit	73
5.3.1 Algemeen	73
5.3.2 Dispariteit in de btw	74
5.3.3 Gevolgen Otto-arrest in Europees verband	76
5.4 Har Vaessen-arrest (C-7/08)	80
5.4.1 Feiten in het geding	80
5.4.2 Overeenkomst en verschil tussen Har Vaessen en Otto-arrest	82
5.4.3 Gevolgen Har Vaessen-arrest voor rechten bij invoer en btw	82
5.5 Misbruik van recht	83
5.5.1 Algemeen	83
5.5.2 Misbruik van recht in de btw	85
5.5.3 Handelwijze in het Otto-arrest	88
5.5.4 Handelwijze in het Har Vaessen-arrest	89
5.6 Probleemstelling	91
5.7 Deelconclusie	92

EINDCONCLUSIE

Samenvatting	95
Conclusie	97

LITERATUURLIJST

Boeken	99
Jurisprudentie	99
Vaktijdschriften	100
Overige stukken	101

BIJLAGE 1 Btw-tarieven EU

BIJLAGE 2 Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde 1969 (België)

BIJLAGE 3 Value Added Tax Act 1994 (Verenigd Koninkrijk)

BIJLAGE 4 Umsatzsteuergesetz 1980 (Duitsland)

BIJLAGE 5 Vertaling Duitse wettekst

INLEIDING

Aanleiding

In de sfeer van het verrichten van een levering aan de consument komen twee bijzondere regelingen op die naar mijn mening nader aandacht vragen, namelijk de afstandsverkoopregeling en levering van een goed met een geringe waarde.

De plaats waar een levering wordt verricht staat omschreven in art. 5 Wet OB 1968. In onderdeel a staat dat ingeval het goed in verband met de levering wordt verzonden of vervoerd, dan wordt de levering verricht op de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt. Als afwijking hierop staat in art. 5a, lid 1 Wet OB dat indien de levering van goederen, direct of indirect, door of voor rekening van de ondernemer die de levering verricht worden verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer aan een niet-belastingplichtige of een daarmee gelijkgestelde, wordt verricht op de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer. Deze bijzondere bepaling noemen we de afstandsverkoopregeling. De Wet OB stelt aan de afstandsverkoopregeling meer eisen dan de Btw-richtlijn stelt. De wetgever overschrijdt hiermee de bevoegdheden die de richtlijn biedt en treedt hiermee eigenmachtig op door welbewust iets in te brengen in de nationale regeling wat niet genoemd wordt in de Btw-richtlijn. Ondanks het eigenmachtig aanscherpen door de Nederlandse wetgever, lijkt het erop dat de afstandsverkoopregeling nog steeds omzeild kan worden en leveringen aan particulieren kunnen plaatsvinden zonder heffing van btw. De basis hiervan is te vinden in het arrest van de Hoge Raad¹ van 5 februari 1992, ook wel genaamd het Otto-arrest. In dit arrest heeft de Hoge Raad beslist dat als het postorderbedrijf de verzendkosten apart doorberekent aan de klant, dit wordt aangemerkt als een doorlopende post met als gevolg geen btw heffing over de verzendkosten. Dit arrest lijkt een mogelijkheid te bieden om deze constructie te gebruiken voor de afstandsverkoopregeling, waardoor ter zake van de levering geen btw kan worden geheven omdat de transactie niet als een afstandsverkoop valt aan te merken.

Indien het Otto-arrest toepassing vindt op de afstandsverkoopregeling leidt dit tot de vraag of dit een dispariteit oplevert tussen Nederland en andere lidstaten. Nederland zal dan geen btw heffen, terwijl andere lidstaten dat mogelijk ook niet zullen doen in de veronderstelling dat de levering van het goed belast is in Nederland. De interpretatie van de Btw-richtlijn in de andere lidstaat zal de doorslag geven voor de heffing van btw.

¹ HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

Een andere bijzondere regeling is de zending van een goed met een geringe waarde. Het Har Vaessen arrest² (C-7/08) is een belangrijke zaak die betrekking heeft op dit soort zendingen. In dit arrest is door het Hof van Justitie EG beslist dat als de consument de opdracht geeft tot invoer en vervoer van het pakje, de leverancier een vrijstelling krijgt voor het invoerrecht en dus ook voor de btw. Het Hof van Justitie EG lijkt 17 jaar later de gevoerde lijn door de Hoge Raad in het Otto-arrest te bevestigen en door te zetten. Het Hof onderkent dat als de leveringsvoorwaarden zodanig zijn gewijzigd dat de levering plaatsvindt in opdracht van de consument, de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde mag worden gebruikt en zo de heffing van invoerrecht en btw buiten aanmerking blijft. Het verschil is dat bij het Otto-arrest het de btw betrof over de verzendkosten en bij het Har Vaessen-arrest het de btw betrof over het gehele product. De handelwijze in het Otto-arrest en Har Vaessen-arrest kan leiden tot de vraag of er sprake is van misbruik van recht. In het Har Vaessen arrest werden CD's via een website besteld en die bestelling werd dan doorgeleid via Zwitserland. De belastingdienst vond dat er naar de totale zending vanuit Zwitserland moest worden gekeken waar hele vrachtwagens met CD's vandaan kwamen, maar het Hof van Justitie EG merkte het aan als allemaal individuele zendingen. In Zwitserland werden de CD's verpakt en opgeslagen terwijl ze oorspronkelijk vanuit Nederland kwamen. Gesteld zou kunnen worden dat deze handelwijze kenmerken van een U-bochtconstructie bezit.

De vragen die opkomen over de gevolgen van het Otto-arrest en het Har Vaessen arrest in de praktijk is de aanleiding voor mijn scriptie. Ik ga in mijn scriptie onderzoeken wanneer de levering van een goed onder de afstandsverkoopregeling wel en niet tot heffing van btw leidt, wat de invloed van andere Europese landen hierop is en welke problemen zich nog meer voordoen bij deze twee bijzondere regelingen.

Probleemstelling

Het voorgaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

“Leidt de afstandsverkoopregeling *altijd* tot de heffing van btw, waarbij zowel de Nederlandse wetgeving als die in andere EU landen in aanmerking genomen dienen te worden en welke mogelijkheden biedt deze regeling in combinatie met de vrijstellingsregeling voor leveringen van goederen met een geringe waarde”?

² HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

Om mijn probleemstelling te kunnen beantwoorden, ga ik in op een aantal deelvragen en subdeelvragen:

1. Wat is de betekenis van de afstandsverkopenregeling in de btw?
 - Wat is de algemene regeling voor de plaats van levering?
 - Hoe is de afstandsverkopenregeling vorm gegeven?
 - Wijken de regelingen voor de plaats van levering in de Wet OB af van de Btw-richtlijn?
2. Met welke problemen hebben afstandsverkopers te maken?
 - Welk probleem doet zich voor met betrekking tot registratieplicht?
 - Welk probleem doet zich voor met betrekking tot kwalificatie van de levering in het land van de afnemer?
 - Maakt de wijze van verzending verschil uit?
3. Wat is de betekenis van de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde voor het invoerrecht en de btw?
 - Wat is de algemene regeling voor het invoerrecht?
 - Hoe is de vrijstellingsregeling voor zendingen met een geringe waarde vormgegeven?
 - Wat zijn de gevolgen van zendingen met een geringe waarde voor de btw?
4. Welke problemen levert de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde op?
 - Wat zijn de gevolgen van de vrijstelling voor Europese winkeliers?
 - Leidt de vrijstelling tot een verschuiving van het productieproces naar niet-EU-landen?
 - Welk probleem doet zich voor met de totstandkoming van de prijzen?
 - Welk probleem doet zich voor met betrekking tot de aangifte van groepagezendingen en wat zijn hiervan de gevolgen voor de btw-vrijstelling?
 - Is de vestigingsplaats van de wederpartij van de geadresseerde van belang voor toepassing van de vrijstellingsregeling?
 - Vindt de vrijstelling nog steeds toepassing indien de goederen voorafgaand aan de aangifte onder een andere douaneregeling ten invoer zijn gebracht?
5. Wat zijn de btw-gevolgen van jurisprudentie in de praktijk op de afstandsverkopenregeling en zendingen met een geringe waarde en hoe kan de verkoper optimaal van de regeling gebruik maken?

- Wat is de invloed van het Otto-arrest op de afstandsverkopenregeling en welke btw gevolgen brengt dit met zich mee?
- Welk probleem kan er in Europees verband ontstaan?
- Wat is de invloed van het Har Vaessen-arrest op zendingen met een geringe waarde en welke btw gevolgen brengt dit met zich mee?
- Levert de gebruikmaking van het Otto-arrest en/of het Har Vaessen-arrest misbruik van recht op?

Plan van aanpak en onderzoeksopzet

Nu ik mijn probleemstelling, deel- en subdeelvragen heb benoemd, licht ik mijn onderzoeksopzet toe.

In mijn eerste hoofdstuk geef ik een antwoord op mijn eerste deelvraag. Ik beschrijf in dit hoofdstuk de betekenis van de afstandsverkopenregeling in de btw. Hierbij behandel ik de algemene regel voor de plaats van levering in art. 5 Wet OB en de afwijking hierop in art. 5a Wet OB. Ook maak ik een vergelijking tussen de formulering van de afstandsverkopenregeling in de Btw-richtlijn en in de Wet OB 1968 en geef hierbij aan de verschillen.

In mijn tweede hoofdstuk beantwoord ik mijn tweede deelvraag. Ik behandel de problemen waarmee afstandsverkopers te maken hebben. Dit betreft onder andere de registratieplicht in het land van de afnemer. Daarnaast onderzoek ik hoe de levering kwalificeert in het land van de leverancier en de afnemer. Voor mijn onderzoek kijk ik hoe de afstandsverkopenregeling in andere lidstaten is vormgegeven. Ik ga mij hierbij richten op België, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. Tot slot onderzoek ik of er een verschillende btw-behandeling is in de verzending van goederen voor de afstandsverkopenregeling.

In mijn derde hoofdstuk beantwoord ik mijn derde deelvraag. Ik ga in op de algemene regeling voor het invoerrecht en de betekenis van de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde voor het invoerrecht. Tot slot onderzoek ik wat de gevolgen van de vrijstellingsregeling zijn voor de heffing van btw.

In mijn vierde hoofdstuk geef ik een antwoord op mijn vierde deelvraag. Ik onderzoek wat de gevolgen zijn van de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde en welke problemen deze vrijstellingsregeling oplevert. Hierbij behandel ik de economische aspecten, zoals de totstandkoming van de prijzen en de gevolgen voor Europese winkeliers met fysieke winkels, en de geografische aspecten, zoals de verplaatsing van een deel van de productieketen naar

derde landen om op die wijze minder of geen btw te betalen. Tot slot behandel ik de probleempunten die zijn opgelost door de uitspraak in het Har Vaessen-arrest.

In mijn vijfde hoofdstuk beantwoord ik mijn vijfde deelvraag. Ik ga in op de invloed van jurisprudentie in de praktijk op de afstandsverkopenregeling en zendingen van goederen met een geringe waarde. Het Otto-arrest en het Har Vaessen-arrest komen hierbij uitvoerig aanbod. Verder ga ik onderzoeken of de afstandsverkopenregeling leidt tot een dispariteit tussen Nederland en andere lidstaten door te kijken naar de kwalificatie van de levering. Daarnaast onderzoek ik of de handelwijze in het Otto-arrest en het Har Vaessen-arrest kunnen worden bestempeld als misbruik van recht. Tot slot geef ik een advies hoe naar mijn mening de wetgever met betrekking tot de afstandsverkopenregeling de heffing van btw kan veiligstellen voor toekomstige leveringen.

Aanpassing begrippen

Een afstandsverkoop kan plaatsvinden indien de afnemer een particulier is dan wel, een niet-belastingplichtige rechtspersoon, een landbouwer of een ondernemer zonder enig recht op aftrek. In mijn onderzoek spreek ik telkens over een particulier, maar bedoel ik mede een gelijkgestelde. Deze gelijkgestelde zijn allen niet onderworpen aan omzetbelasting en hebben dus ook geen recht op btw-teruggave. Dit geldt alleen als zij voldoen aan de voorwaarde in art. 1a, lid 2 Wet OB 1968. Op grond van deze bepaling is de intracommunautaire verwerving niet van toepassing voor zover het totaal van de vergoedingen ter zake van de verwervingen niet meer bedraagt dan €10.000, en dit in het voorgaande kalenderjaar ook niet meer bedroeg dan €10.000. Tenzij deze gelijkgestelden op grond van lid 3 een verzoek doen bij de inspecteur om het tweede lid niet op hun van toepassing te doen laten zijn.

Ingeval ik spreek over ondernemers bedoel ik ook rechtspersonen die geen ondernemer zijn. Rechtspersonen die geen ondernemer zijn kunnen omzetbelasting verschuldigd zijn indien zij in Nederland een intracommunautaire verwerving doen. Dit geldt alleen als het totaal aan vergoedingen in het kalenderjaar, of het voorafgaande kalenderjaar, meer bedraagt dan €10.000.

Tijdens de zaak Har Vaessen stond de vrijstellingsregeling voor goederen met een geringe waarde in art. 27 van Verordening EEG nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983, gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 3357/91 van 7 november 1991. Alleen in paragraaf 5.4.1 waarin ik de feiten uit deze zaak opsom, spreek ik over art. 27. Momenteel staat deze

vrijstellingsregeling in art. 23 van de Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009. Ik spreek in alle overige paragrafen van mijn onderzoek over art. 23 van de Verordening.

HOOFDSTUK 1 – GRENSOVERSCHRIJDENDE LEVERINGEN VAN GOEDEREN IN DE BTW-RICHTLIJN EN DE NEDERLANDSE WET OB 1968

1.1 Inleiding

De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting die beoogt al het consumptieve verbruik te belasten door middel van een belastingheffing van de bestedingen van de consumenten bij de leveranciers van goederen en de dienstverrichters, ook wel genoemd de ondernemers. De omzetbelasting is geharmoniseerd binnen de Europese Unie in de Btw-richtlijn en is geïmplementeerd in Nederland in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). In Nederland bepaalt art. 1 Wet OB ter zake waarvan omzetbelasting wordt geheven. Zowel onderdeel a (levering van goederen en diensten verricht in Nederland door ondernemers), onderdeel b (intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen) als onderdeel d (invoer van goederen) komen aanbod bij de plaats van levering, de afstandsverkopenregeling en zendingen met een geringe waarde. Het begrip ‘levering’ is voor de btw ruimer gedefinieerd, dan civielrechtelijk.³ Art. 3 Wet OB bepaalt welke leveringen van goederen⁴ worden aangemerkt als belastbaar feit voor de omzetbelasting. Vervolgens bepaalt art. 5 en art. 5a Wet OB de plaats waar een levering wordt verricht. Deze twee artikelen ga ik in dit hoofdstuk behandelen. Alleen prestaties die in Nederland plaatsvinden of geacht worden plaats te vinden, worden in de heffing van de Nederlandse omzetbelasting betrokken.

Het doel van dit hoofdstuk is tot een antwoord te komen op mijn eerste deelvraag. Mijn eerste deelvraag luidt: *Wat is de betekenis van de afstandsverkopenregeling in de btw?*

Deze vraag ga ik beantwoorden aan de hand van een aantal subdeelvragen:

- Wat is de algemene regeling voor de plaats van levering?
- Hoe is de afstandsverkopenregeling vorm gegeven?
- Wijken de regelingen voor de plaats van levering in de Wet OB af van de Btw-richtlijn?

³ In art. 3:89, lid 1 BW staat de levering van onroerende goederen en andere registergoederen en in art. 3:90, lid 1 staat de levering van roerende goederen en niet-registergoederen.

⁴ Art. 14, lid 1 Btw-richtlijn doelt met de ‘levering van goederen’ op lichamelijke zaken. Vervolgens wordt in art. 15, lid 1 Btw-richtlijn elektriciteit, gas, warmte of koude en soortgelijke zaken gelijkgesteld met lichamelijke zaken en biedt lid 2 de mogelijkheid om het begrip ‘goederen’ verder uit te breiden. In de Wet OB staat het begrip ‘goederen’ opgenomen in art. 3, lid 7. De formulering verschilt met de Btw-richtlijn, maar het begrip is niet anders. De wetgever heeft de formulering in de Wet OB laten aansluiten op de formulering in het Burgerlijk Wetboek (Boek 3, voornamelijk art.1 en art. 2).

Allereerst behandel ik in paragraaf 1.2 het tijdstip van de levering. Door het tijdstip van de levering vast te stellen, kan ook de plaats van de levering worden bepaald en dus welk land mag heffen. In paragraaf 1.3 beschrijf ik de algemene regeling voor de plaats van levering zoals omschreven staat in de Btw-richtlijn. Vervolgens ga ik in paragraaf 1.4 in op de algemene regeling voor de levering van goederen zoals omschreven staat in de Wet OB. In paragraaf 1.5 behandel ik de afwijking op de algemene regeling in de Btw-richtlijn, genaamd de afstandsverkopenregeling. Vervolgens behandel ik in paragraaf 1.6 de afstandsverkopenregeling zoals deze is opgenomen in de Wet OB. Ook ga ik hierbij in op intracommunautaire verwervingen. Tot slot vergelijk ik in paragraaf 1.7 beide regelingen zoals deze zijn vormgegeven in de Btw-richtlijn en in de Wet OB en onderzoek ik of de regelingen van elkaar verschillen.

Het hoofdstuk wordt in paragraaf 1.8 afgesloten met een deelconclusie.

1.2 Tijdstip van de levering

Alvorens de plaatsbepaling van een levering te behandelen, ga ik eerst in op het tijdstip van de levering. Hier mag geen onduidelijkheid over bestaan, aangezien het de plaats van heffing in dat geval zou kunnen beïnvloeden. Daarnaast is het tijdstip van belang indien een tariefswijziging plaatsvindt, evenals voor het uitreiken van de factuur of om te bepalen wanneer een intracommunautaire verwerving wordt verricht. Het begrip ‘levering’ heeft in de btw een meeromvattende betekenis dan civielrechtelijk. Beslissend is of de afnemer van de goederen de macht heeft verkregen om als eigenaar te beschikken over de goederen. Het tijdstip waarop het koopcontract⁵ is gesloten en de datum waarop de factuur wordt uitgereikt zijn niet van belang.⁶ Bij de meeste leveringen is het tijdstip van levering het moment waarop de goederen feitelijk worden overgedragen aan de afnemer (de terhandstelling). Indien de leverancier de goederen nog niet afgeeft maar bewaart voor de afnemer, hangt het van de feiten en omstandigheden af op welk moment de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken wordt overgedragen.

Het tijdstip is niet in de Wet OB geregeld, maar wel in art. 63 van de Btw-richtlijn. De hoofdregel luidt dat het belastbare feit plaatsvindt op het tijdstip waarop de goederen worden

⁵ HR 12 september 2003, LJN AE4480, BNB 2004/75. Hierin wilde een Nederlandse particulier de indruk wekken dat hij middels een contract een nieuwe jacht aan een Belgisch rechtspersoon had geleverd. De rechter ging aan dit contract voorbij, omdat de Nederlandse particulier de macht had behouden om over het jacht te beschikken.

⁶ In art. 66 van de Btw-richtlijn is opgenomen dat lidstaten mogen afwijken van de hoofdregel (art. 63, 64 en 65) en de belasting verschuldigd is op het tijdstip van: a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs, c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

geleverd. Art. 3, lid 1 Wet OB beschrijft wanneer de levering van een goed leidt tot een belastbaar feit. Relevant in dit artikel is het eerste lid, onderdeel a waarin staat beschreven: “Leveringen van goederen zijn: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.” In de overige onderdelen van het eerste lid zijn nog enkele handelingen toegevoegd die ook als levering kwalificeren. Door de ruime omschrijving van onderdeel a kan de situatie zich ook voordoen dat er sprake is van een levering, maar nog geen sprake is van de juridische eigendomsoverdracht van een goed.⁷ Dit moet van geval tot geval aan de hand van feitelijke omstandigheden worden bepaald. Daarnaast is door de Hoge Raad⁸ beslist dat de juridische eigenaar een onherroepelijke volmacht moet hebben gegeven tot het vervreemden of het bezwaren van het goed. Het overdragen van het volledig economische belang is dus niet voldoende. Over het algemeen is er pas sprake van een levering bij een juridische levering of als de koper de macht heeft om de verkoper tot een juridische levering te dwingen.

In de zaak Don Bosco⁹ bepaalde het HvJ EG dat afzonderlijke handelingen voor de heffing van btw kunnen worden beschouwd als één enkele handeling, als het zo nauw verbonden is met elkaar dat splitsing kunstmatig zou zijn. Don Bosco kocht een perceel met oude schoolgebouwen erop. Deze schoolgebouwen zouden worden gesloopt voor rekening van de verkoper. Ten tijde van de levering waren de sloopwerkzaamheden begonnen, maar nog niet voltooid. In dit geval was er al juridisch geleverd, maar bepaalde het HvJ dat de btw-levering pas plaatsvond nadat de sloopwerkzaamheden waren voltooid. De handeling had niet als voorwerp een bebouwd terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein en dus belast met btw.

1.3 Algemene regeling in de Btw-richtlijn

Uit het karakter van de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting vloeit voort dat voor de prestatie van een levering van een goed het logisch zou zijn om aan te sluiten bij het land waar het goed wordt verbruikt. Dit wordt ook wel aangeduid met de term ‘bestemmingslandbeginsel’. Dit is om praktische redenen niet hanteerbaar, omdat de leverancier dan altijd zou moeten nagaan waar de afnemer het goed verbruikt. Daarom vindt in beginsel de levering van een goed, ingeval het wordt verzonden of vervoerd, plaats waar

⁷ Door het Hof van Justitie EG is op 8 februari 1990 in de zaak C-320/88 (SAFE) beslist dat een levering in de zin van art. 5, lid 1 van de Zesde richtlijn niet uitsluitend de overdracht van de juridische eigendom van een goed omvat. Of er sprake is van overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken moet aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden bepaald.

⁸ HR 23 november 2007, LJN: BB8432, zaaknr: 40142 en HR 30 november 2007, LJN: BB9006, zaaknr: 37641.

⁹ HvJ EG 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco OG).

het vervoer aanvangt. Voor de plaatsbepaling van goederenleveringen moet worden aangesloten bij de ‘beweging’ van het goed en niet bij de woon of vestigingsplaats van de leverancier of de afnemer, tenzij het goed niet ‘beweegt’. In art. 32 van de Btw-richtlijn is de plaats van levering van goederen met vervoer omschreven:

Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, alsmede de plaats van daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.

Als een ondernemer binnen de EU goederen verkoopt aan een andere ondernemer en deze goederen worden vervoerd of verzonden naar een ander lidstaat, dan vindt er een intracommunautaire transactie plaats. De ondernemer die de goederen levert (intracommunautaire levering) past art. 32 van de Btw-richtlijn toe, maar kan op de levering een vrijstelling toepassen.¹⁰ De ondernemer die de goederen verwert (intracommunautaire verwerving) moet omzetbelasting voldoen in het land van verwerving¹¹ over de aankoop prijs van de goederen. Vervolgens kan de ondernemer deze belasting als voorbelasting in aftrek brengen.¹²

Ook is het van belang bij uitvoer dat goederen de EU belastingvrij verlaten. Daarom is de plaats van levering van goederen die worden verzonden of vervoerd, de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt. De Btw-richtlijn geeft dan een vrijstelling¹³ voor de uitvoer naar een plaats buiten de Unie. Goederen die door ondernemers worden ingevoerd in de EU zijn belast op grond van art. 2, lid 1, onderdeel e Btw-richtlijn en vindt plaats in de lidstaat waar de goederen binnenkomen.¹⁴ De ondernemer kan vervolgens de betaalde belasting in vooraftrek brengen.¹⁵

Ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd beschrijft de tekst van art. 31 Btw-richtlijn de plaats van levering als volgt:

¹⁰ Art. 138, lid 1 Btw-richtlijn.

¹¹ Art. 200 Btw-richtlijn.

¹² Art. 168, onderdeel c en d Btw-richtlijn.

¹³ Art. 146, eerste lid, onderdeel a Btw-richtlijn.

¹⁴ Art. 60 Btw-richtlijn.

¹⁵ Art. 168, onderdeel e Btw-richtlijn.

Ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt.

Dit is aan de orde bij leveringen van onroerende zaken en bij onttrekkingen of interne leveringen in de zin van art. 16 en 18 Btw-richtlijn.¹⁶ Ook als een buitenlandse ondernemer een goed dat zich in Nederland bevindt en niet verplaatst wordt aan een andere buitenlandse ondernemer verkoopt, zal de buitenlandse leverancier in de Nederlandse heffing worden betrokken.

1.4 Algemene regeling in de Wet OB 1968

De vormgeving van art. 5 was bij de invoering van de Wet OB 1968 in overeenstemming met de Tweede richtlijn. Waarbij volgens de MvT¹⁷ ‘als richtsnoer heeft gegolden de wenselijkheid om buitenlandse ondernemers zoveel mogelijk buiten de belastingheffing te houden; de belasting zou doorgaans toch door de afnemer weer in aftrek kunnen worden gebracht. In dat geval ondergaat de uiteindelijke hoogte van de belasting geen wijziging, doch met deze constructie veel administratieve bemoeiingen kunnen worden voorkomen.’

In art. 5 Wet OB 1968 wordt de plaats van levering omschreven:

1. *De plaats waar een levering wordt verricht, is:*
 - a. *ingeval het goed in verband met de levering, anders dan in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel f, wordt verzonden of vervoerd, de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt;*
 - b. *in andere gevallen de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering;*
 - c. (...)

Uit de tekst van onderdeel a en b van art. 5 blijkt een onderscheid tussen de plaats van levering van goederen die wel worden verzonden of vervoerd en goederen die niet worden verzonden of vervoerd. Indien goederen niet verzonden of vervoerd worden, is de plaats van levering daar waar de macht om als eigenaar te beschikken over een goed overgaat.

¹⁶ Art. 3, lid 3, onderdeel a Wet OB 1968 (onttrekking). De interne levering die voorheen was opgenomen in art. 3, lid 3, onderdeel b Wet OB 1968, is per 1 jan 2014 afgeschaft. Dit is in de Btw-richtlijn een keuzeregeling voor de lidstaten.

¹⁷ MvT, Kamerstukken 1967/68, 9324, p. 31 r.k.

Onderdeel a sluit leveringen van goederen in de zin van art. 3, eerste lid, onderdeel f uit¹⁸ en plaatst deze levering daarmee onder onderdeel b van het eerste lid. Art. 3, eerste lid, onderdeel f, Wet OB luidt als volgt:

de rechtsovergang van goederen welke het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrengen van die goederen aan een ander goed.

Dit onderdeel ziet op montage en installatieleveringen. De plaats van levering zal zijn waar de goederen worden aangebracht. Plaats van aanvang en of de goederen worden verzonden of vervoerd speelt dus geen rol.

Tot slot ziet art. 5, lid 1, onderdeel c Wet OB op de plaats van levering van goederen aan boord van een schip, vliegtuig of trein (plaats van vertrek) en is in lid 2 de behandeling van een ABC-overeenkomst opgenomen. Indien de plaats van vertrek in een derde land ligt wijkt de wet van art. 5, lid 1, onderdeel a Wet OB af en wordt de plaats waar de levering wordt verricht geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen, voor zover de goederen door de leverancier of in diens opdracht worden ingevoerd. In paragraaf 3.4 wordt dit nader besproken.

1.5 Afwijkende regeling in de Btw-richtlijn

Op 1 januari 1993 werden alle douaneformaliteiten aan de binnengrenzen van de lidstaten afgeschaft.¹⁹ Dit bracht ook de afschaffing van de fiscale grenzen tussen lidstaten van de toenmalige EG met zich mee. Een in de EU gevestigde ondernemer die goederen levert aan afnemers zonder btw-identificatienummer in een andere lidstaat (particulieren en sommige groepen ondernemers) verricht geen onder het nultarief vallende intracommunautaire levering. In beginsel zou de leverancier dan de omzetbelasting van zijn land in rekening moeten brengen. Binnen de btw treden particulieren (en daarmee gelijkgestelde) op als eindverbruiker en hebben hierdoor geen recht op aftrek van voorbelasting.

Winkelen over de grens is in principe alleen aantrekkelijk voor diegene die dicht bij de grens wonen en waar in de naastliggende lidstaat een lager btw-tarief geldt. Diegene is dus afhankelijk van geografische factoren. Maar voor postorderbedrijven die op bestelling via de post goederen leveren aan particulieren, is deze geografische afstand geen enkele

¹⁸ Art. 36 Btw-richtlijn.

¹⁹ R. Foroughi, "Uitdagingen van de Europese douane-unie: verleden, heden en toekomst", Europese Fiscale Studies 2010/2011.

belemmering en dus heeft de Europese wetgever bedacht hiervoor een bijzondere regeling te treffen die erin voorziet dat toch btw verschuldigd is in het land van de afnemer van de goederen (tegen het aldaar geldende btw-tarief). Dit noemt men de afstandsverkopenregeling, maar deze treedt pas in werking als een bepaald drempelbedrag (zie hierna) is overschreden. Op deze wijze kunnen, vooral in relatie tot nationale aanbieders, concurrentieverstoringen en verleggingen van de handelsstromen worden voorkomen.²⁰ Deze regeling ziet vooral op postorderbedrijven.²¹ Art. 33 van de Btw-richtlijn beschrijft de afstandsverkopenregeling als volgt:

1. In afwijking van artikel 32 wordt als de plaats van levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de levering van goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de BTW zijn onderworpen, of voor enige andere niet-belastingplichtige;

b) de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.

Art. 33 is niet van toepassing indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan die worden opgenoemd in het eerste lid van art. 34. De eerste voorwaarde is dat de geleverde goederen geen accijnsproducten zijn. De levering van accijnsproducten²² vindt steeds plaats in de lidstaat van aankomst, indien de verzending of het vervoer van de accijnsproducten plaatsvindt door of voor rekening van de leverancier. Er geldt dus in zijn geheel geen drempelbedrag. Dit betekent ook dat het bedrag waarvoor is geleverd aan accijnsproducten niet geldt voor het drempelbedrag. Alleen het resterende bedrag van de goederen (anders dan accijnsproducten) tellen mee voor de berekening van het drempelbedrag. De tweede voorwaarde zegt dat het totale bedrag exclusief btw van leveringen verricht in die lidstaat in eenzelfde kalenderjaar niet hoger is dan €100.000. De derde voorwaarde stelt dat de drempel van €100.000 ook niet mag zijn overschreden in het voorafgaande kalenderjaar. Lid 2 biedt lidstaten de ruimte om de drempel te verlagen naar €35.000 indien er wordt gevreesd dat de drempel van €100.000 leidt tot een ernstige verstoring van de mededinging. Tot slot biedt lid

²⁰ Concurrentieverstoringen kunnen ook binnen een lidstaat plaatsvinden door de taxfree shops.

²¹ Verkoop en levering van producten bij klanten aan huis.

²² Accijnsproducten worden gedefinieerd in art. 2, lid 3 van de Btw-richtlijn.

4 de mogelijkheid aan de ondernemer om te kiezen voor behandeling van de afstandsverkoopregeling zonder toepassing van de drempel. Van Hilten²³ merkt op dat de richtlijn niet beschrijft hoe de levering moet worden behandeld waarmee de drempel wordt overschreden. Dit kan leiden tot verstoringen als twee lidstaten een verschillende oplossing kiezen, wat dubbele heffing of niet-heffing tot gevolg heeft.

Tot slot blijven de artikelen 33 en 34 buiten toepassing op leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.²⁴ Voor deze goederen geldt een andere bijzondere regeling, genaamd de margeregeling.²⁵ Ook indien een goed wordt geïnstalleerd of gemonteerd door of voor rekening van de leverancier, geldt een bijzondere regeling die bepaalt dat de plaats van levering wordt aangemerkt waar de installatie of montage geschiedt.²⁶

De afstandsverkoopregeling zou overbodig zijn indien de tarieven van de btw ook geharmoniseerd zouden zijn in de EU. Er zijn wel stappen ondernomen om de tarieven dichter bij elkaar te brengen. Op 19 oktober 1992 is een richtlijn vastgesteld omtrent de harmonisatie van de btw-tarieven.²⁷ Thans zijn de te hanteren minimumtarieven neergelegd in art. 97 en 99 van de Btw-richtlijn. De richtlijn gaat alleen in op het vastgestelde minimum van het algemene tarief en het verlaagde tarief. Lidstaten behouden een zekere vrijheid bij de vaststelling van hun tarief. Dat hierdoor grote verschillen ontstaan blijkt uit een overzicht van de btw-tarieven in de EU.²⁸ Denemarken hanteert als enige lidstaat een uniform tarief van maar liefst 25%. In Hongarije bedraagt het normale tarief zelfs 27%, dit is het hoogste van alle lidstaten. Luxemburg rekent maar 17% voor het normale tarief en 8 of 14% voor het verlaagde tarief. Zonder de afstandsverkoopregeling zou het voor inwoners uit Denemarken heel aantrekkelijk zijn om via internet hun aankopen in lidstaten zoals Luxemburg te doen.

Ik moet echter wel een kanttekening maken. Zonder de afstandsverkoopregeling kan het lidstaten veel inkomsten kosten als veel postorderbedrijven in één lidstaat zijn gevestigd en daar btw voldoen voor alle EU verkopen. De achterliggende redenen is dan niet langer een voor- of nadeel in het btw-tarief, maar bijvoorbeeld een lagere winstbelasting, lagere arbeidslonen of een goedkopere vestigingsplaats. De opslagplaats van een postorderbedrijf hoeft immers niet fraai te zijn in tegenstelling tot bijvoorbeeld het hoofdkantoor of een

²³ M.E. van Hilten, *Uitgangspunt en afwijking afstandsverkoop en btw na 1992*, WFR 1992/1469, par. 4.2.

²⁴ Art. 35 van de Btw-richtlijn.

²⁵ Art. 311 t/m 325 van de Btw-richtlijn en art. 28b t/m 28i Wet OB 1968.

²⁶ Art. 36 van de Btw-richtlijn.

²⁷ Richtlijn 92/77/EEG, PbEG 31 oktober 1992.

²⁸ Zie BIJLAGE 1.

fysieke winkel. Hierbij speelt ook een rol of het bedrijf enkel postorderverkoop doet, of dat het bedrijf ook haar producten via fysieke winkels aanbiedt.

1.6 Afwijkende regeling in de Wet OB 1968

1.6.1 Afstandsverkoopregeling Wet OB 1968

Art. 5a Wet OB 1968 beschrijft de afstandsverkoopregeling zoals deze is opgenomen in de Nederlandse wetgeving. Deze regeling is per 1 januari 1993 ingevoerd²⁹ en is een afwijking op art. 5, eerste lid, onderdeel a Wet OB 1968. De regeling luidt als volgt:

- 1. In afwijking van artikel 5, eerste lid, onderdeel a, wordt de levering van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en andere dan goederen die worden geleverd met toepassing van een van de in de artikelen 312 tot en met 325 en 333 tot en met 340 van de BTW-richtlijn 2006 bedoelde bijzondere regelingen, die , direct of indirect, door of voor rekening van de ondernemer die de levering verricht worden verzonden of vervoerd uit een andere lid-staat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, verricht op de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer.*
- 2. Het eerste lid is alleen van toepassing op de levering van goederen aan afnemers als bedoeld in artikel 33, lid 1, onder a, van de BTW-richtlijn 2006.*

Uit de tekst van art. 5a Wet OB 1968 blijkt dat het alleen leveringen betreft in het intracommunautaire verkeer. Hierbij valt vooral te denken aan postorderverkoop. Een particulier (of daarmee gelijkgestelde) bestelt een goed bij een leverancier in een andere lidstaat en die levert het goed bij de particulier door het te verzenden of te vervoeren. Dit type handel is bijzonder mobiel en door een open markt wordt het verschijnsel van ‘tariefshoppen’ versterkt.

De plaats van levering is op grond van deze afstandsverkoopregeling alleen gesitueerd in het land van de afnemer als aan vier voorwaarden wordt voldaan.

1. De afnemer is een particulier, een niet-belastingplichtige rechtspersoon, een landbouwer of een ondernemer zonder enig recht op aftrek,
2. De goederen moeten vervoerd kunnen worden. De regeling heeft alleen betrekking op roerende zaken.
3. Het vervoer dient plaats te vinden, direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier.

²⁹ Wet van 24 december 1992, Stb. 713.

4. De levering wordt alleen geacht plaats te vinden in de lidstaat van aankomst, indien de leverancier in een andere lidstaat per lidstaat per jaar boven een bepaald drempelbedrag aan goederen heeft geleverd.

De categorieën (rechts)personen zoals genoemd in de eerste voorwaarde komt overeen met art. 1a, lid 2 Wet OB. Het is van belang dat zij in het lopende én het voorafgaande kalenderjaar voor minder dan €10.000 aan goederen hebben betrokken uit andere lidstaten en dat zij volgens art. 1a, lid 3 niet geopteerd hebben om lid 2 niet op hun van toepassing te doen zijn. Als een van de genoemde (rechts)personen voor meer dan €10.000 aan goederen heeft betrokken, valt deze (rechts)persoon niet langer onder de afstandsverkoopregel maar is de transactie een intracommunautaire verwerving. De transactie geldt dan niet voor het drempelbedrag van €100.000 bij de leverancier.

Indien een particulier de moeite neemt om zelf in een andere lidstaat in te kopen en zelf te vervoeren naar de lidstaat waar hij woont of gaat consumeren (dat kan ook een andere lidstaat zijn waar hij bij voorbeeld op vakantie is, Nederlander koopt levensmiddelen in België en neemt die mee naar de camping in Luxemburg), dan is de plaatsbepaling van art. 5, lid 1, onderdeel b van toepassing en wordt er gegeven in de lidstaat van aankoop. Er zit dus een verschil in behandeling of de leverancier of de particulier het vervoer verzorgt of laat verzorgen.

De passage ‘direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier’ in de derde voorwaarde ziet op twee situaties. De eerste situatie ziet er op dat de leverancier het goed zelf naar de andere lidstaat vervoert. Als aan de andere voorwaarden is voldaan is de afstandsverkoopregel van toepassing en zal hierover verder weinig onduidelijkheden bestaan. De tweede situatie ziet op de situatie dat de goederen voor rekening van de leverancier worden vervoerd. Dit kan op twee manieren worden opgevat. Ten eerste dat de kosten van het vervoer ten laste van de leverancier moeten komen. Ten tweede dat de leverancier zorgdraagt dat de goederen bij de afnemer in een andere lidstaat worden afgeleverd en de leverancier daartoe aan een vervoerder opdracht geeft. Volgens de MvT³⁰ doelt de wetgever op het laatstgenoemde. Als het namelijk zou duiden op de kosten van het vervoer, dan zou hier feitelijk geen betekenis aan toe komen. De kosten komen uiteindelijk altijd voor rekening van de klant. De vervoerder zal bij vaststelling van de prijs immers rekening houden met de kosten die worden gemaakt voor het vervoer. De woorden ‘direct of indirect’ werden mede opgenomen na aanleiding van het Otto-arrest van de Hoge Raad van 5

³⁰ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 45-46.

februari 1992³¹, om zeker te stellen dat wanneer het postorderbedrijf namens de afnemer bemiddelt bij het vervoer, op de levering van het goed door het postorderbedrijf de regeling inzake afstandsverkopen van toepassing is.³² Voor een verdere bespreking en bekritisering van de MvT verwijs ik naar paragraaf 5.2.2.

In de tekst van art. 5a is, in tegenstelling tot art. 33 Btw-richtlijn, niet opgenomen dat de afstandsverkopenregeling geen toepassing vindt voor goederen die gemonteerd of geïnstalleerd worden. In art. 5 wordt dit immers al uitgezonderd (art. 3, eerste lid, onderdeel f, Wet OB) en is lid 1, onderdeel b van toepassing op goederen die gemonteerd of geïnstalleerd worden. Voor deze goederen geldt namelijk altijd het bestemmingslandbeginsel. Dergelijke montage- en installatieleveringen hoeven niet meegeteld te worden bij de vaststelling van het drempelbedrag.

Lid 3 is een bepaling voor goederen die afkomstig zijn uit een derde-land. De verzending of het vervoer van die goederen wordt geacht te zijn aangevangen in de lidstaat van invoer. De afstandsverkopenregeling vindt dus geen toepassing tussen het derde-land en het land van de afnemer, maar tussen de lidstaat van invoer en de lidstaat van de afnemer. Om misverstanden te voorkomen is aan dit lid toegevoegd dat omtrent de zogenoemde A-B-C-leveringen het tweede lid van art. 5 niet van toepassing is.³³ Dit ziet immers alleen op transacties tussen ondernemers.

In de Nederlandse wet is het drempelbedrag opgenomen in art. 5a, lid 4 Wet OB. Ook dit lid sluit accijnsgoederen³⁴ uit voor de toepassing van de drempel. Voor leveringen van goederen naar Nederland, andere dan accijnsgoederen, is de grens gesteld op €100.000. Doordat in het vierde lid wordt gesproken over ‘het totaal van de vergoedingen’ is bereikt dat de omzetbelasting zelf niet wordt meegeteld voor de toepassing van de drempelbedragen.³⁵ In art. 2a Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is het drempelbedrag weergegeven voor lidstaten waar een andere munteenheid geldt dan de Euro. Bij mogelijke valutaschommelingen moet volgens de Nota naar aanleiding van het Eindverslag gekeken worden naar ‘de waarden van de omgezette goederen die tegen een bepaalde valuta aan de klant worden gefactureerd. Deze

³¹ HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

³² MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 46.

³³ MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 677, nr. 3, p. 6.

³⁴ In art. 2a, lid 1, onderdeel e Wet OB 1968 staat wat wordt verstaan onder accijnsgoederen.

³⁵ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 46.

waarden komen na betaling van de factuur tot uitdrukking in de omzetcijfers – uitgedrukt in de waarde van de nationale munt – van de ondernemer. Aan de hand van die omzetcijfers is te bepalen of het drempelbedrag, met de daaraan verbonden gevolgen voor de btw-heffing, is overschreden.³⁶

Naar mijn mening kunnen ook afstandsverkopen worden gedaan vanuit een vaste inrichting, doch heb ik in de literatuur hier niets over kunnen vinden. In dat geval moet een vaste inrichting haar omzet goed volgen voor de toepassing van de drempelbedragen. Een vaste inrichting is een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting die deel uitmaakt van een in het buitenland gevestigde onderneming en van waaruit leveringen en/of diensten worden verricht aan derden. Een vaste inrichting ontplooit haar activiteiten alsof zij een zelfstandig ondernemer is, ook al is zij juridisch onderdeel van de onderneming in het buitenland waar zij deel van uitmaakt. Stel dat een Italiaanse moedermaatschappij een vaste inrichting in Nederland heeft en zij gezamenlijk een website hebben vanwaar de producten worden aangeboden. Vervolgens bestelt een in Nederland wonende particulier een product op de website van deze firma. Er moet dan worden vastgesteld of dit product wordt geleverd door de moedermaatschappij of door de vaste inrichting. Voor de moedermaatschappij is dit een afstandsverkoop, maar voor de vaste inrichting een binnenlandse levering. Het criterium is of de verkoop plaatsvond door de vaste inrichting. Aan de hand van alle feitelijke omstandigheden kan worden bepaald wie het goed heeft verkocht en geleverd. Maatgevend is de goederenbeweging en waar de goederen zijn opgeslagen, vanaf welke opslagplaats de desbetreffende levering plaatsvindt, hetgeen uit de voorraadadministratie van het bedrijf moet blijken.

De aanwezigheid van een fiscale eenheid³⁷ heeft tot gevolg dat de drempel sneller wordt overschreden. Zowel natuurlijke personen als lichamen die op grond van art. 7 Wet OB ondernemer zijn en binnen Nederland wonen of gevestigd zijn, kunnen tot een fiscale eenheid behoren. Als zij juridisch gezien zelfstandig zijn maar financieel, economisch en organisatorisch nauw verweven zijn, worden zij al dan niet op verzoek door een lidstaat als één belastingplichtige aangemerkt. Voor de afstandsverkopenregeling dient in beginsel per ondernemer te worden vastgesteld of het drempelbedrag wordt overschreven, maar binnen een fiscale eenheid is er sprake van één ondernemer. Niet alle lidstaten hebben de keuzemogelijkheid van een fiscale eenheid benut.³⁸ Hierdoor ontstaat in feite een ongelijke

³⁶ NEV, Kamerstukken II 1992/93, 22 712, p. 20.

³⁷ Art. 7, lid 4 Wet OB 1968.

³⁸ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 3.1.13.

behandeling tussen de lidstaten die de fiscale eenheid wel en niet hebben opgenomen. Een postorderbedrijf in een lidstaat waar de regeling voor fiscale eenheid niet is opgenomen, kan desgewenst bij het bereiken van de drempel een nieuwe vennootschap oprichten en zo meerdere keren de toepassing van de afstandsverkopenregeling voorkomen.

In de Tweede Kamer³⁹ is de vraag gesteld of de fiscale eenheid over de grens heen werkt. De Staatssecretaris van Financiën heeft dit ontkennend beantwoord. Indien goederen vanuit één lidstaat worden geleverd door verschillende gelieerde ondernemers en zij op grond van de btw-wetgeving in hun lidstaat niet worden aangemerkt als één ondernemer maar op grond van de btw-wetgeving in Nederland wel zouden worden aangemerkt als één ondernemer, dan heeft Nederland niet de bevoegdheid om deze gelieerde ondernemers als één ondernemer te beschouwen. De Btw-richtlijn besteedt verder aan deze kwestie geen aandacht.

Hiervoor heb ik al beredeneerd dat naar mijn mening een vaste inrichting een eigen omzetgrens kent voor de afstandsverkopen. Stel nu dat een moedermaatschappij in Amerika, een dochter en een vaste inrichting heeft in Nederland. Dan lijkt het mij evident, dat als de dochter en de vaste inrichting door Nederland al dan niet op verzoek als een fiscale eenheid worden aangemerkt, de drempel op hun gezamenlijke omzet van toepassing is.

Tot slot speelt voor het drempelbedrag art. 37d Wet OB ook nog een rol. Indien er een overdracht van de onderneming plaatsvindt onder de voorwaarden van dit artikel (geruisloze overdracht), dan treedt de overnemer op in de plaats van de overdrager. De omzet in het vorige kalenderjaar speelt hierbij ook een rol.⁴⁰

Het vijfde lid kent een optieregeling toe om de inspecteur te verzoeken het drempelbedrag uit lid vier niet van toepassing te doen zijn. Die keuze is interessant als de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer een lager tarief kent dan de lidstaat van waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd. Of indien de betrokken ondernemer zeker weet dat hij bedoelde grensbedragen zal overschrijden, kan dit om administratieve redenen aantrekkelijk zijn. De ondernemer hoeft dan niet administratief te volgen of en zo ja wanneer hij dient over te gaan van het oorsprongs- naar het bestemmingslandbeginsel.⁴¹

³⁹ MvA, Kamerstukken II 1992/93, 22 712, p. 31-32.

⁴⁰ Hof Amsterdam 13 januari 2003, LJN: AV4460, zaaknr. 00/0089 (FED 2003/106) is beslist dat er in die betreffende zaak niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van art. 31Wet OB (nu: art. 37d) en de omzet van de overdrager daarom geen rol kon spelen bij de toepassing van art. 5a Wet OB.

⁴¹ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 47.

Uit de kamerstukken valt op te maken dat het keuzerecht voor heffing in het bestemmingsland bij de regeling voor afstandsverkopen kan worden gedaan per lidstaat van bestemming.⁴² Van Hilten⁴³ acht dit ook aannemelijk, maar geeft aan dat de richtlijn ruimte laat voor andere interpretaties. Hiermee doelt zij op de mogelijkheid dat de optie ook per ondernemer zou kunnen gelden, in plaats van per lidstaat.

Voor toepassing van de optie kunnen ondernemers een verzoek indienen bij de inspecteur. Dit verzoek moet worden gericht aan de inspecteur van het land waar de ondernemer is gevestigd (oorsprongslidstaat). Wederopzegging is slechts mogelijk na verloop van twee volle kalenderjaren. In art. 2b Uitvoeringsbeschikking OB 1968 staan nadere regels omtrent de vaststelling van de datum voor inwilliging van het verzoek door de inspecteur. De ingang van de optieregeling is op iedere datum in het kalenderjaar mogelijk in tegenstelling tot het einde van de optieregeling, die kan alleen per 31 december worden beëindigd zodat vanaf 1 januari van het nieuwe jaar het drempelbedrag weer geldt.

Wat betreft de voldoening van de btw is de leverancier gehouden in iedere lidstaat waar de afstandsverkoopregeling van toepassing is aangifte te doen. Daarbij dient immers bedacht te worden dat de verleggingsregeling van art. 12, lid 3 niet van toepassing is, indien de afnemer een particulier betreft of ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht en onder de eerdergenoemde grens van € 10.000,- per kalenderjaar blijft. De leverancier zal dus zelf in de lidstaat van aankomst aan zijn fiscale verplichtingen moeten voldoen. Een andere mogelijkheid is om een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen en deze verplichtingen aan hem uit te besteden.

1.6.2 Intracommunautaire verwerving

Als er binnen EU-lidstaten goederen worden verhandeld noemen we dit intracommunautaire transacties. Intracommunautaire transacties kunnen worden onderverdeeld in intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen. Bij B2B-goederenverkeer vindt in het land van vertrek een intracommunautaire levering plaats die belast is naar een nultarief, en in het land van aankomst vindt een intracommunautaire verwerving plaats naar het geldende tarief in die lidstaat. De heffing vindt niet plaats zoals vroeger aan de grens, maar op basis van een binnenlandse aangifte bij de ontvanger van de goederen.

⁴² MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 34.

⁴³ M.E. van Hilten, Uitgangspunt en afwijking afstandsverkopen en btw na 1992, WFR 1992/1469, par. 4.2.1.

Een intracommunautaire levering wordt niet gedefinieerd in de wet. Het verschil met een ‘gewone’ levering is, dat de betreffende goederen de voormalige grens over gaan naar een andere lidstaat. Een ondernemer die zijn eigen goederen naar een andere lidstaat overbrengt doet eveneens een intracommunautaire levering. Zo kan de grensoverschrijdende goederenbeweging worden gevolgd. Ondanks dat art. 5 bepaalt dat de plaats van levering van de goederen in het land van vertrek is, wil dat niet zeggen dat er feitelijk btw wordt geheven. Er is namelijk geen omzetbelasting verschuldigd vanwege de toepassing van het nultarief (de Btw-richtlijn noemt dit een vrijstelling met recht op vooraftrek) als in het andere land een intracommunautaire verwerving wordt verricht. Bij leveringen aan particulieren (of daarmee gelijkgestelde) vindt het nultarief geen toepassing.

Het begrip ‘intracommunautaire verwerving’ is wel opgenomen in de wet. Art. 1, onderdeel b Wet OB bestempeld intracommunautaire verwervingen tot een belastbare handeling waarover omzetbelasting wordt geheven⁴⁴ en in art. 17a, lid 1 Wet OB is de begripsbepaling opgenomen:

Een intracommunautaire verwerving van goederen is de verwerving van goederen ingevolge een levering van deze goederen door een als zodanig handelende ondernemer, welke goederen worden verzonden of vervoerd van een lid-staat naar een andere lid-staat.

In art. 17b, lid 1 Wet OB is de plaats waar de intracommunautaire verwerving wordt verricht aangegeven, dit is de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer. Art. 1a, lid 1, onderdeel c Wet OB zegt dat als het verworven goed is geleverd met toepassing van de afstandsverkopenregeling, het niet wordt aangemerkt als een intracommunautaire verwerving. De afstandsverkopenregeling gaat al uit van het bestemmingslandbeginsel en de leverancier zal de btw in het land van bestemming moeten afdragen. Als we tegelijkertijd ook de intracommunautaire verwerving zouden belasten, dan zou de afnemer ook belasting verschuldigd zijn. Met de in art. 1a Wet OB opgenomen uitzondering wordt voorkomen dat een dergelijke dubbele heffing optreedt.⁴⁵

⁴⁴ Onderdeel c van dit artikel ziet ook op intracommunautaire verwervingen, maar dan alleen op nieuwe vervoermiddelen.

⁴⁵ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 42–43.

1.7 Verschillen tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB

In de vorige paragrafen heb ik de algemene regeling en de bijzondere regeling voor afstandsverkopen uiteengezet. In deze paragraaf ga ik onderzoeken waar de tekst van de Wet OB afwijkt van de tekst van de Btw-richtlijn.

De Nederlandse tekst wijkt af van de Btw-richtlijn door de uitbreiding van art. 5a met de woorden ‘direct of indirect’ vóór de woorden ‘door of voor rekening van de ondernemer’. Op deze wijze wil Nederland bij elke vorm van bemoeienis van een postorderbedrijf met het vervoer, de afstandsverkoopregeling toepasselijk maken.⁴⁶ In het Otto-arrest⁴⁷ is namelijk beslist dat als een postorderbedrijf namens de kopers het vervoer arrangeert en de kosten op hun naam maakt en geheel doorberekent, de verzendkosten een doorlopende post zijn en niet behoren tot de belaste vergoeding voor het geleverde product. Buitenlandse postorderbedrijven konden op basis van de uitkomst van dit arrest de afstandsverkoopregeling omzeilen, als zij een goed leverde aan een Nederlandse particulier (of daarmee gelijkgestelde). Om die reden voegde de Nederlandse wetgever de woorden ‘direct of indirect’ toe aan de tekst van art. 5a van de Wet OB.

Een ander verschil kan worden opgemerkt tussen art. 31 Btw-richtlijn en art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB. De richtlijn bepaalt in art. 31 dat als goederen niet vervoerd worden, de plaats van levering is waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt. “Situaties waarin goederen anders dan in verband met een (reeds overeengekomen) levering worden vervoerd, lijken in die tegenstelling buiten de boot te vallen”⁴⁸ volgens Van Hilten en Van Kesteren. Art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB spreekt daarentegen over ‘in andere gevallen’ dan waarin het goed niet wordt vervoerd, dan is de plaats van levering waar het goed zich op het tijdstip van levering bevindt. De tekst van de Nederlandse wet is volgens deze auteurs duidelijker en meer omvattend, omdat het denkbaar is dat goederen wel worden vervoerd maar niet in het kader van de levering waar het om gaat. De woorden ‘duidelijk en meer omvattend’ vind ik te beperkt toegelicht. Het is niet zo dat de formulering in de Btw-richtlijn tot een heffingslek leidt. De richtlijn wijst vaker het heffingsrecht toe aan het oorsprongsland krachtens art. 32. Bij verzending of vervoer van de goederen valt de richtlijn altijd terug op het land waar de goederen oorspronkelijk vandaan komen. Daarentegen belast Nederland ingevolge art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB vaker op de plaats waar het goed zich bevindt. Als

⁴⁶ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 46.

⁴⁷ HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

⁴⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED, Deventer: Kluwer 2012, pag. 158.

de goederen in vervoer zijn maar dit niet in verband met de levering is, geldt niet de regeling waar het vervoer of de verzending is aangevangen maar waar de goederen zich op dat moment bevinden.

Waarom de auteurs het duidelijker vinden is voor mij niet helemaal helder. Ondanks dat de tekst van de Wet OB overeen dient te komen met de tekst van de Btw-richtlijn, betekent dit nog niet dat de doelstellingen hetzelfde zijn. Vanuit nationaal oogpunt wil Nederland weten wat de Nederlandse staatskas toekomt. De richtlijn wil in alle gevallen een land aanwijzen dat mag heffen en heeft hierbij geen voorkeur. De Wet OB wijst aan of het wel of niet in Nederland is belast. Ik concludeer dat uit beide formuleringen kan worden opgemaakt welk land het recht heeft om te heffen, maar dit niet betekent dat beide formuleringen altijd dezelfde landen aanwijzen.

Bijl, Van Hilten en Van Vliet⁴⁹ zijn van mening dat het verschil in formulering geen inhoudelijke verschillen met zich meebrengt. Hier ben ik het niet mee eens en ga dit aan de hand van een voorbeeld toelichten.

Voorbeeld

Vanuit Venezuela vertrekt een vrachtschip met bananen richting Nederland. De bananen zijn verkocht door de Venezolaanse kweker aan een in Nederland gevestigde ondernemer. Volgens art. 32 Btw-richtlijn is de plaats van levering waar het vervoer aanvangt, in dit geval Venezuela. Overeenkomstig bepaalt art. 5, lid 1, onderdeel a Wet OB dat de goederen in verband met de levering worden vervoerd naar Nederland en is de plaats waar de levering wordt verricht eveneens Venezuela.

Halverwege, als het vrachtschip zich op het midden van de Atlantische Oceaan bevindt, worden de helft van de bananen aan een Duitse ondernemer doorverkocht. Ingevolge de richtlijn is deze transactie belast met Venezolaanse btw, omdat de bananen in vervoer zijn. Volgens de Nederlandse wet is de levering aan de Duitse ondernemer niet belast in Venezuela. Nederland is daarentegen van mening dat art. 5, lid 1, onderdeel a Wet OB niet van toepassing kan zijn, omdat de bananen niet worden vervoerd in verband met de levering aan de Duitse ondernemer maar in verband met de levering aan de Nederlandse ondernemer. Het vervoer was namelijk al afgesproken voordat de Duitse ondernemer de bananen kocht. Maar de levering is evenmin belast in Nederland omdat de bananen zich ten tijde van de levering buiten Nederland bevinden (art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB).

⁴⁹ D.B. Bijl, M.E van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2001, p. 93.

Vlak voordat het vrachtschip in de Rotterdamse haven afmeert, verkoopt de Nederlandse ondernemer de andere helft bananen aan een Franse ondernemer. Conform de eerdere transacties zijn op grond van de richtlijn de bananen nog steeds belast in Venezuela. Ook in dit geval vindt Nederland dat art. 5, lid 1, onderdeel a Wet OB niet aan de orde kan komen omdat de bananen niet worden vervoerd in verband met de levering aan de Franse ondernemer. Op het tijdstip van de levering bevinden de bananen zich echter in dit geval in Nederlands territorium en vindt krachtens art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB de levering plaats in Nederland. (Omdat de levering vóór de invoer plaatsheeft geldt overigens het nultarief.)

De vraag die dus opkomt is waar de levering plaatsvindt van goederen die worden verkocht en geleverd, terwijl zij onderweg zijn. Op 14 september 1977 besliste Hof Leeuwarden⁵⁰ dat art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB van toepassing is indien goederen zich op een zeeschip bevinden buiten territoriale wateren. De levering vindt dan plaats waar het schip zich bevindt tijdens de levering. Dit houdt in dat als een Nederlandse eigenaar zijn goederen heeft liggen op een schip dat buiten territoriale wateren vaart en zijn goederen op dat moment verkoopt aan een koper, de goederen volgens de Wet OB niet worden vervoerd in verband met de levering en geldt de plaats waar de goederen zich bevinden op het moment van de levering.

Door het nultarief zal het in veel gevallen niet veel uitmaken of een levering in het oorsprongsland, buitengaats of in Nederland plaatsheeft, als het maar vóór de invoer gebeurt. Maar wanneer goederen vanuit Nederland naar andere landen worden vervoerd, kan het anders liggen. Stel dat een Nederlandse leverancier de bananen eerst invoert en vervolgens overbrengt naar een Italiaans depot. Dat is in eerste instantie een “fictieve” intracommunautaire levering naar Italië. Maar wanneer hij de bananen aan een Zwitserse klant verkoopt op het moment dat de vrachtwagen nog in Duitsland rijdt, waar is zijn levering dan belast? Volgens Nederland in Duitsland, maar volgens de richtlijn in Nederland. Als de Duitse wetgeving zich bij de richtlijn aansluit, hoeft de Nederlandse leverancier nergens aangifte te doen! Dan maar hopen dat de Zwitserse koper niet ergens in Duitsland laat afleveren.

Naar mijns inziens komt het overige uit de behandelde artikelen overeen met de formulering zoals in de Btw-richtlijn.

⁵⁰ Hof Leeuwarden 14 september 1977, nr. 376/76, V-N 1980, p. 562.

1.8 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik de plaats van levering behandeld. De plaats van levering is vormgegeven in de Btw-richtlijn en omgezet in de Wet OB 1968. Hierbij is de algemene regeling en de afwijkende regeling aan de orde gekomen. De algemene regeling houdt in dat de plaats van levering is waar de verzending of het vervoer aanvangt. Indien de goederen niet worden verzonden of vervoerd, is de plaats van levering waar de goederen zich ten tijde van de levering bevinden.

In hoofdstuk 1 heb ik gezocht naar het antwoord op mijn eerste deelvraag aan de hand van een aantal subdeelvragen. Deze deelvraag luidt:

Wat is de betekenis van de afstandsverkopenregeling in de btw?

De afstandsverkopenregeling is een afwijkende regeling en sluit aan op het bestemmingslandbeginsel. De afstandsverkopenregeling houdt een levering in van een ondernemer aan een particulier (of daarmee gelijkgestelde) die in een andere lidstaat is gevestigd dan de ondernemer. De goederen worden door of voor rekening van de leverancier verzonden of vervoerd naar de andere lidstaat en de plaats van de levering is gelegen op de plaats van aankomst van de goederen.

De omzetbelasting is Europees geharmoniseerd in de Btw-richtlijn. Echter zijn bij de omzetting van de bepalingen in de nationale wetgeving verschillen ontstaan.

Uit de tekst van de Wet OB blijkt dat Nederland eigenmachtig de woorden ‘direct of indirect’ heeft toegevoegd naar aanleiding van het arrest HR 5 februari 1992, nr. 27376 V-N 1992. Deze toevoeging is bedoeld om veilig te stellen dat bij iedere directe of indirecte bemoeienis van het postorderbedrijf met het vervoer, de afstandsverkopenregeling toepasselijk blijft. Hiermee wil Nederland voorkomen dat postorderbedrijven de afstandsverkopenregeling omzeilen.

Een ander verschil bevindt zich niet in de afstandsverkopenregeling, maar in de algemene regeling. Art. 31 Btw-richtlijn bepaalt dat als goederen helemaal niet worden vervoerd, de plaats van levering wordt aangemerkt waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt. Art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB spreekt daarentegen over ‘in andere gevallen’ als het goed niet wordt vervoerd, dan is de plaats van levering waar het goed zich op dat tijdstip bevindt. In dit hoofdstuk heb ik aangetoond dat de verschillende formuleringen tot gevolg hebben dat Nederland het heffingsrecht niet op gelijkerwijze toewijst als de Btw-richtlijn.

HOOFDSTUK 2 – PROBLEMEN VOOR AFSTANDSVERKOPERS

2.1 Inleiding

Iedere ondernemer moet voldoen aan de gestelde administratieve eisen in de wet en in overeenstemming met de wet btw afdragen aan de lidstaat aan wie het heffingsrecht is toegewezen. Op afstandsverkopers rust een grotere administratieve last, omdat zij zich moeten registreren in de landen waar hun afnemers wonen of gevestigd zijn. Ondanks de harmonisatie van de omzetbelasting in de EU, leidt de omzetting van de Btw-richtlijn in de nationale wetgevingen tot verschillen. Als twee lidstaten een artikel uit de richtlijn anders uitleggen, kan dit invloed hebben op welke lidstaat mag heffen met als gevolg dubbele heffing of niet-heffing. Met betrekking tot de afstandsverkoopregeling zou voor een goede werking van de btw, de kwalificatie van de plaats van levering in beide lidstaten eenzelfde uitkomst moeten hebben. Lidstaten hebben zelf schuld aan interpretatieverschillen en moeten dit dan ook onderling oplossen. Bij een afstandsverkoop wordt het goed (of de goederen) door middel van verzending afgeleverd bij de consument. De problemen die zich voor kunnen doen bij het bovenstaande, ga ik in dit hoofdstuk bespreken.

Het doel van dit hoofdstuk is tot een antwoord te komen op mijn tweede deelvraag. Mijn tweede deelvraag luidt: *Met welke problemen hebben afstandsverkopers te maken?*

Deze vraag ga ik beantwoorden aan de hand van een aantal subdeelvragen:

- Welk probleem doet zich voor met betrekking tot registratieplicht?
- Welk probleem doet zich voor met betrekking tot kwalificatie van de levering in het land van de afnemer?
- Maakt de wijze van verzending verschil uit?

In paragraaf 2.2 behandel ik zowel de administratieve verplichtingen van ondernemers die gevestigd zijn in Nederland als ondernemers die gevestigd zijn in een andere lidstaat.

In paragraaf 2.3 ga ik in op de kwalificatie van de levering in het land van de afnemer. Hierbij maak ik mede een uitstap naar de nationale wetgevingen in het buitenland. De tekst van de plaats van levering in de Belgische, Engelse en Duitse omzetbelastingwet, ga ik vergelijken met de tekst van Btw-richtlijn en de Nederlandse Wet OB. Hiermee ga ik een beter inzicht verschaffen in het kwalificatieprobleem dat kan ontstaan tussen twee lidstaten. Tot slot behandel ik in paragraaf 2.4 of er btw drukt op de verzending van goederen. Hierbij ga ik in op de mogelijkheden waarop je een poststuk kunt versturen.

Het hoofdstuk wordt in paragraaf 2.5 afgesloten met een deelconclusie.

2.2 Administratieve verplichtingen

2.2.1 Algemeen

De algemene administratieplicht staat in art. 52 AWR beschreven en art. 47 AWR verplicht tot verstrekking van gegevens en inlichtingen aan de inspecteur. Art. 34 Wet OB geeft hier een nadere invulling aan. De wet vereist van iedere ondernemer dat hij aantekeningen houdt van de door hem en aan hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten. Ook van de invoer van goederen in en de uitvoer van goederen uit de Unie.

2.2.2. Problemen van deze administratieve verplichtingen

Indien een ondernemer een goed levert aan een particulier in een andere lidstaat, dient de ondernemer zich te melden in die andere lidstaat om daar aangifte te doen. De ondernemer zal zich moeten laten registreren in deze lidstaat. Voor de ondernemer brengt dit een administratieve- en daarmee een financiële last met zich mee. Dit komt des te meer tot uitdrukking als voor het goed het verlaagde btw tarief geldt in de andere lidstaat. De kosten zijn dan mogelijk gelijk of zelfs hoger dan het af te dragen btw bedrag. Een kleine rekensom toont aan dat $4\% \cdot \text{de minimale drempel } \text{€}35.000 = \text{€}1.400$ is.⁵¹ De registratiekosten en de aangiftekosten voor een ondernemer zullen dit bedrag al snel overstijgen. En al geldt het normale btw-tarief, dan zijn het alsnog dure kosten. Daarnaast kan het drempelbedrag dat een lidstaat hanteert bij een duurder goed al snel worden bereikt. Als de ondernemer dit goed in 10 lidstaten levert aan particulieren, dan moet deze ondernemer zich in 10 lidstaten registreren. In Nederland zou dit betekenen dat de buitenlandse ondernemer zich moet melden bij Belastingdienst/Kantoor Buitenland en zich daar moet laten registreren. Voor afstandsverkopers zou het veel idealer zijn om de btw-aangifte in de lidstaat te doen waar zij zelf zijn gevestigd en dat de belastingdienst de btw vervolgens namens de ondernemer afdraagt aan de betreffende lidstaat.

Deze gedachte is voor de levering van digitale diensten aan particulieren vanaf 1 januari 2015 werkelijkheid geworden. Zowel in de EU-gevestigde ondernemers als niet in de EU-gevestigde ondernemers, die leveren aan particulieren in andere EU-lidstaten, kunnen sinds 1 januari 2015 voor digitale diensten een beroep doen op het MOSS-systeem: Mini One Stop Shop. De regeling biedt de mogelijkheid om de btw aan te geven via één land. Dit is de

⁵¹ In BIJLAGE 1 staan de btw-tarieven van alle lidstaten. Spanje en Italië hanteren beide een laag tarief van 4% en 10%. Ook houden zij beide een drempel van €35.000 aan. Van het lage 4%-tarief ben ik uitgegaan in mijn rekenvoorbeeld.

lidstaat waarvoor de ondernemer geregistreerd staat. Deze lidstaat stuurt vervolgens een melding, samen met de betaalde btw, door naar de desbetreffende lidstaat.⁵²

Voor afstandsverkopers zou deze regeling een goede uitkomst bieden om hun administratieve lasten te verminderen.

In art. 34c Wet OB staat in welke gevallen een ondernemer zorg moet dragen voor de uitreiking van een factuur. In lid 1, onderdeel b is opgenomen dat de ondernemer een factuur moet uitreiken voor goederenleveringen bedoeld in art. 5a, eerste lid, de zogenoemde afstandsverkoopregeling. Ook in onderdeel d van deze bepaling staat dat als aan de ondernemer een vooruitbetaling wordt gedaan betreffende een goederenlevering zoals in onderdeel b, dan moet de ondernemer een factuur uitreiken. Deze bepaling is een bijzondere omstandigheid. Er moet namelijk ook een factuur worden uitgereikt als de afnemer bijvoorbeeld een particulier is. Een niet in Nederland gevestigde afstandsverkoper die in Nederland een levering aan een particulier verricht, zal Nederlandse omzetbelasting op zijn factuur moeten vermelden en moeten voldoen. Uit de tekst van art. 34d blijkt dat in bepaalde gevallen een vereenvoudigde factuur volstaat, maar in lid 2 van deze bepaling is opgenomen dat dit niet is toegestaan als de factuur overeenkomstig art. 34c, lid 1, onderdeel b Wet OB wordt uitgereikt.

Het probleem van administratieve verplichtingen kan ook vanuit het perspectief van de overheid worden bekeken. Bij de invoering van art. 5a Wet OB zijn door Kamerleden vragen gesteld⁵³ hoe de Nederlandse Belastingdienst te weten komt dat het drempelbedrag overschreden wordt door een in een andere lidstaat gevestigde ondernemer. De Nederlandse Belastingdienst gaf hierbij aan dat zij zelf tijdens periodieke controle aandacht zullen schenken aan de vraag of het drempelbedrag is overschreden door Nederlandse afstandsverkopers. Indien dit het geval is zal de desbetreffende lidstaat of lidstaten op de hoogte worden gebracht. Omgekeerd zal de Nederlandse Belastingdienst door andere lidstaten op de hoogte worden gehouden en van informatie worden voorzien. De Nederlandse Belastingdienst is zelf niet bij machte om voor dit doel bij een afstandsverkoper uit een andere lidstaat de administratie te controleren.

⁵²http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/goederen_en_diensten_naar_andere_eu_landen/btw_berekenen_bij_diensten/eu_btw_melding_doen_met_moss

⁵³ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 32.

In paragraaf 1.6.1 heb ik aangegeven dat het mogelijk is om een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen. Voor alle afstandsverkopers was dit tot 1 januari 2002 verplicht.⁵⁴ Op grond van art. 24d Uitvoeringsbesluit OB 1968 geldt deze verplichting nu alleen nog voor afstandsverkopers die in derde landen (niet EU-landen) zijn gevestigd waarmee geen rechtsinstrument inzake wederzijdse bijstand bestaat. In art. 33g Wet OB is de bepaling voor de aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger opgenomen en art. 24c Uitvoeringsbesluit OB 1968 behandelt de verdere uitvoering. De fiscaal vertegenwoordiger treedt op namens de ondernemer en treedt in zijn plaats met betrekking tot alle rechten en verplichtingen die hij heeft inzake de aangifte en de betaling van de belasting. Het aanstellen van een fiscaal vertegenwoordiger vormt voor de ondernemer een extra belasting, maar bespaard de ondernemer ook een hoop administratieve rompslomp. Doordat Nederland de grens voor leveringen van goederen naar Nederland op €100.000 heeft gesteld komt zij buitenlandse ondernemers enigszins tegemoet.

Tot slot brengt het drempelbedrag een administratieve verzwaren mee voor lidstaten die de fiscale eenheid in hun nationale wetgeving hebben opgenomen. Voor een concern met vele vennootschappen die als fiscale eenheid worden aangemerkt, kan het moeilijk vast te stellen zijn of het drempelbedrag is overschreden. De fiscale eenheid is in de richtlijn onder andere opgenomen voor de bevordering van administratieve eenvoud. In dit geval kan gesteld worden dat de bepaling een averechts effect heeft.

2.3 Kwalificatie van de levering in het land van de afnemer

2.3.1 Kwalificatieprobleem

De Btw-richtlijn heeft een bijzondere regeling getroffen voor afstandsverkopen, waardoor de plaats van levering gesitueerd is in het land waar de afnemer is gevestigd. Alle lidstaten dienen deze bepaling conform de richtlijn over te nemen in hun nationale wetgeving. Indien dit niet het geval is, kan er een kwalificatieprobleem ontstaan. Dit kan weer leiden tot niet-heffing of dubbele heffing. Door de afstandsverkopenregeling van Nederland, België, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland te bestuderen, kan worden vastgesteld of er een probleem is met betrekking tot de kwalificatie van de plaats van levering tussen deze lidstaten.

⁵⁴ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.

Mocht ik tot de conclusie komen dat er sprake is van een kwalificatieprobleem tussen twee lidstaten en dit voor de ondernemer niet-heffing tot gevolg heeft, dan kan de ondernemer hierop inspelen door gebruik te maken van de optieregeling. De optieregeling van art. 34, lid 4 Btw-richtlijn biedt ondernemers de mogelijkheid om het drempelbedrag van €100.000 niet op hun van toepassing te laten zijn. De plaats van levering grijpt dan terug naar de bijzondere regeling voor afstandsverkopen, namelijk in de lidstaat waar de verzending of het vervoer aankomt. Op deze wijze ontkomt de ondernemer in beide lidstaten over al zijn afstandsverkopen aan de heffing van btw en niet pas na overschrijding van de drempel.

2.3.2 België

In BIJLAGE 2 staat de plaats van levering zoals omschreven is in het Belgisch Wetboek. Art. 14 van het W.B.T.W. bepaalt de algemene regeling voor de plaats van levering. Dit artikel vertoont geen verschillen in vergelijking met de Btw-richtlijn. Het W.B.T.W. heeft in art. 14, lid 1 en lid 2, dezelfde bewoordingen gebruikt als de Btw-richtlijn in art. 31 en 32. In de tekst wordt niet de eis gesteld dat het goed in verband met de levering moet zijn vervoerd of verzonden. Er is dus een verschil in de algemene regeling tussen de nationale wetgevingen van Nederland en België. De gevolgen hiervan heb ik uiteengezet in mijn voorbeeld in paragraaf 1.7.

In art. 15 van het W.B.T.W. is de afstandsverkopenregeling opgenomen. Het valt direct op dat België de woorden ‘direct of indirect’ niet heeft opgenomen in de tekst. Ook gebruiken zij geen andere bewoordingen om de heffing veilig te stellen. De tekst van de richtlijn is zonder noemenswaardige verschillen omgezet in het W.B.T.W.

Tot slot hanteert België de minimale drempel van €35.000, terwijl Nederland de maximale drempel van €100.000 aanhoudt.

2.3.3 Verenigd Koninkrijk

In BIJLAGE 3 staat de plaats van levering zoals omschreven is in het Wetboek van het Verenigd Koninkrijk. De wetgever heeft in art. 7 van de V.A.T.A. de plaats van levering bepaald. In elf leden behandelt de wetgever zowel de algemene regeling als de afwijkende regeling. Wat opvalt is dat de wetgever alle mogelijke scenario's wil vastleggen waar de plaats van levering wordt geacht te zijn. Om een voorbeeld te geven wordt in lid 3, onderdeel a de situatie beschreven als een goed geïnstalleerd of gemonteerd is in het Verenigd Koninkrijk en in onderdeel b als een goed niet in het Verenigd Koninkrijk wordt geïnstalleerd of gemonteerd.

In lid 2 is de levering van goederen opgenomen die niet worden verzonden of vervoerd. De V.A.T.A gebruikt hele andere bewoordingen dan de Btw-richtlijn, maar komt in feite op hetzelfde neer. Pas in lid 7 is de algemene regeling opgenomen voor goederen die het Verenigd Koninkrijk in of uitgaan. De verplaatsing hoeft volgens de wettekst niet in verband met de levering te zijn.

De afstandsverkopenregeling is vormgegeven in lid 4 en lid 5. In lid 4 staan vier voorwaarden om een levering aan te kunnen merken als een afstandsverkoop. Lid 4 bepaalt wanneer de plaats van levering in het Verenigd Koninkrijk is:

1. De goederen komen het Verenigd Koninkrijk in vanuit een andere lidstaat door of onder de aanwijzing/instructies van de leverancier die de levering verricht;
2. De goederen, afkomstig uit een andere lidstaat, gaan naar een niet belastingplichtige die gevestigd is in het Verenigd Koninkrijk;
3. De leverancier moet zijn geregistreerd in het Verenigd Koninkrijk en is hiervoor aansprakelijk
4. De levering is geen levering van nieuw vervoermiddelen en behoort niet tot de uitzonderingen die in lid 5 of 6 staan vermeld.

In onderdeel 1 van lid 4 staat: “by or under the directions of the person who supplies them”. De vraag is of ‘directions’ gelijk kan worden gesteld met de woorden ‘direct en indirect’. Als een postorderbedrijf in het Verenigd Koninkrijk namens de kopers het vervoer arrangeert, vindt het vervoer plaats op aanwijzing (of onder de instructie) van de afnemer.⁵⁵

De tegenhanger van lid 4 is te vinden in lid 5. Hierin staat omschreven wanneer de plaats van een levering aan een niet belastingplichtige plaatsvindt buiten het Verenigd Koninkrijk. Onderdeel a is in overeenstemming met de eerste voorwaarde zoals ik benoemd heb in lid 4. In onderdeel b lijkt een antiontgaansbepaling op te zijn genomen. Indien de leverancier niet belast is in de andere lidstaat waar hij het goed naartoe vervoerd, bepaalt de wet dat wordt teruggeregpen op de algemene bepaling (waar de verzending of het vervoer aanvangt) en is de leverancier als nog belast in het Verenigd Koninkrijk. Tot slot is in de laatste paragraaf van lid 5 de optieregeling opgenomen om het drempelbedrag niet van toepassing te laten zijn. Het drempelbedrag in het Verenigd Koninkrijk bedraagt £70.000.⁵⁶

⁵⁵ In de Engelse vertaling van de Btw-richtlijn, die oorspronkelijk is opgesteld in het Frans, is opgenomen: “the place of supply of goods dispatched or transported by or on behalf of the supplier”. Hiermee wil ik het verschil aantonen tussen de Engelse tekst van de Btw-richtlijn en de tekst die is opgenomen in het wetboek van het Verenigd Koninkrijk.

⁵⁶ Op 17 mei 2015 staat £70.000 gelijk aan €97.356,46.

2.3.4 Duitsland

In BIJLAGE 4 is de plaats van levering en de bijzondere regeling voor afstandsverkopen opgenomen zoals omschreven staat in het Wetboek van Duitsland. Een vertaling van de Duitse tekst is opgenomen in BIJLAGE 5.⁵⁷ In art. 3 UStG 1980 wordt het belastbare feit van zowel goederen als diensten behandeld. Lid 5a UStG 1980 vermeldt dat in de leden 6 t/m 8 de plaats van levering is opgenomen met uitzondering van een viertal artikelen waarin afwijkingen zijn opgenomen. Lid 6 vertoont veel gelijkheid met art. 32 Btw-richtlijn. De Duitse tekst gaat, in tegenstelling tot de richtlijn, ook in op de betekenis van vervoer. In lid 7 wordt net als in de Wet OB naar de levering verwezen. Hieruit maak ik op dat *in andere gevallen* de plaats van levering is waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering. Dit is niet in overeenstemming met de tekst van de richtlijn. Lid 8 gaat specifiek in op de plaats van levering bij invoer.

Een van de uitzonderingen betreft de regeling voor afstandsverkopen in art. 3c UStG 1980. Naar mijn mening komt de tekst overeen met de richtlijn en is de afstandsverkopenregeling alleen van toepassing als de goederen door of voor rekening van de leverancier worden vervoerd of verzonden. In lid 1 is namelijk opgenomen “durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten” en dit betekent vertaald “door de leverancier of een door hem gemachtigde.” In lid 2 is opgenomen voor welke afnemers de afstandsverkopenregeling geldt. Duitsland hanteert een maximale drempel van €100.000 in lid 3. Ook vermelden zij hierbij in onderdeel 2, dat als het vervoer of de verzending eindigt op het grondgebied van een andere lidstaat, het drempelbedrag geldt van die andere lidstaat. Tot slot is in lid 4 de keuzemogelijkheid opgenomen voor de leverancier om te opteren voor de afstandsverkopenregeling in het geval de drempel niet wordt overschreden en is in lid 5 een uitsluitingsbepaling opgenomen voor nieuwe voertuigen en accijnsgoederen.

2.3.5 Afsluitende opmerking

De toevoeging door Nederland van de woorden ‘direct of indirect’ kan tot gevolg hebben dat er dubbele heffing of niet-heffing optreedt. Stel een Belgisch postorderbedrijf levert voor €300.000 meubelen aan Nederlandse particulieren. Het postorderbedrijf sluit namens de particulieren een vervoersovereenkomst met een vervoersbedrijf. Door de woorden ‘direct of indirect’ merkt Nederland de plaats van levering aan in Nederland volgens de afstandsverkopenregeling van art. 5a Wet OB. Daarentegen is België mogelijk van mening

⁵⁷ De wettekst is eigenhandig vertaald.

dat het vervoer plaatsvindt voor rekening van de afnemer en dat daarom wordt teruggevallen op de algemene regeling van art. 14, lid 2 W.B.T.W, namelijk heffing in lidstaat van vertrek. Het kwalificatieprobleem leidt ertoe dat beide betrokken lidstaten zouden heffen.

Stel nu dat in deze casus niet een Belgisch postorderbedrijf meubelen levert aan Nederlandse particulieren, maar een Nederlands postorderbedrijf meubelen levert aan Belgische particulieren. Nederland merkt de plaats van levering aan in België, terwijl België door de vervoersovereenkomst Nederland aanmerkt als plaats van levering. Het kwalificatieprobleem leidt ertoe dat beide betrokken lidstaten niet heffen. Als het Nederlandse postorderbedrijf niet in het voorafgaande jaar onder de afstandsverkopenregeling viel, is de regeling van toepassing zodra zij voor meer dan €35.000 aan meubelen hebben geleverd aan Belgische particulieren. Vanaf €35.000 zou het Nederlandse postorderbedrijf in beide lidstaten niet langer btw over het goed hoeven af te dragen. Als het postorderbedrijf gebruik maakt van de optieregeling in België zou dit betekenen dat zij vanaf de eerste afstandsverkoop geen btw over de meubelen hoeven af te dragen.

Het eerste voorbeeld dat ik gaf leidt tot dubbele belasting heffing. Door de harmonisatie in de Europese Unie van de omzetbelasting zou de Btw-richtlijn dit eigenlijk moeten voorkomen. De Btw-richtlijn schrijft dan ook geen regeling voor in het geval dat dubbele belasting heffing optreedt. Door het HvJ⁵⁸ is bepaald dat lidstaten interpretatieverschillen zelf moeten oplossen. De juridisch dubbele belasting⁵⁹ die in mijn eerste voorbeeld ontstaat, leidt tot een belemmering voor de afnemer van de meubelen. Dit kan worden opgelost door het beginsel van wederzijdse erkenning. Het Hof van Justitie heeft dit beginsel meerdere keren toegepast, waaronder in de zaak Gaston Schul⁶⁰ die zag op de btw-sfeer. Ik ben van mening dat dit geen inbreuk is op de belastingsovereiniteit van de lidstaten, omdat deze belemmering slechts in enkele gevallen voorkomt.

2.4 Btw op de verzending van goederen

2.4.1 Post- en pakketzegels

Op post- en pakketzegels drukt geen btw in Nederland. In art. 11, lid 1, onderdeel m Wet OB staat dat diensten, en de daarmee gepaard gaande leveringen, verricht door een verlener van

⁵⁸O.a. HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBS Deutschland).

⁵⁹Juridische dubbele belasting houdt in dat één belastingplichtige in 2 of meer staten ten aanzien van een bepaald inkomens of vermogensbestanddeel aan een vergelijkbare belasting is onderworpen.

⁶⁰In de zaak Gaston Schul, HvJ EG 15 mei 1982, nr. C-15/81, hief de Nederlandse belastingdienst btw over een vaartuig dat in Nederland werd ingevoerd. Op het jacht drukte al Franse btw door de uitvoer. De dubbele heffing die ontstond was volgens het HvJ in strijd met de Zesde richtlijn.

de universele postdienst, zijn vrijgesteld.⁶¹ Dit geldt zowel in het binnenland als van en naar het buitenland. In Nederland is Post NL aangewezen als de universele postdienst. Niet al het vervoer van Post NL valt onder de vrijstelling. Het betreft met name brieven met een gewicht van max. 2 kg en pakketten met een gewicht van max. 10 kg. De vrijstelling vindt geen toepassing op particuliere postdiensten.⁶² In eerste instantie lijkt het beginsel van belastingneutraliteit hierdoor geschaad te worden. Particuliere aanbieders worden immers geconfronteerd met een btw-tarief van 21%.

Het Hof van Justitie heeft zich hier ook over uitgelaten in het arrest TNT Post UK Ltd⁶³, maar oordeelt dat de vrijstelling tot doel heeft bepaalde activiteiten van algemeen belang te begunstigen. Het is aan de universele postdienst de taak om de essentiële behoeften van het volk te beantwoorden en dus te verzekeren. De vergelijkbaarheid gaat daarom volgens het HvJ niet op, omdat de verbintenis die de universele postdienst aangaat niet in dezelfde context kan worden geplaatst als de diensten van overige postdienaantbieders.

Ook indien de post- of pakketzegels door een boekhandel worden verkocht zijn de zegels vrij van btw. Dit volgt niet uit de tekst van art. 11, lid 1, onderdeel m, maar de boekhandel verkoopt het namens de universele postdienst en verbindt haar naam op geen enkele wijze aan de post- of pakketzegels. Indien de boekhandel een provisie ontvangt van Post NL voor het verkopen van de zegels, wordt over de provisie wel 21% btw berekend.

De Europese Commissie diende in 2004 een richtlijnvoorstel⁶⁴ in om de vrijstelling af te schaffen en een gelijk speelveld te creëren. Dit voorstel hebben zij onlangs ingetrokken. Binnen Europa kunnen de lidstaten het niet eens worden over de afschaffing van deze vrijstelling. Nederland is geen voorstander van de btw-vrijstelling voor universele postdiensten blijkt uit een brief van de Staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 2013.⁶⁵ Per lidstaat is de toepassing van de vrijstelling voor de universele postdienst verschillend. Nederland is van mening dat zij de vrijstelling een beperkte omvang toekennen. Het zakelijke deel van de markt waar zich de grootste concurrentie voordoet, de pakketmarkt, is de

⁶¹ Dit is bepaald in art. 132, lid 1, onderdeel a van de Btw-richtlijn.

⁶² Zie HR 2 oktober 1996, BNB 1996/360 en HR 4 februari 1998, BNB 1998/83. In BNB 1996/360 sprak de HR uit dat de vrijstelling van art. 11, lid 1, onderdeel m Wet OB in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. BNB 1998/83 betrof een stadspostdienst die zich beriep op het gelijkheidsbeginsel, maar volgens de HR was de positie van belanghebbende niet vergelijkbaar met de positie van PTT Post (nu Post NL).

⁶³ HvJ 23 april 2009, zaak C-357/07, TNT Post UK Ltd. Dit arrest vindt aansluiting bij de beslissing van het Hof in het arrest van 11 juli 1985, nr. 107/84, Commissie/Duistland. Duitsland verleende, naast de vrijstelling aan de universele postdienst, ook een vrijstelling aan vervoerondernemingen die ten behoeve van de universele postdienst prestaties verrichten. De commissie achtte dit in strijd met de harmonisatie van de wetgevingen inzake OB en werd door het HvJ in het gelijk gesteld.

⁶⁴ Commissie van de EG, 468 definitief.

⁶⁵ Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 2013, nr. DV /2013 /340 U.

vrijstelling niet van toepassing. De vrijstelling ziet vooral op consumenten die een enkel pakket of enkele brief posten.

2.4.2 Facturering verzendkosten door een ondernemer aan de klant

Een afstandsverkoper kan niet profiteren van de vrijstelling op post- en pakketzegels en moet altijd btw afdragen over de verzendkosten van een goed. Ook als het brieven betreft onder de 2 kg of pakketten betreft onder de 10 kg. Dit blijkt uit de maatstaf van heffing die in art. 8 Wet OB is opgenomen. Dit is de grondslag waarover omzetbelasting wordt berekend. In lid 1 is opgenomen dat de maatstaf van heffing de vergoeding is. Deze vergoeding moet subjectief worden gewaardeerd.⁶⁶ Het gaat om de daadwerkelijk consumptieve besteding. In tegenstelling tot de vrijstelling die geldt voor post- en pakketzegels, zijn de verzendkosten op een goed die door een ondernemer naar een klant wordt verstuurd niet vrijgesteld van btw. De btw op de verzendkosten volgen het btw-tarief van het goed dat wordt verstuurd. Dit volgt uit art. 8, lid 2 Wet OB, waarin de vergoeding wordt omschreven als het totale bedrag dat ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht (excl. OB). Art. 78 van de Btw-richtlijn geeft een duidelijke omschrijving welke elementen tot de maatstaf van heffing behoren. In onderdeel b staan alle bijkomende kosten opgesomd zoals commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier aan de afnemer in rekening brengt.

Leveranciers sluiten vaak een contract met een postvervoerder en bedingen een partijkorting. De vrijstelling die Post NL geniet geldt alleen als het vervoer plaatsvindt tegen het enkelstukstarief.

“Bij levering van goederen tegen verschillende btw-tarieven moeten de kosten van de bezorging worden toegerekend aan de verschillende goederen naar verhouding van de vergoedingen daarvan exclusief de bezorgkosten.”⁶⁷

Bovenstaande geldt niet voor doorlopende posten. Over een doorlopende post is geen btw verschuldigd op grond van art. 79, onderdeel c Btw-richtlijn. Hiervan is sprake indien een ondernemer een tussenschakel is tussen een derde en de afnemer. De ondernemer betaald dan het bedrag aan een derde en berekend dit weer door aan zijn afnemer. Dit wordt een doorlopende post genoemd, omdat de bedragen slechts door zijn boekhouding heenlopen. Belangrijk is dat er een rechtsverhouding bestaat tussen de afnemer en de derde. De wet OB benoemt de doorlopende post niet in art. 8 Wet OB. Volgens Van Hilten en Van Kesteren is

⁶⁶ Met het oog op misbruikbestrijding biedt art. 80 van de Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid om een objectieve maatstaf in te voeren. Nederland heeft hiervan gebruik gemaakt in art. 8, lid 4, onderdeel a Wet OB aangaande het tegen een te lage vergoeding ter beschikking stellen van de auto van de zaak.

⁶⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. V-N 2011/63.19.1, Stcrt. 2011, 19798.

kennelijk de veronderstelling dat het niet tot de maatstaf kan worden gerekend, omdat het niet ‘ter zake’ van de prestatie wordt ontvangen.⁶⁸ Alleen de vergoeding die de tussenschakel berekend voor zijn diensten is met btw belast.

2.5 Deelconclusie

De harmonisatie van de omzetbelasting in de EU leidt voor ondernemers onder meer tot meer eenvoud en duidelijkheid betreffende aan welke lidstaat zij btw verschuldigd zijn. Ondanks de harmonisatie blijft een transactie over de grens altijd een grotere last, dan voor ondernemers die alleen binnenlandse transacties verrichten. Bij een transactie tussen twee lidstaten, passen zij beide hun nationale wetgeving toe. Hierbij is de uitkomst niet altijd hetzelfde. In hoofdstuk 2 heb ik antwoord gegeven op mijn tweede deelvraag, welke luidt:

Met welke problemen hebben afstandsverkopers te maken?

Afstandsverkopers hebben ten eerste een administratieve last doordat zij zich moeten laten registreren in het land van de afnemer. De administratie brengt vooral een financiële last mee voor de ondernemer. Daarnaast kan bij een duurder goed de drempel al snel worden bereikt en moet de ondernemer bij een gering aantal transacties zich al melden in het land waar de afnemer zich bevindt. De afstandsverkoper heeft de mogelijkheid een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen. Financieel is deze aanstelling een extra belasting, maar het bespaart de afstandsverkoper kosten voor administratief werk en de fiscaal vertegenwoordiger neemt de rechten en verplichtingen weg met betrekking tot de aangifte en de betaling van de btw. De aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger leidt tot een verschuiving van de kosten die uiteindelijk altijd voor rekening van de afstandsverkoper komen.

Ten tweede kan er een kwalificatieprobleem ontstaan tussen het land waar de ondernemer zich bevindt en het land waar de afnemer zich bevindt. Hierbij heb ik zowel de plaats van levering in België, het Verenigd Koninkrijk als Duitsland behandeld. Als voorbeeld heb ik aangegeven dat Nederland met de toevoeging van de woorden ‘direct en indirect’ aan de wettekst, een mogelijkheid heeft geschapen waarin dubbele heffing of niet-heffing optreedt.

⁶⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED, Deventer: Kluwer 2012, pag. 204.

Tot slot is er een verschil in behandeling bij verzending van goederen. Post- en pakketzegels zijn in Nederland vrijgesteld van btw, maar bij facturering van de verzendkosten aan de klant volgen de verzendkosten het btw-tarief dat voor het goed geldt. Een uitzondering geldt voor doorlopende posten. De tussenschakel hoeft dan geen btw af te dragen.

HOOFDSTUK 3 – DOUANEVRIJSTELLING VOOR ZENDINGEN MET EEN GERINGE WAARDE

3.1 Inleiding

Douanerechten bestaan uit invoerrechten en uitvoerrechten. Het betreft een indirecte belasting op goederen die worden ingevoerd in een land en goederen die worden uitgevoerd uit een land. Voor de omzetbelasting geldt dat aan de invoerzijde omzetbelasting moet worden geheven, terwijl aan de uitvoerzijde de goederen zijn vrijgesteld⁶⁹ van omzetbelasting met recht op aftrek⁷⁰. Voor het onderzoek ga ik nader in op het invoerrecht. Het is immers van belang voor dit onderzoek welke goederen de lidstaten van de Unie binnenkomen, voor wie die bestemd zijn en op welke wijze de heffing van omzetbelasting is verzekerd ter zake van de particuliere consumptie van die goederen. Binnen Europa is sprake van een gemeenschappelijke interne markt. Binnen de 28 lidstaten⁷¹ van de EU wordt voor onderlinge handel geen invoerrechten geheven. Gezamenlijk vormen zij een douane-unie. Binnen een douane-unie worden de douanerechten bepaald die aan de buitengrenzen worden gehanteerd. De douane-unie vormt als het ware één land. De douanebemoediging aan de buitengrenzen is van essentieel belang geworden. Zwitserland neemt een bijzondere positie hierbij in. Zwitserland is namelijk niet lid van de EU, maar wordt wel omringt door EU-lidstaten. Alle zendingen die Zwitserland binnenkomen of verlaten worden aan invoer en (mogelijk aan) uitvoerrechten onderworpen.

Een van de uitzonderingen op de heffing van invoerrechten voor goederen uit niet-EU landen, is de douanevrijstelling voor zendingen met een geringe waarde.

Het doel van dit hoofdstuk is tot een antwoord te komen op mijn derde deelvraag. Mijn derde deelvraag luidt: *Wat is de betekenis van de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde voor het invoerrecht en de btw?*

Deze vraag ga ik beantwoorden aan de hand van een aantal subdeelvragen:

- Wat is de algemene regeling voor het invoerrecht?
- Hoe is de vrijstellingsregeling voor zendingen met een geringe waarde vormgegeven?
- Wat zijn de gevolgen van zendingen met een geringe waarde voor de btw?

⁶⁹ Art. 146, lid 1 Btw-richtlijn.

⁷⁰ Art. 168, onderdeel e Btw-richtlijn.

⁷¹ http://europa.eu/about-eu/countries/index_nl.htm Op de officiële website van de Europese Unie is een overzicht opgenomen met alle EU-lidstaten en hun toetredingsjaar.

In paragraaf 3.2 beschrijf ik de douane-unie in zijn algemeenheid. De totstandkoming van de EU en de douane-unie komen hierbij aanbod. Vervolgens ga ik in paragraaf 3.3 nader in op het invoerrecht. Hierbij behandel ik de douaneprocedure, de douaneregelingen en de totstandkoming van de douanetarieven. Ook de invloed van de Wereldhandelsorganisatie is van belang voor de rol van in- en uitvoerrechten in de internationale handel. In paragraaf 3.4 ga ik in op de btw-gevolgen bij invoer. Tot slot ga ik in paragraaf 3.5 in op de vrijstellingsregeling binnen het invoerrecht voor zendingen met een geringe waarde en de in Nederland gekoppelde vrijstelling voor de btw. Mede behandel ik de jurisprudentie betreffende het recht op verkrijging van deze vrijstellingen.

Het hoofdstuk wordt in paragraaf 3.6 afgesloten met een deelconclusie.

3.2 Douane-unie

3.2.1 Historisch overzicht totstandkoming EU

Voor ik de totstandkoming van de douane-unie behandel, is het van belang om de ontstaansgeschiedenis van de EU te kennen. Na talrijke en bloedige oorlogen tussen buurlanden sloten België, (West) Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland in 1951 een verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS). Deze zes deelnemende landen plaatsten hun kolen- en staalindustrie onder een gezamenlijke hoge autoriteit waardoor geen van hen zelf oorlogswapens kon maken om zich tegen de andere te keren. In 1957 werden nog twee samenwerkingsverbanden gesloten tussen de zes lidstaten, namelijk de Europese Economische Gemeenschap (EEG) en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (EGA of EURATOM). De oprichting van de EEG was een mijlpaal in de geschiedenis van de Europese integratie. Het achterliggende idee was een vrij verkeer van personen, goederen en diensten over de grenzen heen. Op 1 januari 1973 sloten Ierland, Denemarken en het Verenigd Koninkrijk zich aan bij de EEG. Vervolgens trad in 1981 na het herstellen van de democratie en het omverwerpen van het militaire bewind Griekenland als 10^{de} lidstaat toe tot de EEG. Spanje en Portugal traden in 1986 toe nadat ongeveer 11 jaar daarvoor het rechtse dictatuur in hun land was gevallen. De democratische regeringsvorm die zij vervolgens invoerde was een eis om toe te kunnen treden tot de EEG. In 1989 na de val van de Berlijnse Muur ging Duitsland in zijn geheel deel uitmaken van de EEG.

Het vormen van een Europese Unie werd vastgelegd in het verdrag van Maastricht in 1992⁷² en vanaf 1993 wijzigde de naam van de EEG in de nieuwe naam: Europese Unie (EU). Daarnaast werd in dit verdrag besloten om een Economische en Monetaire Unie op te richten met als doelstelling een gemeenschappelijke munt in de lidstaten en een nauwere samenwerking op het terrein van justitie en binnenlandse zaken.⁷³

Op 1 januari 1995 traden Zweden, Finland en Oostenrijk toe. De EU omvatte nu bijna heel West-Europa. Vlak hierna trad op 26 maart 1995 het Verdrag van Schengen in werking.⁷⁴ Dit betekende een paspoortvrije ruimte waardoor reizigers met de nationaliteit uit een van deze lidstaten vrij konden reizen.

In 1999 werd in de EU lidstaten⁷⁵ de euro ingevoerd voor handels- en financiële transacties en in 2002 kwamen de eurobiljetten en –munten in omloop.

Tussen 2004 en 2013 traden nog 13 lidstaten toe tot de EU.

3.2.2 Historisch overzicht douane-unie

Een douane-unie is een verdrag tussen staten dat wordt gekenmerkt door de afwezigheid van binnengrenzen tussen deze staten. In 1968 werd de eerste grote stap genomen op weg naar een douane-unie door de voorganger van de EU: de EEG. Per 1 juli 1968 gold voor de zes EEG-landen een uniform-systeem voor invoerbelasting. Daarnaast behoorden alle in- en uitvoerrechten tussen deze lidstaten tot de verleden tijd.

Op 1 januari 1993 toen de “EEG” vervangen werd door de nieuwe naam “EU”, werden in de EU alle douaneformaliteiten aan de binnengrenzen van de op dat moment 12 lidstaten afgeschaft.⁷⁶

Binnen een douane-unie maakt het niet uit in welke lidstaat van de douane-unie een goed is vervaardigd. Indien het goed buiten de douane-unie is vervaardigd en het wordt ingevoerd in een lidstaat van de EU, dan wordt over dit goed eenmalig invoerbelasting geheven in de lidstaat waar het goed wordt ingevoerd. Vervolgens kan dit goed vrij circuleren binnen de EU zonder verdere invoerheffingen of controles. Overigens kan per lidstaat voor sommige goederen wel accijns worden geheven bij grensoverschrijding, bijvoorbeeld bij benzine, tabaksproducten en wijn.

⁷² Verdrag betreffende de Europese Unie - Verdrag van Maastricht werd ondertekend op 7 februari 1992 en trad in werking op 1 november 1993.

⁷³ http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_nl.htm

⁷⁴ Het Verdrag van Schengen werd gesloten tussen 7 EU lidstaten, namelijk Nederland, België, Luxemburg, Duitsland, Frankrijk, Spanje en Portugal. Sindsdien zijn er meer landen toegetreden.

⁷⁵ Dit betrof 11 EU-lidstaten, want Griekenland volgde pas in 2001.

⁷⁶ R. Foroughi, “Uitdagingen van de Europese douane-unie: verleden, heden en toekomst”, Europese Fiscale Studies 2010/2011.

Een douane-unie wordt vaak verward met een vrijhandelszone. Een vrijhandelszone is een samenwerkingsverband tussen landen die onderling geen douanerechten heffen. Een voorbeeld van een vrijhandelszone is de Europese vrijhandelsassociatie (EVA). Van de EVA zijn lid: Zwitserland, Noorwegen, IJsland, Liechtenstein. Noorwegen, IJsland en Liechtenstein hebben in 1992 een overeenkomst gesloten met de EU om samen een vrijhandelszone te vormen, de Europese Economische Ruimte (EER).⁷⁷ Bij een vrijhandelszone is in tegenstelling tot een douane-unie niet de bedoeling om tot een gemeenschappelijk economisch systeem te komen. Een vrijhandelszone kent dus geen gemeenschappelijk buitentarief. Om te voorkomen dat exporteurs goederen invoeren via het land met het laagste invoertarief, wordt er gewerkt met de zogenaamde oorsprongsregels. Ontheffing van invoerrechten geldt dan alleen voor zendingen die van oorsprong uit een van de deelnemende landen komen.

Het controlegebied van de douane is afgekort als VGEM: Veiligheid, Gezondheid, Economie en Milieu. De douane houdt onder meer toezicht op de invoer, de uitvoer en het vervoer van goederen en zorgt dat de goederenbeweging voldoet aan de regels die op deze gebieden zijn gesteld.

3.3 Invoerrecht

3.3.1 Douaneprocedure bij invoer en douaneregelingen

Het invoerrecht is een belasting op goederen die naar een land worden geïmporteerd. Het invoerrecht heeft vooral als doel de eigen markt te beschermen. In de EU geldt één douane-unie. Goederen die buiten de EU vandaan komen worden aangeduid als ‘niet-communautaire goederen’. Deze goederen moeten zodra ze de EU binnenkomen een douanebestemming krijgen. Dit is mogelijk door de goederen onder een douaneregeling te plaatsen. Eén van deze douaneregelingen is het in het vrije verkeer brengen van goederen. Pas als de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, mogen de goederen in de EU op de vrije markt worden verkocht. De formaliteiten hiervoor zijn: het doen van aangifte, betalen van invoerrechten en de controle op VGEM. De goederen worden aangeduid als ‘communautaire goederen’ zodra aan deze voorwaarde is voldaan en krijgen dan dezelfde status als goederen die in de EU zijn geproduceerd, geoogst of gewonnen.

De overige douaneregelingen zijn voor goederen die tijdelijk in de EU verblijven of tijdelijk de EU verlaten voor bijvoorbeeld een behandeling of bewerking aan het goed. Hierbij is vaak

⁷⁷ http://www.europa-nu.nl/id/vg9ic6nec2zi/europese_vrijhandelsassociatie_eva

een vrijstelling van rechten bij invoer mogelijk. Vervolgens kunnen de goederen altijd nog in het vrije verkeer worden gebracht, waarop aansluitend de belasting over de invoer kan worden geheven (mits dit van toepassing is).

3.3.2 Algemene heffingsregeling bij invoer

In het communautair douanewetboek⁷⁸ is alle douaneregeling van de EU opgenomen. De douanewetgeving is van toepassing op alle goederen in het handelsverkeer tussen lidstaten van de Unie⁷⁹ en derde landen. Het betreft een Verordening die voor het eerst intrad op 1 januari 1994.⁸⁰ Verordeningen hebben een rechtstreekse werking in de lidstaten. Nationale douanebepalingen mogen alleen nog regelen wat niet of niet uitputtend in het communautair douanewetboek is geregeld. Het komt echter voor dat verschillen ontstaan tussen lidstaten wanneer zij de tekst op eigen wijze uitleggen of anders interpreteren. Ook bij de uitleg van douanewetgeving moeten nationale rechters zich wenden tot het Hof van Justitie EU indien zij op problemen stuiten. De commissie van de EU kan ook een inbreukprocedure tegen een lidstaat beginnen.

Het douanetarief en definitieve vrijstellingen zijn in aparte verordeningen uitgewerkt. De lidstaten hanteren een gemeenschappelijk douanetarief voor goederen die worden ingevoerd.⁸¹ De aard, herkomst en economische gevoeligheid van de goederen leidt tot verschillende tarieven. Nederland heeft nationale regels betreffende douane vastgelegd in de Algemene douanewet. Het Algemeen douanebesluit en de Algemene douaneregeling zijn gebaseerd op de Algemene douanewet en bevatten nadere bepalingen.

3.3.3 Wereldhandelsorganisatie

De Wereldhandelsorganisatie (World Trade Organisation, WTO) is in 1995 opgericht en momenteel hebben 160 landen zich hier bij aangesloten.⁸² Iedere WTO-overeenkomst is gesloten na onderhandelingen. Het voornaamste doel is dat handel zo vrij mogelijk plaatsvindt, maar wel zonder ongewenste neveneffecten. Om de wereld welvarender te maken is de organisatie ervan overtuigd dat iedere obstakel voor internationale handel uit de weg moet worden geruimd.

⁷⁸ Verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek).

⁷⁹ De Btw-richtlijn spreekt in art. 30 nog steeds over 'Gemeenschap'.

⁸⁰ Verordening (EEG) nr. 2913/92 Raad 12 oktober 1992.

⁸¹ Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, pb., 1987, L 256.

⁸² http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm De Website van de WTO vermeldt dat sinds 26 juni 2014 160 landen lid zijn.

De WTO behartigt de volgende 6 doelstellingen⁸³:

1. Non-discriminatie: een land mag niet discrimineren tussen haar handelspartners en het mag niet discrimineren tussen in eigen land geproduceerde en buitenlandse producten, diensten of tussen onderdanen.
2. Meer open: de verlaging van handelsbelemmeringen is een van de meest voor de hand liggende manieren om de handel aan te moedigen; deze barrières omvatten douanerechten (of tarieven) en maatregelen zoals een importverbod of quota die hoeveelheden selectief beperken.
3. Voorspelbaar en transparant: buitenlandse bedrijven, investeerders en overheden moeten erop kunnen vertrouwen dat handelsbelemmeringen niet zomaar worden verhoogd.
4. Meer concurrerend: het ontmoedigen van oneerlijke praktijken, zoals exportsubsidies en dumping producten onder de kostprijs om marktaandeel te winnen. Overheden kunnen hier op reageren door het hanteren van aanvullende invoerrechten om de schade door de oneerlijke handel te compenseren.
5. Gunstiger voor de minder ontwikkelde landen.
6. Beschermend voor het milieu.

Uit de bovenstaande doelstellingen blijkt dat de Wereldhandelsorganisatie in het algemeen voorstander is van het verminderen c.q. opheffen van heffingen bij in- en uitvoer. In het volgende hoofdstuk ga ik hier verder op in.

3.4 Btw bij invoer

3.4.1 Goederen uit niet-EU-landen

Een ieder die goederen invoert vanuit niet-EU-landen is omzetbelasting verschuldigd op grond van art. 2, lid 1, onderdeel d Btw-richtlijn. De nationale uitwerking van dit artikel is opgenomen in art. 1 aanhef en onderdeel d van de Wet OB. Deze regeling gaat uit van heffing volgens het bestemmingslandbeginsel. Aan de hoedanigheid van de importeur zijn geen beperkingen opgenomen. Het doel van de omzetbelasting is om de eindverbruiker te belasten. Hierdoor is het logisch dat invoer door particulieren of andere niet-ondernemers ook een belastbaar feit is. Zij zouden anders vrij van omzetbelasting in derde landen inkopen kunnen

⁸³ http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/what_stand_for_e.htm

doen.⁸⁴ Ook vindt er een belastbaar feit plaats als aan de invoer geen levering ten grondslag ligt. Een nadere toelichting is opgenomen in paragraaf 3.4.2.

Het belastbare feit van art. 1, onderdeel d Wet OB ziet alleen op goederen. Diensten kunnen volgens de wet op de omzetbelasting niet worden ingevoerd. Toch sluiten de regels betreffende de plaats van dienst zoveel mogelijk aan bij het bestemmingslandbeginsel.

Zodra goederen worden ingevoerd vanuit een niet-EU-land moet dit worden aangegeven bij de douane. Gelijkzeitig met de betaling van de invoerrechten moet bij de douane de verschuldigde btw worden voldaan. De btw moet dus worden voldaan in het land waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht (art. 22 Wet OB). Veelal wordt de heffing verlegd naar de gewone periodieke aangifte omzetbelasting van de importeur, mits deze daarvoor een vergunning heeft (art. 23 Wet OB). Deze zal aansluitend op deze handeling de volgens de verleggingsregeling verschuldigde btw als voorbelasting in aftrek kunnen brengen indien de importeur de goederen in het kader van zijn onderneming gaat bezigen. De btw moet worden berekend over de douanewaarde van de goederen. De douanewaarde bestaat ten eerste uit de vergoeding of transactiewaarde van de goederen. Ten tweede de bijkomende kosten tot op de plaats van bestemming binnen de EU. Tot slot de belastingen (met uitzondering van de btw zelf) en heffingen bij invoer uit niet-EU-landen.⁸⁵

In art. 18 tot en met art. 23 van de Wet OB staat de heffing ter zake van invoer beschreven. Art. 18 van de Wet OB en art. 30, 60 en 61 van de Btw-richtlijn omschrijven (limitatief) wanneer en waar een belastbaar feit van invoer zich voordoet. In art. 19 en 20 Wet OB staat de maatstaf en het tarief van heffing. Bij invoer in Nederland gelden dezelfde btw-tarieven als genoemd in art. 9 Wet OB (externe neutraliteit) met uitzondering van art. 20, lid 2, onderdeel c Wet OB, waar een afwijking is opgenomen voor invoer van gas. Art. 21 Wet OB bespreekt de vrijstellingen en art. 22 en art. 23 Wet OB de wijze van heffing.

Voor het tijdstip van invoer moet aansluiting worden gezocht bij de douanewetgeving. Art. 22 Wet OB omschrijft dit niet expliciet, maar art. 71, tweede alinea Btw-richtlijn zegt dat het belastbare feit plaatsvindt als de ingevoerde goederen aan douanerechten zijn onderworpen.

⁸⁴ Niet elke invoer door een particulier is aan heffing onderworpen. Voor reizigers gelden er redelijk ruime vrijstellingsgrenzen.

⁸⁵ Deze opsomming heb ik overgenomen van:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/zakendoen_buiten_de_eu/btw_berekenen/btw_berekenen_bij_import_goederen_uit_niet_eu_landen

Op deze wijze is omzetbelasting nooit eerder verschuldigd dan douanerechten ter zake van invoer. De omzetbelasting volgt het douanerecht voor het tijdstip van invoer.

3.4.2 Samenloop invoer en levering

De heffing van omzetbelasting bij invoer van goederen staat los van de heffing wegens levering van goederen. Beide feiten kunnen zich zelfs tegelijk voordoen. Er is een verschil in behandeling naarmate de leverancier zelf de goederen invoert of dat de afnemer de goederen invoert.

Indien de leverancier uit een niet EU-land zelf de goederen invoert in Nederland, moet hij – naast andere invoerheffingen – over de invoer btw afdragen. De btw die de leverancier afdraagt over de invoer kan hij als voorbelasting aftrekken of terugvragen. Doordat de leverancier de goederen in Nederland invoert, vindt de daaropvolgende levering krachtens art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB plaats in Nederland. De leverancier is in beginsel dus ook belast in Nederland voor de levering van het goed aan de afnemer, al blijft het mogelijk dat de heffing verlegd is naar de afnemer of dat het nultarief van toepassing is. Doordat de leverancier de invoer-btw altijd terugkrijgt, is er dus geen sprake van dubbele heffing.

Wanneer de afnemer gevestigd is in de lidstaat van invoer, zelf het vervoer verzorgt en ook zelf de goederen invoert (eventueel via een douane-expediteur), moet hij de btw over de invoer voldoen. De plaats van levering aan hem is dan ingevolge art. 5, lid 1, onderdeel a Wet OB waar de verzending of het vervoer is aangevangen, en daarom niet belastbaar met Nederlandse omzetbelasting ingeval de afnemer in Nederland is gevestigd en aldaar de goederen invoert.

Ingeval een goed door een derde (bijv. douane-expediteur) wordt vervoerd, voldoet deze persoon invoer-btw namens zijn opdrachtgever (de leverancier of de afnemer). Voor de douane-expediteur is de btw een doorlopende post. De afnemer of leverancier, mits ondernemer, vordert vervolgens deze invoer-btw terug als voorbelasting.

Een leverancier die gevestigd is buiten de EU en zelf de goederen wil invoeren moet altijd een douane-expediteur aanstellen. Een douane-expediteur kan in de aangifteprocessen van de douane optreden als aangever en/of als direct vertegenwoordiger. De dienst die een douane-expediteur verricht heeft geen juridische binding tot gevolg.⁸⁶ Hij handelt in naam en voor rekening van de leverancier.

⁸⁶ Dit in tegenstelling tot indirecte vertegenwoordiging. Hierbij doet een douane-expediteur aangifte in eigen naam, waardoor hier wel juridische gevolgen aan verbonden zitten. Indirecte vertegenwoordiging is alleen mogelijk bij aangiften ten uitvoer.

Waar de leverancier de opdrachtgever is van de douane-expediteur, is de plaats van levering krachtens art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB in Nederland. Leveranciers die gevestigd zijn in de EU kunnen met eigen naam als “aangever” worden vermeld; veel douane-expeditieuren bevorderen dit via de zgn. directe vertegenwoordiging omdat zij dan formeel niet de aangever zijn en zo het risico bij navorderingen vermijden (daarvoor is de aangever als eerste aansprakelijk). In beide gevallen blijft art. 5, lid 1, onderdeel b Wet OB gelden en is de plaats van levering altijd in het land van invoer.

Art. 22, lid 2 Wet OB voorziet een mogelijkheid tot het verlenen van kwijtschelding of teruggaaf van de bij invoer verschuldigde omzetbelasting. De ministeriële regeling waar naar wordt verwezen is de zogenoemde douaneregeling. Art. 110a van de Douaneregeling verwijst naar art. 236 t/m 241 van het CDW voor de gevallen waarin recht op teruggaaf bestaat. Art. 22, lid 3 Wet OB voorkomt dat voor de ondernemer geen dubbele teruggaafmogelijkheid ontstaat doordat hij geen beroep kan doen op art. 15 Wet OB als hij eenmaal een beroep heeft gedaan op art. 22, lid 3 Wet OB.

De teruggaaf van btw aan niet-EU-ondernemers is gebaseerd op de Dertiende richtlijn.⁸⁷

3.5 Regeling voor zendingen met een geringe waarde

3.5.1 Vrijstelling van rechten bij invoer

3.5.1.1 Verordening (EEG) nr. 918/83

Op 28 maart. 1983⁸⁸ is door de EEG een verordening vastgesteld betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen. In deze oorspronkelijke versie was de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde opgenomen in art. 27 en luidde als volgt:

Behoudens het bepaalde in artikel 28, zijn van rechten bij invoer vrijgesteld zendingen die per briefpost of als postpakket rechtstreeks aan de geadresseerde worden gezonden en die goederen bevatten waarvan de totale waarde niet meer dan 10 ECU⁸⁹ bedraagt.

⁸⁷ Dertiende Richtlijn - 17 november 1986 - nr. 86/560/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

⁸⁸ Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart. 1983.

⁸⁹ ECU is de afkorting voor European Currency Unit en was de voorloper van de euro. Het was een rekeneenheid en giraal betaalmiddel waarmee Centrale banken elkaars valuta kopen. De waarde van de ECU was een gewogen gemiddelde van de valuta van de Europese lidstaten.

Art. 28 van Verordening nr. 918/83 sluit bepaalde goederen van de douanevrijstelling uit.

Al snel na de oorspronkelijk versie volgde op 29 juli 1983 een wijziging. De nieuwe Verordening (EEG) nr. 2287/83⁹⁰ van de Commissie bevatte voor de toekenning van de vrijstelling nog een voorwaarde. Zij bepaalde in art. 1 het volgende:

De vrijstelling bedoeld in artikel 27 van de basisverordening geldt slechts voor zendingen die per briefpost of als postpakket rechtstreeks van een derde land aan een zich in de Gemeenschap bevindende natuurlijke of rechtspersoon worden verzonden.

De wijziging door de Commissie werd in de derde overweging van de considerans van Verordening (EEG) nr. 2278/83 als volgt toegelicht:

Overwegende dat vermeden moet worden dat handelsondernemingen van deze bepaling profijt trekken door speciale activiteiten te ontwikkelen of door kunstmatig bestaande activiteiten te verplaatsen en dat aldus concurrentieverstoringen binnen de gemeenschappelijke markt ontstaan; dat om dergelijke concurrentieverstoringen te vermijden vrijstelling van rechten bij invoer voor voornoemde zendingen, die, voorafgaand aan het in het vrije verkeer brengen ervan onder een andere douaneregeling geplaatst zijn, moet worden uitgesloten; dat daarom slechts die zendingen, als bedoeld, met vrijstelling mogen worden toegelaten, die rechtstreeks van een derde land aan een zich in de Gemeenschap bevindende natuurlijke of rechtspersoon worden verzonden.

In de Verordening nr. 3357/91 werd bij art. 1 de beperking tot zendingen per post geschrapt. De eerste overweging van de considerans van deze verordening gaf de volgende verklaring:

Overwegende dat de administratieve vereenvoudiging als bedoeld in artikel 27 van verordening (EEG) nr. 918/83, om redenen van doelmatigheid dient te worden toegepast op alle invoer van zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde.

Na deze wijziging luidde art. 27 van Verordening 918/83 als volgt:

Behoudens het bepaalde in artikel 28, zijn van rechten bij invoer vrijgesteld zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap worden gezonden. Onder "goederen met een te verwaarlozen waarde" wordt verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 22 ECU per zending bedraagt.

⁹⁰ Verordening (EEG) nr. 2287/83 van de Commissie van 29 juli 1983.

3.5.1.2 Verordening (EG) nr. 1186/2009

De laatste thans geldende, verordening dateert van 16 november 2009.⁹¹ De vrijstellingsbepaling voor zendingen met een geringe waarde is verplaatst naar art. 23 en hierop volgt dat art. 24 bepaalde goederen uitsluit van de douanevrijstelling. Art. 23 luidt als volgt:

1. Behoudens artikel 24, zijn van rechten bij invoer vrijgesteld zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap worden gezonden.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder „goederen met een te verwaarlozen waarde” verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 150 EUR⁹² per zending bedraagt.

De tekst van art. 23 is ruim geformuleerd. Afgezien van het geografisch criterium beperkt dit artikel niet de kring van de verzenders en evenmin die van de geadresseerden.

Vervolgens omschrijft art. 24 de goederen die worden uitgezonderd van deze vrijstelling:

Van de vrijstelling zijn uitgesloten:

- a) alcoholische producten;*
- b) parfum en toiletwater;*
- c) tabak en tabaksproducten.*

De intrinsieke waarde is de waarde van de goederen als zodanig. In deze waarde worden de kosten niet meegerekend, zoals die inzake vervoer, verzekering en bemiddeling. De intrinsieke waarde is exclusief btw.

De Btw-richtlijn verwijst ook naar de verordening in art. 143, lid 1, onderdeel b. Dit artikel somt de vrijstellingen bij invoer op. De Wet OB heeft de vrijstelling in art. 21, onderdeel a opgenomen.

Voorheen gold de vrijstelling van rechten bij invoer alleen voor goederen die niet meer dan €22 bedroegen. De Wereldhandelsorganisatie oefent druk uit op de afschaffing van douanerechten en andere handelsbarrières. De verhoging van de vrijstelling lijkt dan ook het gevolg te zijn van de invloed die de Wereldhandelsorganisatie uitoefent op de landen die bij deze organisatie zijn aangesloten.

⁹¹ Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.

⁹² Op 28 maart 1983 werd door de raad vastgesteld dat de totale waarde niet hoger mocht zijn dan 10 ECU. Dit werd later op 7 november 1991 (Verordening (EEG) nr. 3357/91) gewijzigd door de raad die stelde dat de intrinsieke waarde niet hoger mocht zijn dan 22 ECU. Tot slot is op 17 maart 2008 (Verordening (EG) nr. 274/2008) door de raad de waarde 22 ECU vervangen voor 150 EUR.

3.5.2 Vrijstelling omzetbelasting

Per 1 augustus 2008 is de Algemene Douanewet ingevoerd. In de Algemene Douaneregeling is de vrijstelling voor de omzetbelasting opgenomen voor goederen die met een geringe waarde worden ingevoerd. Art. 7:27, lid 3 van de Algemene douaneregeling luidt:

Op de omzetbelasting is artikel 23 van Verordening 1186/2009 van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat onder 'goederen met een te verwaarlozen waarde' wordt verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan €22 per zending bedraagt.

Met ingang van 1 december 2008 werd de vrijstelling voor rechten bij invoer verhoogd van €22 naar €150. Het derde lid van art. 7:27 beoogt te voorkomen dat deze verruiming doorwerkt naar de vrijstelling voor de omzetbelasting.

Het bedrag van €150 per zending geldt voor rechten bij invoer en €22 per zending voor wat betreft de omzetbelasting. Alleen als de goederen aan een particulier worden verzonden geldt de vrijstelling. Stel een particulier bestelt in Canada een zonnebril voor €100, dan geldt wel de vrijstelling voor rechten bij invoer maar niet voor de omzetbelasting. Ingeval de zonnebril maar €22 kost, is de particulier van zowel de rechten bij invoer als de omzetbelasting vrijgesteld. Bestelt de particulier drie zonnebrillen van €22, dan moet naar het totaal worden gekeken van €66 en geldt alleen de vrijstelling voor rechten bij invoer.

Een groepezending kan ook vrijgesteld zijn van rechten bij invoer en omzetbelasting.⁹³ Hierbij is het van belang dat de afzonderlijke pakketten een te verwaarloze waarde hebben en geadresseerd zijn aan een afnemer die zich in de EU bevindt. Aan de groepezending mogen geen nadere bewerkingen meer worden gedaan nadat het verzonden wordt uit een derde land naar de individuele afnemer. Het zou dan immers niet langer gaan om *rechtstreeks* verzonden goederen. Dat deze goederen gezamenlijk (in groepage) worden vervoerd en worden overgeladen en door een andere vervoerder individueel worden bezorgd, staat aan de voorwaarde van “rechtstreekse verzending” niet in de weg.

3.5.3 Jurisprudentie

Iedere ondernemer maakt voor zijn klanten graag gebruik van een vrijstelling voor douanerechten en omzetbelasting. Een vrijstelling voor de omzetbelasting geldt alleen indien de intrinsieke waarde van het goed niet meer dan €22 bedraagt. Dit zet sommige ondernemers

⁹³ HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

er toe aan een constructie op te zetten, waarbij de goederen worden uitgevoerd en weer worden ingevoerd, en zo een vrijstelling te verkrijgen van omzetbelasting op goederen die zonder deze constructie wel onderworpen waren geweest aan omzetbelasting.

In de periode 29 juli 1998 tot en met 27 oktober 1999 deed een Nederlandse douane-expediteur aangifte voor een in Nederland gevestigde ondernemer. Deze ondernemer leverde verzamelkaarten (waarde van minder dan €22) aan Nederlandse particulieren. De goederen werden vervoerd naar Zwitserland en daar ingevoerd. Vervolgens werden de verzamelkaarten weer uitgevoerd en verzonden aan particuliere afnemers, en kwamen vanwege de geringe waarde vrij van omzetbelasting terug in Nederland bij de afnemers. Hof Amsterdam⁹⁴ besliste dat de ondernemer die de kaarten aan de particulieren leverde op het moment van invoer van de verzamelkaarten in Nederland nog steeds eigenaar was. De ondernemer was hierdoor verplicht alle zendingen in zijn btw-aangifte op te nemen. Hij kon vervolgens de btw in aftrek brengen, maar de daaropvolgende levering aan de particulieren zou met btw belast zijn. Deze zogenoemde U-bochtconstructie leverde dus geen btw-vrijstelling op.

Naar mijn mening kan de zaak Emsland-stärke⁹⁵ niet onbesproken blijven. Dit arrest had betrekking op uitvoerrestituties die een Duitse onderneming ontving voor het uitvoeren van aardappelzetmeel naar Zwitserland. Vervolgens kwam het vanuit Zwitserland in ongewijzigde staat terug naar Duitsland (U-bochtconstructie). Ook al heeft deze zaak geen betrekking op de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde. In deze zaak besliste het Hof van Justitie dat sprake is van misbruik van recht indien aan twee voorwaarden is voldaan. Ten eerste vereist een geheel van objectieve omstandigheden dat de doelstelling van de wettelijke regeling niet wordt bereikt. Ten tweede is een subjectief element vereist dat het namelijk de bedoeling is om kunstmatige voorwaarden te creëren waardoor het voordeel kan ontstaan.⁹⁶ Waarmee duidelijk wordt dat constructies die ondernemers gebruiken om fiscale voordelen te behalen (ook voor de indirecte belastingen) die in strijd zijn met doel en strekking van de wetgeving en zodanig kunstmatig zijn dat het wezenlijke doel belastingbesparing is, niet geaccepteerd worden door de rechter.

In 2009 besliste het Hof van Justitie in de zaak Har Vaessen dat de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde van toepassing is op een groepagezending van cd's, mits elk pakket(je) in de groepagezending individueel is geadresseerd aan een ontvanger die zich in de EU bevindt. In hoofdstuk 5 behandel ik dit arrest uitvoerig.

⁹⁴ Hof Amsterdam 28 april 2005, LJN: AT5422, nr. 02/6250.

⁹⁵ HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

⁹⁶ R.o. 52 en 53 van HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

3.6 Deelconclusie

In 1957 werd door de voorganger van de EU, de EEG, een samenwerkingsverband opgericht tussen zes lidstaten. Europese integratie was het beoogde doel met een vrij verkeer van personen, goederen en diensten over de grenzen heen. Deze zes lidstaten namen in 1968 een grote stap naar een douane-unie, waarin een gemeenschappelijk invoertarief werd afgesproken en de in- en uitvoerrechten tussen de lidstaten tot de verleden tijd gingen horen. Op 1 januari 1993 bestond de EU uit 12 lidstaten en schafte zij alle douaneformaliteiten aan hun binnengrenzen af.

Goederen die vanuit derde landen de EU binnenkomen krijgen een douanebestemming en worden (mits van toepassing) onderworpen aan invoerbelasting. De Wereldhandelsorganisatie heeft als voornaamste doel de wereld welvarender te maken en is van mening dat douanerechten een belemmering vormen voor de bevordering van internationale handel.

Bij aangifte van de goederen moet gelijktijdig ook de verschuldigde btw worden afgedragen. Hierbij is er een verschil in behandeling. Indien de afnemer het zelf invoert geldt dat het goed belast is waar het goed zijn oorsprong vindt. Brengt de leverancier het goed zelf naar Nederland, dan is de plaats van de na invoer plaatshebbende levering ook in Nederland gelegen. Deze samenloop tussen de heffing van invoerrecht en btw is van belang bij de beantwoording van mijn derde deelvraag, welke luidt:

Wat is de betekenis van de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde voor het invoerrecht en de btw?

Sinds 1983 bestaat er een douanevrijstelling voor zendingen met een geringe waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap worden gezonden. Momenteel bedraagt deze vrijstelling €150 per zending. Deze vrijstelling is van overeenkomstige toepassing op de omzetbelasting. Echter geldt de vrijstelling voor de omzetbelasting alleen als de zending niet meer dan €22 bedraagt. De toepassing van deze regeling kan constructies uitlokken om aan de heffing van invoerrecht en btw te ontkomen bij levering van goederen aan particulieren. In de jurisprudentie blijkt echter dat er door de fiscale autoriteiten wordt opgetreden tegen constructies - ook wel U-bochtconstructies genoemd - die alleen maar zijn gericht op de verkrijging van de vrijstellingen en dat de bestrijding van die constructies soms ook succesvol is.

HOOFDSTUK 4 – PROBLEMEN BIJ DE TOEPASSING VAN DE VRIJSTELLING VOOR ZENDINGEN MET EEN GERINGE WAARDE

4.1 Inleiding

De douanevrijstelling voor zendingen met een geringe waarde wordt weinig besproken in de literatuur, doch heb ik meerdere probleempunten kunnen constateren. Daarentegen heeft het Hof van Justitie bij de beantwoording van de prejudiciële vragen in de zaak Har Vaessen ook probleempunten behandeld en verduidelijkt. Ik heb er bewust voor gekozen om dit arrest pas in het volgende hoofdstuk uitvoerig te behandelen. Alleen het criterium ‘groepagezending’ ga ik in dit hoofdstuk al toelichten.

Het doel van dit hoofdstuk is tot een antwoord te komen op mijn vierde deelvraag. Mijn vierde deelvraag luidt: *Welke problemen levert de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde op?*

Deze vraag ga ik beantwoorden aan de hand van een aantal subdeelvragen:

- Wat zijn de gevolgen van de vrijstelling voor Europese winkeliers?
- Leidt de vrijstelling tot een verschuiving van het productieproces naar niet-EU-landen?
- Welk probleem doet zich voor met de totstandkoming van de prijzen?
- Welk probleem doet zich voor met betrekking tot de aangifte van groepagezendingen en wat zijn hiervan de gevolgen voor de btw-vrijstelling?
- Is de vestigingsplaats van de wederpartij van de geadresseerde van belang voor de toepassing van de vrijstellingsregeling?
- Vindt de vrijstelling nog steeds toepassing indien de goederen voorafgaand aan de aangifte onder een andere douaneregeling ten invoer zijn gebracht?

In paragraaf 4.2 ga ik in op de positie van de Europese leverancier ten opzichte van een leverancier uit een derde land, wanneer een consument een goed met een geringe waarde aanschaft. In paragraaf 4.3 bespreek ik de aantrekkelijkheid die zich aandient voor het verplaatsen van de laatste keten van het productieproces naar niet-EU-landen. Daarna behandel ik in paragraaf 4.4 het voordeel dat de ondernemer kan behalen door zijn prijs te verlagen en de intrinsieke waarde van het goed niet meer dan €22 bedraagt. Vervolgens ga ik in paragraaf 4.5 in op de aangifte van groepagezendingen en wat het gevolg hiervan is voor de btw. In paragraaf 4.6 onderzoek ik of de vestigingsplaats van de wederpartij van de

geadresseerde, de toepassing van de vrijstelling beïnvloed. Tot slot bespreek ik in paragraaf 4.7 of de vrijstelling ook kan worden toegepast in het geval dat de goederen, voorafgaand aan de aangifte ten invoer, onder een andere douaneregeling zijn geplaatst.

Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

4.2 Positie Europese winkeliers

In het huidige internettijdperk kunnen consumenten uit EU-lidstaten met weinig moeite individuele aankopen doen bij leveranciers in andere lidstaten maar ook bij leveranciers die in derde landen zijn gevestigd en vanuit die landen de goederen verzenden naar de consumenten in andere landen. Als Europese winkeliers producten lokaal verkopen die hun oorsprong vinden in derde landen en vanuit die landen naar een EU-lidstaat worden vervoerd, zal de winkelier bij de bepaling van zijn verkoopprijs rekening houden met zowel de kosten voor rechten bij invoer als de kosten voor de btw.

Een Canadese leverancier die rechtstreeks goederen verkoopt aan consumenten in de EU via internet, zou eenzelfde brutowinstmarge⁹⁷ kunnen behalen als de Europese winkelier die lokaal levert, maar dan bij een veel lagere verkoopprijs. Stel de Canadese leverancier levert rechtstreeks aan een in de EU gevestigde consument. Als de intrinsieke waarde van het goed niet meer bedraagt dan €22, kan de Canadese leverancier een verkoopprijs vragen zonder dat hij rekening hoeft te houden met de heffing van rechten bij invoer en de heffing van de btw. Bij een intrinsieke waarde van onder de €22 blijkt uit het vorige hoofdstuk dat op grond van art. 23 Verordening (EG) nr. 1186/2009 en art. 7:27, lid 3 van de Algemene douaneregeling een vrijstelling geldt voor zowel de rechten bij invoer als de btw. Daartegenover staat mogelijk wel een hoger bedrag aan vervoerskosten.

Europese winkeliers die lokaal leveren ondervinden hierdoor een concurrentienadeel ten opzichte van leveranciers uit derde landen en EU webwinkels die goederen vanuit derde landen rechtstreeks laten verzenden aan een particuliere klant. In de tekst van art. 23 Verordening (EG) nr. 1186/2009 wordt vereist dat het goed uit een derde land met een te verwaarlozen waarde rechtstreeks aan een geadresseerde in de gemeenschap wordt gezonden. Een Europese winkelier die lokaal levert komt dus nooit in aanmerking voor deze vrijstelling. De webwinkel (EU of non-EU) kan dus het voordeel van de vrijstellingen bij invoer benutten, maar daartegenover staat dat de vervoerskosten van individuele zendingen duurder zijn dan het in bulk laten vervoeren van goederen die via winkels lokaal worden verkocht. Bovendien

⁹⁷ Omzet – directe kosten = brutowinst. Vervolgens bereken je de brutowinstmarge als volgt: brutowinst / omzet * 100%.

schaft een Europese winkelier die lokaal levert normaliter een grote hoeveelheid in een keer aan, maar dat kan de webwinkel ook ingeval deze bij de toeleverancier van de webwinkel, grote hoeveelheden afneemt en daarbij ook quantumkorting bedingt. De webwinkel kan vervolgens de goederen buiten de EU op voorraad houden (of bij de leverancier op afroep laten staan) en dan per bestelling per post één artikel verzenden vanuit een non-EU land naar een klant in de EU. Het aanhouden van voorraad (hetzij bij de webwinkel of de toeleverancier) is een kostenfactor die ook van belang is voor de uiteindelijke consumentenprijs c.q. de winstmarge.

Een mogelijk gevolg hiervan is dat de winkels van Europese winkeliers als showroom gaan dienen. De consument laat zich informeren in de Europese winkel en maakte een keuze uit het assortiment. Vervolgens schaft hij het product goedkoper aan via een webwinkel (EU of non-EU). Dit zou zelfs bij de eigenaar van de fysieke winkel kunnen zijn, die zowel zijn producten via zijn winkel of via zijn webwinkel aanbiedt. Anderzijds zal iedere leverancier, die zijn goederen rechtstreeks levert vanuit een derde land, extra verzendkosten maken (buiten de reguliere kosten van verzending vanuit dat land naar Nederland) voor individueel verpakte goederen met een geringe waarde. Daarnaast hebben webwinkels te maken met kosten van retourzendingen. Om een voordeel te behalen zullen deze extra verzend- en retourkosten minder moeten bedragen dan de kosten van de fysieke winkelier voor douanerechten en btw. Nu zou je daar tegenover de reiskosten kunnen stellen die de consument dikwijls maakt wanneer hij naar de winkel gaat. Echter denk ik niet dat de consument hiermee rekening houdt en deze kosten doorberekend bij de aanschaffing van een product.

Eerlijker zou zijn om Europese winkeliers voor een gelijke behandeling en hun concurrentiepositie ook een btw-vrijstelling te verschaffen tot binnenlandse leveringen onder de €22, maar ik ben mij ervan bewust dat om budgettaire redenen hier geen gevolg aan zal worden gegeven.

De positie van fysieke winkels van Europese winkeliers moet niet helemaal worden afgezwakt. Een voordeel van het aanschaffen van een product in de winkel is dat het retour kan worden gebracht bij ontevredenheid of wanneer er iets mis mee is. Daarnaast waarderen consumenten de service die ze in een winkel krijgen en schaffen ze mede bij gebrek aan geduld het product direct aan.

Een interessante vraag die opkomt maar geen verband houdt met mijn onderzoek, is of de vrijstelling voor goederen met een geringe waarde nog wel van deze tijd is. Immers hield men bij het ontstaan van de Verordening in 1983 niet voor mogelijk dat consumenten van de

vrijstelling gebruik gingen maken door zelf goederen in derde landen aan te schaffen. Het feit dat de vrijstelling voor rechten bij invoer verhoogt is naar €150, doet denken dat de makers van de Verordening hier hele andere gedachte over hebben. Zoals ik al in paragraaf 3.3.3 aangaf komt dit vermoedelijk door de druk die de Wereldhandelsorganisatie uitoefent. Zij zijn voor een afschaffing van alle in- en uitvoerrechten. Een andere reden is efficiency bij de douane afhandeling. De kosten lopen hoog op voor de douane en de postbedrijven die de inklaring als douane-expediteur moet doen als iedere zending moet worden belast en eventueel moet worden onderzocht op waarde, en vervolgens bij afgifte van het pakket de klant de invoerrechten moet laten betalen.

Het probleem ligt dan ook voornamelijk bij de vrijstelling voor de btw. In mijn opinie kan deze vrijstelling het beste worden afgeschaft, alleen leidt afschaffing niet geheel tot een gelijke behandeling. Op grond van art. 21b Wet OB wordt voor de invoer van goederen een vrijstelling verleend. De invoer mag geen handelskarakter hebben en moet deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers uit derde landen. De totale waarde per reiziger mag niet meer bedragen dan €430. Daarentegen maakt een particulier die afreist naar een derde land om gebruik te maken van de reizigersvrijstelling wel reiskosten in tegenstelling tot een particulier die thuis via een webwinkel (EU- of non-EU) een bestelling doet.

4.3 Verplaatsing productieproces

De vrijstelling op een zending met een geringe waarde geldt indien het rechtstreeks wordt toegezonden aan een natuurlijk persoon of rechtspersoon/niet ondernemer die zich binnen de gemeenschap bevindt.

De ligging van Zwitserland maakt het aantrekkelijk voor ondernemers om de laatste schakel in de keten van het productieproces te verplaatsen naar Zwitserland. Door een zending met een geringe waarde te laten verpakken en te adresseren in Zwitserland, kunnen individuele aankopen door natuurlijke of rechtspersonen vrij van invoerrechten en btw worden ingevoerd in een EU-lidstaat. Als het volledige productieproces en de levering van een goed plaatsvindt in een EU-lidstaat, dan zal de ondernemer altijd btw moeten berekenen over het goed. Het goed laten verpakken en adresseren in een niet-EU-lidstaat is in dit geval voor zendingen met een geringe waarde, mogelijk gunstiger.

Verpakkingsbedrijven zullen, zowel intern als extern, die tevens adresseren, zich verplaatsen buiten een EU-lidstaat. Met intern bedoel ik dat bedrijven die zelf een product fabriceren, de laatste schakel in de keten van het productieproces laten plaatsvinden buiten de EU en dus zelf daar verpakken en adresseren. Extern houdt in dat het verpakken en adresseren wordt

uitbested. Verpakkingsbedrijven zullen op de hoogte zijn van de voordelen die kunnen worden behaald en zullen eerder overwegen zich bijvoorbeeld in Zwitserland te vestigen dan in de omliggende landen. Vanzelfsprekend maken bedrijven extra vervoerskosten als zij de verpakking en adressering verplaatsen naar Zwitserland. Dit wordt pas voordelig als er grote aantallen van het product of de producten worden verwerkt.

4.4 Verlaging prijzen onder de gemiddelde gehanteerde prijs

De vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde kan ook teweegbrengen dat ondernemers die leveren vanuit derde landen bewust een lagere prijs gaan hanteren. Stel een ondernemer zou normaliter €22,50 (intrinsieke waarde, excl. btw) voor zijn product vragen. Het is dan aantrekkelijker om zijn prijs te verlagen naar €22,00. Immers moet de ondernemer over €22,50 btw afdragen⁹⁸ en als hij een prijs hanteert van €22,00 niet.

De lagere prijs is voor de onderlinge concurrentie op de markt goed, maar voor de kleine ondernemer is dit niet haalbaar. De kleine ondernemer die zelf produceert zou dan de laatste schakel in de keten van zijn productieproces moeten verplaatsen naar een niet-EU-lidstaat om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling. Deze verplaatsing kost erg veel geld en wordt pas voordelig als er grote aantallen van het product of de producten worden geproduceerd.

Ook voor de lidstaten is het nadelig. Zij ontvangen minder btw inkomsten. De gedeerde inkomsten voor een lidstaat kunnen al snel hoog oplopen ervan uitgaande dat midden- en grootbedrijven deze route zouden volgen om via een land buiten een EU-lidstaat aan binnenlandse consumenten te leveren.

⁹⁸ Uit het vorige hoofdstuk is gebleken dat de intrinsieke waarde exclusief btw is. Bij een intrinsieke waarde van €22,50 zou de ondernemer die levert uit een derde land aan een afnemer uit een EU-lidstaat de volgende prijs berekenen: $€22,50 * 1,21 = €27,23$. De ondernemer houdt zelf €22,50 hieraan over. Rechten voor invoer is geen sprake van aangezien de intrinsieke waarde van de zending onder de €150 bedraagt.

Stel de intrinsieke waarde van het goed is €22,00, dan hoeft de ondernemer die levert uit een derde land ook geen btw af te dragen over het goed. Hij kan dan een prijs hanteren van €22,00 in plaats van €27,23. De ondernemer verdient dan zo lijkt het €0,50 minder aan het product, maar kan de consument een veel gunstigere prijs aanbieden en daardoor veel meer producten verkopen, waardoor het bedrijf ook goedkoper kan inkopen (kwantumkorting) en gebruik maakt van economies of scale (de gemiddelde algemene kosten per product worden lager als er meer producten worden verkocht) en uiteindelijk de winstmarge hoger wordt. (In mijn voorbeeld ben ik uitgegaan van het algemene btw-tarief in Nederland.)

4.5 Groepagezendingen

4.5.1 Begrip

In het volgende hoofdstuk komt het Har Vaessen⁹⁹ arrest uitvoerig aan de orde. Vooral omtrent het criterium ‘groepagezendingen’ heeft dit arrest meerdere probleempunten opgelost. Dit kan niet onbehandeld blijven in dit hoofdstuk en daarom licht ik eerst dit criterium toe.

Een groepagezending is het samenvoegen van diverse ladingen op pallets, in containers of vervoermiddelen, voor gezamenlijke verzending ter beperking van de vervoerskosten. Door de kortere overslagtijd en de snellere omlooptijd van de vervoermiddelen ontstaan kostenbesparingen en kan van goedkopere tarieven worden geprofiteerd. Bij veel omschrijvingen van groepagezendingen wordt gesproken over verschillende verladers. Dit was ook het geval in de zaak Har Vaessen. Er was een hoofdaannemer voor het gehele transport van Zwitserland naar de particuliere klant, maar deze schakelde meerdere vervoerders in om het vervoer feitelijk uit te voeren. Alle pakketjes waren individueel geadresseerd en hadden dus een andere eindbestemming.

4.5.2 Aangifte

De vraag die opkomt is of gezamenlijk aangifte kan worden gedaan voor de goederen met een geringe waarde, terwijl ze voor de vrijstellingsbepaling als afzonderlijke goederen worden beschouwd? Zo niet, dan zal voor ieder pakje een aparte aangifte moeten worden gedaan en leidt dit tot een grote administratieve last. Deze vraag is in het arrest Har Vaessen door het Hof van Justitie beantwoord. Om logistieke redenen liet de vervoerder de pakketten bij elkaar komen. Har Vaessen was de douane-expediteur en verzorgde de aangifte. De pakketjes zaten al in één vrachtauto die uit Zwitserland kwam toen Har Vaessen aangifte deed ten invoer en een beroep deed op de vrijstellingsregeling voor alle pakketjes in één aangifte document. Har Vaessen had aan het aangifteformulier een lijst gehecht met de namen van de klanten voor wie de afzonderlijke pakketjes waren bestemd. Volgens het HvJ kan dit er niet toe leiden om aan die goederen de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde te ontzeggen. Immers maakt art. 23 Verordening (EG) Nr. 1186/2009 geen enkel onderscheid in de wijze van vervoer. Dit strookt ook met de doelstelling van art. 23 Verordening om tot administratieve vereenvoudiging van de douaneprocedures te komen. Indien de vrijstelling voor

⁹⁹ HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

groepagezendingen niet zou worden toegekend, kan dit tot gevolg hebben dat de expediteur elk pakket afzonderlijk bij de douane aan gaat geven.

4.5.3 Gevolgen groepagezending voor btw-vrijstelling

In de noot van het Har Vaessen arrest zet Van Brummelen¹⁰⁰ de btw-consequenties uiteen in het geval de boekenclub (waar Har Vaessen de verzending voor verzorgt) aanspraak kan maken op de vrijstelling van omzetbelasting. Volgens diens uitwerking schiet de boekenclub weinig op met de vrijstelling. De boekenclub is door het Hof Amsterdam aangemerkt als een fiscale eenheid en deze fiscale eenheid beschikt over een aanwijzing op de voet van art. 23 Wet OB (de verleggingsregeling).¹⁰¹ De verleggingsregeling houdt in dat de heffing wordt verlegd indien de buitenlandse ondernemer de prestatie in Nederland verricht. De btw wordt dan niet geheven van de buitenlandse ondernemer, maar van de Nederlandse afnemer.

Uit het arrest BNB 2003/210¹⁰² volgt dat voor de verleggingsregeling van belang is wie de goederen in eigendom heeft. Dit in tegenstelling tot de vrijstelling, waarbij het van belang is naar wie de goederen onderweg zijn. Er dient verlegging plaats te vinden, omdat op het moment van invoer de boekenclub de goederen in eigendom heeft. De boekenclub zou zonder de vrijstelling recht hebben op aftrek van voorbelasting en komt hiermee immers op hetzelfde uit. Op grond van art. 5, lid 2 Wet OB wordt de plaats van de levering geacht in Nederland te liggen en is de boekenclub vervolgens bij de levering aan haar klanten alsnog omzetbelasting verschuldigd.

Met deze uitwerking ben ik het oneens. De goederen zijn naar mijn mening niet meer in eigendom van de boekenclub op het moment van invoer, maar in eigendom van de afnemer. De afnemer is in dit geval een particulier en heeft de goederen via een website van de boekenclub besteld en betaald, en zelf via de algemene voorwaarden opdracht gegeven om de goederen vanuit Zwitserland te laten vervoeren en te laten invoeren in Nederland.

Voor toepassing van de verleggingsregeling moet aan twee voorwaarden worden voldaan:

1. De leverancier is niet in Nederland gevestigd en heeft evenmin in Nederland een vaste inrichting van waaruit de levering of de dienst is verricht.
2. De afnemer is een ondernemer die in Nederland is gevestigd of hij heeft in Nederland een vaste inrichting of hij is een in Nederland gevestigd lichaam.

¹⁰⁰ Noot van B.A. van Brummelen in C-7/08 (Har Vaessen arrest).

¹⁰¹ Art. 194 Btw-richtlijn.

¹⁰² HR 11 april 2003, nr. 37 897, BNB 2003/210.

In dit geval kan de verleggingsregeling niet van toepassing zijn, omdat aan de tweede voorwaarde niet is voldaan. Voor verlegging dient de buitenlandse ondernemer het btw-identificatienummer van de Nederlandse afnemer op de factuur te vermelden. Een Nederlandse particulier beschikt niet over dit nummer.

Nu ik heb geconstateerd dat de afnemer al eigenaar is op het moment van invoer doordat de goederen rechtstreeks worden verzonden, kan de verleggingsregeling geen toepassing vinden. Ook is het voor goederen die vervoerd worden in verband met de levering niet van belang wie de eigendom heeft op het moment van de invoer.

4.6 Vestigingsplaats wederpartij van de geadresseerde

Een andere vraag die opkomt is of voor de toepassing van art. 23 Verordening (EG) Nr. 1186/2009 het van belang is waar de wederpartij van de geadresseerde is gevestigd. De tekst van art. 23 stelt geen eisen aan de plaats van vestiging van de wederpartij van de geadresseerden. Vestiging buiten de gemeenschap is geen voorwaarde. Het antwoord op deze vraag is beantwoord in de 2^{de} prejudiciële vraag in de zaak Har Vaessen. Het HvJ heeft beslist dat het niet ter zake doet waar de wederpartij gevestigd is. Het belang voor toepassing van art. 23 ligt bij de goederen, die moeten rechtstreeks uit een derde staat naar de geadresseerde worden verzonden.

4.7 Uitsluiting andere douaneregeling voor aangifte ten invoer

De zaak Har Vaessen heeft ook mogelijkheden ingeperkt. Het HvJ EG besliste om elk misbruik te voorkomen, dat voor toepassing van de vrijstelling géén douaneregeling mag plaatsvinden voorafgaand aan de aangifte ten invoer.¹⁰³ De zendingen moeten rechtstreeks van een derde land aan een zich in de Gemeenschap bevindende natuurlijke persoon of rechtspersoon worden verzonden. Voor dit arrest leek de mogelijkheid nog aanwezig om de goederen om te pakken en te adresseren binnen EU-gebied in een douane-entrepot voorafgaand aan de aangifte ten invoer. Het Gerechtshof Amsterdam¹⁰⁴ deed op 28 april 2005 uitspraak waaruit valt af te leiden dat ompakken en adresseren in een douane-entrepot gelegen in de EU toegestaan is, zolang voor de verzending een verkoop heeft plaatsgevonden tussen de leverancier uit een derde land en de consument. Om aanspraak te maken op de vrijstelling van goederen met een geringe waarde, kan na de uitspraak van het HvJ in de zaak Har

¹⁰³ R.o. 42 en 43 van HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

¹⁰⁴ Hof Amsterdam 28 april 2005, zaaknr. 01/90226 en 02/6221.

Vaessen niet langer gebruik worden gemaakt van de uitspraak op 28 april 2005 van het Gerechtshof Amsterdam.

4.8 Deelconclusie

In hoofdstuk 4 heb ik antwoord gegeven op mijn vierde deelvraag, welke luidt:

Welke problemen levert de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde op?

Bij de beantwoording van deze deelvraag maak ik een onderscheid tussen wat wel en niet een probleem oplevert voor toepassing van deze vrijstelling. Uit dit hoofdstuk is gebleken dat sommige probleempunten zijn opgelost door de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Har Vaessen.

De vrijstellingsbepaling verslechtert de marktpositie voor winkeliers met een fysieke winkel in de EU-lidstaten of van webwinkels die de goederen verzenden vanaf een adres in de EU aan particuliere afnemers in de EU. Bij de opstelling van de Verordening hadden de EU-lidstaten de handel en industrie van hun eigen lidstaten meer moeten beschermen, in plaats van dat de lidstaten zelf door de vrijstellingsregeling consumenten verleiden om goederen met een geringe waarde in derde landen aan te schaffen.

De vrijstellingsbepaling kan er mogelijk toe leiden dat een deel van het productieproces door ondernemers in de EU wordt verplaatst naar een plaats buiten de Gemeenschap. Deze mogelijkheid staat in verband met de kosten en baten die daarmee verbonden zijn naar alle waarschijnlijkheid alleen open voor midden- en grootbedrijven. Voor de kleine ondernemers wegen de kosten van een dergelijke verplaatsingsoperatie niet op tegen de belastingvoordelen van de vrijstellingsregelingen voor zendingen met een geringe waarde.

Een ander fenomeen wat ook een probleem vormt is dat ondernemers de prijzen van hun goederen naar €22 verlagen, waar normaliter zonder vrijstelling een hogere prijs voor zou zijn gevraagd. Prijsverlagingen zijn goed voor de concurrentie, maar in dit geval mogelijk problematisch voor de kleine ondernemer die niet de middelen heeft om zijn goederen in en uit te voeren. Daarnaast lopen de lidstaten btw-inkomsten mis.

Aangifte van groepagezendingen levert geen probleem op. Dit heeft het HvJ beslist in de zaak Har Vaessen. Het feit dat pakketjes bij elkaar worden gebracht voor logistieke redenen, doet er niet aan af om de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde toe te kunnen passen. Het HvJ oordeelt dat dit past binnen art. 23 van Verordening (EG) nr. 1186/2009 en leidt tot administratieve vereenvoudiging van de douaneprocedures.

Aan de plaats van vestiging van de wederpartij van de geadresseerden stelt art. 23 van Verordening (EG) nr. 1186/2009 geen eisen. Het Hof van Justitie heeft dit nogmaals bevestigd in de zaak Har Vaessen. De vrijstelling wordt niet ontzegd indien de wederpartij van de geadresseerde gevestigd is binnen de Gemeenschap.

Tot slot leek het voorheen nog mogelijk op basis van de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam (28 april 2005 in de zaken 01/90226 en 02/6221) om goederen om te pakken en te adresseren binnen EU-gebied in een douane-entrepot voorafgaand aan de aangifte ten invoer. Het Hof van Justitie besliste in de zaak Har Vaessen dat de goederen voor invoer niet onder een andere douaneregeling mogen worden geplaatst om aanspraak te maken op de vrijstellingsregeling voor zendingen met een geringe waarde.

HOOFDSTUK 5 – DE GEVOLGEN IN DE PRAKTIJK VAN DE JURISPRUDENTIE

5.1 Inleiding

Op grond van art. 288 VWEU moet de tekst van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting leiden tot hetzelfde resultaat als hetgeen in de Btw-richtlijn is bepaald. Aan de wetgever wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen, maar de onderdanen van een lidstaat ontnemen de uit de richtlijn voortvloeiende rechten en daarvoor dient de nationale wetgeving in lijn te zijn met de richtlijnbevestigingen. De uitleg van het Hof van Justitie EU van de richtlijnbevestigingen is hierbij van belang. Ook de nationale rechter moet zich bij een zaak over een nationale bepaling laten leiden door de overeenkomstige richtlijnbevestiging. Een onderdaan/belastingplichtige van een lidstaat kan zich rechtstreeks op de bepalingen uit de Btw-richtlijn beroepen als de lidstaat de richtlijn niet, onvolledig of onjuist heeft geïmplementeerd.¹⁰⁵ De mogelijkheden die ontstaan bij onjuiste implementatie ga ik, onder andere, in dit hoofdstuk bespreken. Het Otto-arrest¹⁰⁶ en de afstandsverkoopregeling komen hierbij aan de orde.

Uit eerder door mij behandelde jurisprudentie van het HvJ EU is naar voren gekomen, dat bepalingen waarbij vrijstelling van douanerechten wordt verleend, overeenkomstig de formulering moeten worden uitgelegd.¹⁰⁷ In dit hoofdstuk toon ik aan dat de uitspraak van het HvJ in de zaak Har Vaessen¹⁰⁸ betreffende de vrijstellingsbepaling voor zendingen met een geringe waarde, hiermee in lijn is. De vrijstellingsbepaling dient volgens de tekst van art. 23 van de Verordening (EG) nr. 1186/2009 te worden uitgelegd. Vanuit de ontstaansgeschiedenis van art. 23 van de Verordening (EG) nr. 1186/2009 en de overwegingen van de considerans, kan worden opgemaakt dat, vanwege het streven naar administratieve vereenvoudiging, de tekst van de vrijstellingsbepaling bewust ruim is geformuleerd.

Het doel van dit hoofdstuk is tot een antwoord te komen op mijn vijfde deelvraag. Mijn vijfde deelvraag luidt: *Wat zijn de btw-gevolgen van jurisprudentie in de praktijk op de afstandsverkoopregeling en zendingen met een geringe waarde en hoe kan de verkoper optimaal van de regeling gebruik maken?*

Deze vraag ga ik beantwoorden aan de hand van een aantal subdeelvragen:

¹⁰⁵ HvJ EG 5 april 1979, zaak C-148/78 (Ratti) en HvJ EG 19 januari 1982, zaak C-8/81 (Becker).

¹⁰⁶ HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

¹⁰⁷ HvJ 12 december 1996, zaak C-47/95-C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 en C-148/95 (Olasagasti).

¹⁰⁸ HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

- Wat is de invloed van het Otto-arrest op de afstandsverkopenregeling en welke btw gevolgen brengt dit met zich mee?
- Welk probleem kan er in Europees verband ontstaan?
- Wat is de invloed van het Har Vaessen-arrest op zendingen met een geringe waarde en welke btw gevolgen brengt dit met zich mee?
- Levert de gebruikmaking van het Otto-arrest en/of het Har Vaessen-arrest misbruik van recht op?

In paragraaf 5.2 bespreek ik het feitencomplex van het Otto-arrest en de gevolgen van dit arrest voor de werking van de afstandsverkopenregeling en de heffing van btw. In paragraaf 5.3 behandel ik het begrip ‘dispariteit’. Vervolgens onderzoek ik in deze paragraaf of door de uitspraak in het Otto-arrest en de hierop volgende wijziging in de Wet OB een dispariteit kan ontstaan tussen Nederland en een andere lidstaat. In paragraaf 5.4 bespreek ik het feitencomplex van de zaak Har Vaessen en welke overeenkomsten het vertoont met het Otto-arrest. Vervolgens behandel ik in paragraaf 5.5 het criterium ‘misbruik van recht’. Hierbij ga ik onderzoeken of de handelwijze in het Otto-arrest en de zaak Har Vaessen kan worden aangemerkt als misbruik van recht. Tevens geef ik in paragraaf 5.6 een antwoord op mijn probleemstelling. Mijn probleemstelling luidt: *“Leidt de afstandsverkopenregeling altijd tot de heffing van btw, waarbij zowel de Nederlandse wetgeving als die in andere EU landen in aanmerking genomen dienen te worden en welke mogelijkheden biedt deze regeling in combinatie met de vrijstellingsregeling voor leveringen van goederen met een geringe waarde”?*

Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

5.2 Otto-arrest (BNB 1992/122)¹⁰⁹

5.2.1 Feiten in het geding

Belanghebbende Otto exploiteert een postorderbedrijf en stelt haar klanten door middel van advertenties en catalogi in de gelegenheid goederen te bestellen en thuis te laten bezorgen. De klanten kregen de door middel van een bon of bestelkaart dan wel telefonisch bestelde goederen 10 dagen vrij op zicht.¹¹⁰ Met ingang van 12 mei 1982 is de vervoersovereenkomst met de PTT gewijzigd. Het volgende is toen overeengekomen:

¹⁰⁹ HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

¹¹⁰ R.o. 3.1, BNB 1992/122.

“a. X BV biedt bij de PTT pakjes ter verzending aan in opdracht van en voor rekening van de geadresseerde.

b. X BV betaalt derhalve de portokosten in opdracht van haar klanten.

c. X BV garandeert namens haar opdrachtgevers jegens de PTT de nakoming van al datgene wat in deze vervoersovereenkomst is opgenomen.”¹¹¹

De gewijzigde vervoersovereenkomst had tot gevolg dat het risico tijdens verzending bij de klant kwam te liggen. De bijdrage in de portokosten betrof f2,80 per bestelling, ongeacht het aantal pakjes en de wijze van vervoer.

Het geschil spitte zich toe op de bijkomende kosten (bijdragen in de portokosten). De vraag was of deze kosten door de wijziging van de vervoersovereenkomst konden worden aangemerkt als doorlopende post en dus het vervoer door de PTT afzonderlijk in aanmerking kon worden genomen.¹¹²

Het Hof oordeelde dat de belanghebbende aan de klanten een ondeelbaar complex van prestaties bewijst en het vervoer hierdoor niet afzonderlijk in aanmerking kon worden genomen.¹¹³

De inspecteur bepleitte dat de op papier gewijzigde juridische constructie niet feitelijk overeenstemt met de bestaande situatie. Naar diens mening is er geen wezenlijke verandering opgetreden ten opzichte van het verleden en is het enige doel het ontgaan van omzetbelasting over het bedrag van de portokosten.¹¹⁴

De Hoge Raad is van mening dat het Hof onterecht voorbij is gegaan aan de contractuele verhoudingen tussen belanghebbende, PTT en haar klanten.¹¹⁵ De wijzigingen in de contractuele relatie hebben wel degelijk andere rechtsgevolgen tot gevolg. Het verrichte vervoer door de PTT laat geen andere gevolgtrekking toe dat de bij belanghebbende bestelde goederen geschiedde op naam en voor rekening van de klant. De Hoge Raad oordeelde dat de portokosten van f2,80 wel zijn aan te merken als doorlopende post en vernietigde de uitspraak van het Hof.

5.2.2 Invloed op de afstandsverkopenregeling en gevolg voor de btw

Na aanleiding van de uitspraak in het Otto-arrest voegde de Nederlandse wetgever aan de tekst van de afstandsverkopenregeling in art. 5a, lid 1 Wet OB de woorden ‘direct of indirect’

¹¹¹ R.o. 3.1, BNB 1992/122.

¹¹² Uit paragraaf 2.4.2 is gebleken dat over een doorlopende post geen btw is verschuldigd op grond van art. 79, onderdeel c Btw-richtlijn.

¹¹³ R.o. 3.2, BNB 1992/122.

¹¹⁴ R.o. 3.4, BNB 1992/122.

¹¹⁵ R.o. 3.3, BNB 1992/122.

toe. Uit de parlementaire stukken¹¹⁶ blijkt dat de Nederlandse wetgever hiermee heeft willen voorkomen, dat bij een wijziging van de vervoersovereenkomst, waardoor het transport namens de afnemer plaatsvindt, er geen btw meer drukt op het goed.

In het Otto-arrest betrof het alleen de btw op de portokosten. Echter zijn de gevolgen van dit arrest mede van belang voor de afstandsverkopenregeling, in die zin dat deze regeling zonder de toevoeging van de woorden ‘direct of indirect’ in zijn geheel niet van toepassing zou zijn als het vervoer geschiedt op naam en voor rekening van de afnemer. Indien een webwinkel de vervoersovereenkomst wijzigt en het vervoer geschiedt op naam en voor rekening van de afnemer, dan valt de wet terug op de algemene bepaling van art. 5, lid 1, onderdeel a Wet OB, die bepaalt dat heffing plaatsvindt in het land van vertrek. Dit kan zowel dubbele heffing als niet-heffing tot gevolg hebben. Het is per lidstaat afhankelijk of de wijziging in de vervoersvoorwaarden een gevolg heeft voor de plaats van heffingsregeling.

In paragraaf 2.3.5 heb ik het kwalificatieprobleem geschetst met betrekking tot de huidige formulering van de afstandsverkopenregeling. Hierbij gaf ik aan dat de toevoeging van de woorden ‘direct of indirect’ kan leiden tot dubbele heffing of niet-heffing. Ik ben van mening dat webwinkels door de huidige formulering in de Wet OB, de afstandsverkopenregeling kunnen omzeilen en het goed vrij van btw kunnen leveren aan particulieren (of daarmee gelijkgestelde) die wonen of gevestigd zijn in andere lidstaten. Deze mogelijkheid doet zich voor indien de webwinkel in Nederland is gevestigd. De Nederlandse belastingdienst zal de heffing van iedere afstandsverkoop door een in Nederland gevestigde webwinkel (ongeacht de vervoersovereenkomst en mits de drempel is overschreden of geopteerd is dat het drempelbedrag niet van toepassing is) altijd toewijzen aan de lidstaat van de afnemer (land van aankomst van het goed). Daarentegen is de belastingdienst in de lidstaat van de afnemer mogelijk van mening dat de afstandsverkopenregeling niet van toepassing is, omdat het vervoer plaatsvindt namens de afnemer. De lidstaat wijst dan de heffing toe aan de lidstaat van vertrek, in dit geval Nederland. Op deze wijze kunnen webwinkels in Nederland de heffing van btw ontgaan. Heffing van btw bij een afstandsverkoop is dus afhankelijk van het standpunt van iedere lidstaat afzonderlijk.

¹¹⁶ MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 45-46.

5.3 Dispariteit

5.3.1 Algemeen

Een dispariteit¹¹⁷ ontstaat als tussen lidstaten een verschil in wetgeving is.¹¹⁸ Dit kan voor een belastingplichtige voordelig of nadelig uitvallen. Het HvJ overwoog in de zaak Schempp¹¹⁹ dat het EG-verdrag (thans VwEU) niet de garantie biedt dat het overbrengen van werkzaamheden naar een andere lidstaat fiscaal neutraal is. Het probleem moet internationaal tussen de lidstaten worden opgelost. ‘Bij de huidige stand van het EU-recht kunnen dispariteiten op het terrein van de directe belastingen in beginsel slechts via harmonisatie of unificatie weg worden genomen.’¹²⁰ Het gebruik maken van een dispariteit door een belastingplichtige is moeilijk te bestrijden, omdat de belastingplichtige zich in beide lidstaten aan de regels houdt.

Er wordt een verschil gehanteerd door het HvJ tussen dispariteit en discriminatie.¹²¹ Als eenmaal is vastgesteld dat het een dispariteit betreft, kan de onevenwichtigheid niet meer worden aangemerkt als een vorm van discriminatie tussen de lidstaten.

Het HvJ heeft voor nadelen die voortvloeien uit dispariteiten het beginsel van wederzijdse erkenning geïntroduceerd.¹²² Dit beginsel geeft voorrang aan de nationale regelgeving van de oorsprongsstaat. Een uitzondering geldt indien de lidstaat van ontvangst een goede reden heeft om de regels van de lidstaat van oorsprong niet te erkennen, ook wel bekend als ‘dwingende reden van algemeen belang’.¹²³ Het prevaleren van de regels van de oorsprongsstaat leidt tot concurrentie tussen de verschillende rechtsstelsels.

¹¹⁷ In de literatuur zijn hieraan verschillende benamingen gegeven, waaronder ‘dispariteit’, ‘quasibelemmering’, ‘distorsie’ of ‘dislocatie’.

¹¹⁸ Het betreft niet altijd een verschil in wetgeving. Een voorbeeld hiervan is de zaak Kerckhaert-Morres (HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/05). In deze zaak was, ongeacht of de nationale wetgevingen aan elkaar gelijk waren, altijd sprake van juridische dubbele belasting geweest. Dit kwam door de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten. Auteurs zijn dan ook van mening dat de benaming ‘quasibelemmering’ beter tot zijn recht komt. A-G Geelhoed schreef dat in zijn conclusie in HvJ EG 12 december 2006, zaak C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation). In mijn onderzoek kies ik bewust voor de benaming ‘dispariteit’, omdat ik het verschil in wetgeving onderzoek tussen de afstandsverkoopregeling in Nederland en andere lidstaten.

¹¹⁹ R.o. 45, HvJ 12 juli 2005, zaak C-403/03 (Schempp).

¹²⁰ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012, p. 122.

¹²¹ HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 r.o. 30 (Gilly) en HvJ EG 21 september 1999, zaak C-307/97, r.o. 57 (Saint-Gobain).

¹²² Het beginsel van wederzijdse erkenning ligt ten grondslag aan de overwegingen van het HvJ EG in de zaak Cassis de Dijon HvJ EG 20 februari 1979, zaak 120/78.

¹²³ De uitzondering op het beginsel van wederzijdse erkenning werd toegestaan door het HvJ EG in de zaak Cassis de Dijon (HvJ EG 20 februari 1979 zaak 120/78) en de zaak Gebhard (HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94).

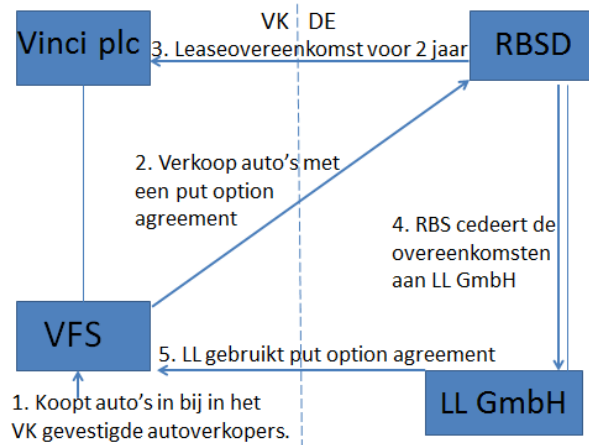
Weber¹²⁴ is van mening, gelet op de vergaande mate van harmonisatie op het terrein van de btw, dat bij deze belasting eerder een vorm van wederzijdse erkenning kan worden toegepast.¹²⁵

5.3.2 Dispariteit in de btw

Over dispariteiten op het terrein van de indirecte belastingen wordt in de literatuur weinig geschreven. De zaken waarin het HvJ uitspraak heeft gedaan over belastingplichtigen die gebruik maakten van uit dispariteiten voortvloeiende voordelen of nadelen waarbij lidstaten hun soevereine rechten uitoefenden, hadden bijna allemaal betrekking op een directe belasting.¹²⁶

Een uitzondering hierop is de zaak RBS Deutschland¹²⁷, waarin RBS Deutschland handig gebruikte maakte van een mismatch tussen de wetgeving van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk.

RBS Deutschland (hierna: RBSD), een in Duitsland gevestigde vennootschap, verstrekte leasediensden aan Vinci, een vennootschap met zetel in het Verenigd Koninkrijk. RBSD kocht personenauto's aan van Vinci Fleet Services (hierna: VFS) met een put option agreement,



waardoor van VFS kon worden verlangd dat zij deze auto's op een bepaalde datum zouden terugkopen. Vervolgens werd met Vinci plc een leaseovereenkomst gesloten voor 2 jaar, met de mogelijkheid van verlenging en moest Vinci plc na afloop van de leasing de volledige restwaarde van deze auto's aan RBSD betalen. Na 1,5 jaar cedeerde RBSD de overeenkomsten aan LL GmbH, een Duitse dochtervennootschap. Over de leasevergoedingen berekende zowel Duitsland als het Verenigd Koninkrijk geen btw. In het Verenigd Koninkrijk werden de verrichte handelingen beschouwd als leasing*diensten* en werd de heffing toegewezen aan Duitsland. In Duitsland werden dezelfde handelingen aangemerkt als een verrichte *levering* van goederen en werd de heffing toegewezen aan het Verenigd Koninkrijk.

¹²⁴ D.M. Weber, *Cursus Belasting Recht Omzetbelasting 2013-2014*, Deventer: Kluwer 2013, 5.1.0.D.c.

¹²⁵ Het HvJ paste in de zaak *Gaston Schul* (HvJ EG 15 mei 1982, zaak C-15/81) een vorm van wederzijdse erkenning toe met betrekking tot de btw.

¹²⁶ Zie o.a. HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/05 (*Kerckhaert-Morres*), HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (*Columbus Container Services*), HvJ EG 28 februari 2008, zaak C-293/06 (*Deutsche Shell*), HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*).

¹²⁷ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBS Deutschland*).

Nadat LL GmbH de verkoopoptie (put) had uitgeoefend werd in het Verenigd Koninkrijk btw voldaan over deze verkoop. RBSD maakte aanspraak op volledige aftrek van de voorbelasting voor het bedrag die VFS in rekening had gebracht bij de aankoop van de auto's door RBSD. Toepassing van het leerstuk misbruik van recht (zie hierna in par. 5.5) was niet mogelijk, omdat de leasinghandelingen tussen de ondernemingen waren gesteld op at arm's length.¹²⁸ Het HvJ besliste dat de aftrek van voorbelasting aan RBSD niet kan worden geweigerd. Het feit dat door een constructie gebruikt wordt gemaakt van twee lidstaten die een bepaalde handelstransactie fiscaal anders kwalificeren, is geen misbruik, aldus het HvJ.

In paragraaf 5.3.1 gaf ik aan dat een dispariteit internationaal tussen de lidstaten moet worden opgelost. Echter hielp het HvJ in de zaak VDP Dental Laboratory¹²⁹ een dispariteit te voorkomen door te bepalen dat een zogenaamd asymmetrisch beroep niet mogelijk is.

VDP Dental Laboratory (hierna: VDP) is een in Nederland gevestigde BV, die op bestelling van in een aantal EG-landen gevestigde tandartsen tandprothesen vervaardigen door tandtechnische laboratoria. Art. 11, lid 1, onderdeel g, punt 1 Wet OB 1968 bood sinds 1 december 1997 een vrijstelling voor 'de levering van tandprothesen' ongeacht de hoedanigheid van de leverancier. In het toenmalige art. 13, letter A, lid 1, onderdeel e Zesde richtlijn (thans art. 132, lid 1, onderdeel e Btw-richtlijn) gold de vrijstelling alleen voor de levering van tandprothesen door tandartsen of tandtechnici. VDP nam het standpunt in dat haar leveringen waren vrijgesteld maar dat zij recht had op aftrek van de voorbelasting die drukte op haar leveringen aan tandartsen in lidstaten die deze leveringen van de vrijstelling hadden uitgesloten.

De uitkomst van de procedure was dat de Nederlandse vrijstelling niet in overeenstemming was met die in de Zesde richtlijn. In r.o. 41 staat dat VDP zich rechtstreeks op de bepaling van de Zesde richtlijn kan beroepen en de betrokken leveringen van tandprothesen aan btw worden onderworpen, en bijgevolg de voorbelasting ter zake van die leveringen aftrekken. In het andere geval kan VDP de vrijstelling toepassen zoals de Nederlandse wet (foutief) voorschrijft, maar dan zonder recht op aftrek. Een asymmetrisch beroep op beide bepalingen is niet mogelijk.

¹²⁸ Onderlinge transacties tussen gelieerde partijen moeten overeenkomen met transacties die in het economische verkeer door onafhankelijker partijen zouden zijn overeengekomen.

¹²⁹ HvJ EG 14 december 2006, zaak C-401/05 (VDP Dental Laboratory).

5.3.3 Gevolgen Otto-arrest in Europees verband

Na aanleiding van de uitspraak in het Otto-arrest voegde de Nederlandse wetgever de woorden ‘direct of indirect’ toe aan de bepaling van art. 5a, lid 1 Wet OB.¹³⁰ Ik ben van mening dat een dispariteit tussen Nederland en een andere lidstaat zowel kan ontstaan met als zonder deze toevoeging. Hierdoor kan het zo zijn dat een afstandsverkoop niet tot heffing van btw leidt. Dit hangt per lidstaat af hoe zij omgaat met een wijziging van de vervoersovereenkomst, waardoor het transport namens de afnemer plaatsvindt. Het is mij niet bekend of andere lidstaten, die ik niet heb onderzocht in paragraaf 2.3, een gelijk luidende verwoording in de afstandsverkopenregeling als Nederland hebben opgenomen.

Ik kan alleen een uitspraak doen over het ontstaan van een dispariteit tussen Nederland en een andere lidstaat.

Het Otto-arrest is in Nederland geweest door de Hoge Raad en heeft geen Europese werking. Stel dat de wetgever besluit de woorden ‘direct of indirect’ uit de bepaling van art. 5a, lid 1 Wet OB te halen, dan is het interessant voor webwinkels die gevestigd zijn in andere lidstaten en verkopen doen aan Nederlandse particulieren (of daarmee gelijkgestelde), om het vervoer te laten geschieden op naam en voor rekening van de afnemer. De verkoop van goederen aan particulieren in Nederland valt dan niet langer onder de afstandsverkopenregeling in Nederland. In dat geval grijpt de wet terug op de algemene bepaling van art. 5 Wet OB, namelijk heffing op de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt.

De vraag is of andere lidstaten meegaan in deze vervoerswijziging en ook teruggrijpen op de algemene bepaling. Hierdoor is de afstandsverkopenregeling in beide lidstaten niet van toepassing en vallen beide lidstaten terug op de algemene regeling. Dit leidt tot heffing van btw in de lidstaat waar de verzending aanvangt. In dat geval zal de Nederlandse consument het goed bestellen bij een webwinkel in een lidstaat met het laagste tarief.¹³¹ Dit zal leiden tot een verschuiving in Europa van de handelsstromen. De intrede van de afstandsverkopenregeling was om dit juist te voorkomen.

In het geval dat andere lidstaten voorbij gaan aan de wijziging van de vervoersovereenkomst zullen zij de levering nog steeds aanmerken als een afstandsverkoop, terwijl Nederland terug grijpt op de algemene regeling. Hierdoor wijzen beide lidstaten de heffing van btw aan de andere lidstaat toe en zal geen van beide lidstaten feitelijk kunnen heffen.

¹³⁰ Dit is op te maken uit de kamerstukken: MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 45-46.

¹³¹ Hierbij moet wel rekening worden gehouden met de kosten voor verzending. Dit kan per lidstaat verschillen.

In paragraaf 2.3.2 heb ik de algemene regeling en de afstandsverkopenregeling besproken zoals deze is opgenomen in het Belgisch Wetboek. De afstandsverkopenregeling staat in art. 15 van het W.B.T.W. en deze bepaling toont geen noemenswaardige verschillen met de tekst van de Btw-richtlijn. Ik kom dan ook tot de conclusie dat een afstandsverkoop tussen Nederland en België kan leiden tot een dispariteit. Hierbij maakt het geen verschil of in de Nederlandse bepaling de woorden ‘direct of indirect’ zijn opgenomen.

Uit paragraaf 2.3.3 is gebleken dat het Verenigd Koninkrijk in art. 7, lid 5, onderdeel b van de V.A.T.A. een anti-ontgaansbepaling heeft opgenomen. Indien de leverancier niet belast is in de andere lidstaat waar hij het goed naartoe vervoerd, bepaalt de V.A.T.A. dat wordt teruggeregpen op de algemene bepaling (waar de verzending of het vervoer aanvangt) en is de leverancier als nog belast in het Verenigd Koninkrijk. Echter ben ik van mening dat deze bepaling niet geheel de mogelijkheid ontnemt op het ontstaan van een dispariteit tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk. De bepaling werkt naar mijn mening maar een kant op, namelijk voor goederen die worden vervoerd of verzonden vanuit het Verenigd Koninkrijk naar een andere lidstaat. Als een Nederlandse webwinkel een afstandsverkoop doet aan een particulier in het Verenigd Koninkrijk en in de vervoersovereenkomst is overeengekomen dat het transport voor rekening van de afnemer is, dan wijst de Nederlandse fiscus op grond van art. 5a, lid 1 Wet OB de heffing toe aan het Verenigd Koninkrijk. Het Verenigd Koninkrijk kan van mening zijn dat de levering niet langer onder de afstandsverkopenregeling valt maar onder de algemene bepaling, en wijst de heffing van btw toe aan Nederland. In paragraaf 2.3.3 heb ik aangegeven dat het Verenigd Koninkrijk in art. 7, lid 4 van de V.A.T.A. de woorden “by or under the directions of the person who supplies them” heeft opgenomen. De vraag is in hoeverre deze passage overeenkomt met de Nederlandse wettekst en of de afstandsverkopenregeling in het Verenigd Koninkrijk van toepassing blijft als op naam en voor rekening van de klant wordt vervoerd. In de aanhef van lid 4 is opgenomen “Goods whose place of supply is not determined under any of the preceding provisions of this section”. Hieruit maak ik op dat als de levering niet onder de afstandsverkopenregeling valt, de algemene bepaling van toepassing is.

Als Nederland niet heft, ben ik van mening dat het Verenigd Koninkrijk voor deze situatie geen bepaling heeft opgenomen om de heffing alsnog naar zich toe te trekken. Er is dan een mismatch tussen de wetgeving van Nederland en het Verenigd Koninkrijk.

In paragraaf 2.3.4 heb ik de algemene regeling en de afstandsverkoopregeling besproken zoals deze is opgenomen in het Wetboek van Duitsland. De afstandsverkoopregeling is opgenomen in art. 3c UStG 1980. In lid 1 is opgenomen “einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten”, met andere woorden “een levering van goederen door de leverancier of een door hem gemachtigde.” De bepaling komt naar mijn mening overeen met de tekst van de richtlijn, maar gebruikt hiervoor een andere bewoording. Een door de leverancier gemachtigde is mijns inziens niet anders dan iemand die voor rekening van de leverancier de goederen verzend of vervoerd. Dit brengt mij tot de conclusie dat een afstandsverkoop tussen Nederland en Duitsland kan leiden tot een dispariteit in het geval dat het vervoer geschiedt op naam of voor rekening van de afnemer. De heffing van btw bij een afstandsverkoop is afhankelijk van het standpunt van Duitsland. Hierbij maakt het geen verschil of in de Nederlandse bepaling de woorden ‘direct of indirect’ zijn opgenomen.

Het al dan niet aanmerken van een handeling als een afstandsverkoop, is nog interessanter als dit een goed betreft dat in het land van de leverancier vrijgesteld is van btw of aan een nultarief is onderworpen. Als voorbeeld behandel ik het nultarief op boeken in het Verenigd Koninkrijk.¹³² Een nultarief (met recht op aftrek) met betrekking tot een binnenlandse levering van goederen, in dit geval boeken, kan volgens de Btw-richtlijn niet worden toegepast, maar het Verenigd Koninkrijk heeft dit recht bedongen bij toetreding tot de toenmalige Europese Economische Gemeenschap.

Indien een Nederlandse particulier een boek bestelt bij een webwinkel die gevestigd is in het Verenigd Koninkrijk, dan zal de Nederlandse regelgeving dit aanmerken als een afstandsverkoop en over deze levering Nederlandse btw heffen (uitgaande van overschrijding van het meergenoemde drempelbedrag). De wetgeving in het Verenigd Koninkrijk wijst de heffing op grond van de afstandsverkoopregeling toe aan Nederland. Als de webwinkel de vervoersovereenkomst zodanig wijzigt dat het vervoer op naam en voor rekening van de afnemer plaatsvindt, kan de webwinkel in Nederland een beroep doen op het Otto-arrest. De woorden ‘direct of indirect’ hebben naar mijn mening geen aanvullende betekenis in de afstandsverkoopregeling, omdat de HR in het Otto-arrest geen uitspraak deed over wie het vervoer verrichtte. Het draaide alleen om de heffing over de vervoerskosten. De levering kan dan door Nederland niet langer worden aangemerkt als een afstandsverkoop en de wet valt

¹³² Groep 3 van schema 8 van de Value Added Tax Act 1994.

terug op de algemene bepaling van art. 5 Wet OB en wijst de heffing in dit geval toe aan het Verenigd Koninkrijk. Het Verenigd Koninkrijk blijft de heffing aan Nederland toewijzen, omdat in deze lidstaat het Otto-arrest geen gevolgen heeft. Op basis van de antimisbruikregeling die zij heeft opgenomen in art. 7, lid 5, onderdeel b van de V.A.T.A., zou het Verenigd Koninkrijk in het geval dat Nederland niet heft, alsnog willen heffen over de afstandsverkoop. Tenslotte zal het Verenigd Koninkrijk niet heffen, omdat een nultarief geldt op boeken. Doordat boeken in het Verenigd Koninkrijk aan een nultarief zijn onderworpen, kan de inspecteur niet aankaarten dat de afnemer in beide landen heffing ontloopt. Het Verenigd Koninkrijk zou immers bij een binnenlandse levering ook geen btw heffen over het boek. In dit geval wordt de Engelse wetgeving correct gevolgd.

Door de uitspraak van de Hoge Raad in het Otto-arrest, zal Nederland met alle lidstaten nader overeen moeten komen om regelingen aan te passen om webwinkels de mogelijkheid te ontnemen een btw-voordeel te behalen. Uit paragraaf 5.3.1 is gebleken dat in beginsel een dispariteit tussen wetgevingen alleen kan worden weggenomen via harmonisatie of unificatie. De wetgevers zullen onderlinge afspraken moeten maken, waarbij de Nederlandse wetgever de wetgever van een andere lidstaat zal moeten verzoeken geen acht te slaan op wijzigingen in de vervoersovereenkomst door webwinkels, waardoor het vervoer altijd geschiedt, direct of indirect, voor rekening van de leverancier. Uiteraard kunnen webwinkels in dat geval direct beroepen op de tekst van de Btw-richtlijn. Naar mijn mening is de tekst van art. 33 van de Btw-richtlijn duidelijk en is deze regeling alleen van toepassing op de situatie wanneer het vervoer ‘door of voor rekening van de leverancier’ wordt verzonden of vervoerd.

Een andere mogelijkheid is een wijziging op communautair niveau. Nederland kan een verzoek bij de Raad van de Btw-richtlijn indienen om de bepaling van de afstandsverkopenregeling meer omvattend te maken. Nederland zou dit verzoek samen met andere lidstaten kunnen indienen, zodat de raad zich sneller over deze kwestie buigt.

De gemeenschapswetgever zou de tekst van de afstandsverkopenregeling kunnen aanvullen met de volgende woorden:

“door of voor rekening van de leverancier *alsmede door een vervoerder, andere dan de afnemer zelf, in opdracht van en voor rekening van de afnemer in de lidstaat van aankomst van de goederen* worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer”.

De laatste optie lijkt mij het beste, omdat de wijziging de verplichting inhoudt om de nationale wetgeving van alle lidstaten aan te passen en ik geen negatieve gevolgen voorzie

voor deze wijziging. Het creëert alleen maar duidelijkheid en voorkomt dat webwinkels in andere lidstaten hun vervoersovereenkomst wijzigen en vervolgens ook een zaak aanspannen. Het opnemen van een anti-ontgaansbepaling zoals in de V.A.T.A. is ook een mogelijkheid, die echter niet mijn voorkeur heeft. De Btw-richtlijn staat lidstaten toe om heffing van btw veilig te stellen door middel van antiontgaansbepalingen. Stel nu dat de lidstaat van de afnemer niet heft omdat er volgens de daar geldende wetgeving geen afstandsverkoop plaatsvindt, dan regelt een antiontgaansbepaling dat de lidstaat waar de leverancier is gevestigd alsnog btw heft over de levering. Ook hier doet zich de mogelijkheid voor dat webwinkels zich vestigen in de lidstaten met het laagste btw-tarief voor de desbetreffende goederen.

5.4 Har Vaessen-arrest (C-7/08)¹³³

5.4.1 Feiten in het geding

Har Vaessen Douane Service BV is een transportonderneming die gevestigd is in Nederland en opgericht is naar Nederlands recht. In opdracht van ECS Media BV heeft zij in de periode van 12 november 1998 tot en met 28 oktober 1999 aangiften voor het vrije verkeer ingediend voor compact discs en magneetbanden.¹³⁴ Individuele klanten bestelde deze goederen bij ECI voor Boeken en Platen BV, de in Nederland gevestigde moedermaatschappij van ECS, waarbij was overeengekomen dat het vervoer en de invoer van de goederen door de individuele klanten in hun opdracht zou plaatsvinden. Via een overeenkomst tussen ECI en ECS droeg ECI de bestellingen over aan ECS en werden de bestellingen vervolgens door ECS voor de klanten als individuele pakketjes gereedgemaakt vanuit een distributiecentrum in Zwitserland. Ieder individueel pakketje was voorzien van de naam van de klant voor wie de goederen waren bestemd en bevatte een acceptgiro voor betaling daarvan.¹³⁵ Vervolgens werden de goederen als een groepagezending aangeboden aan Har Vaessen voor vervoer naar een distributiecentrum in Nederland. De PTT Post BV bezorgde vervolgens deze pakketjes bij de individuele klanten.¹³⁶

Voor de compact discs en magneetbanden met een individuele waarde van minder dan €22 heeft Har Vaessen verzocht om in aanmerking te komen voor de vrijstelling op grond van art.

¹³³ HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

¹³⁴ R.o. 9 C-7/08.

¹³⁵ R.o. 11 C-7/08.

¹³⁶ R.o. 10 C-7/08.

27¹³⁷ van verordening nr. 918/83. Dit artikel betreft een vrijstelling van rechten bij invoer voor zendingen met een geringe waarde. Dit verzoek werd Har Vaessen geweigerd.

De Hoge Raad betwijfelde om twee redenen of een groepezending in aanmerking kon komen voor de vrijstelling en stelde het Hof EU de volgende prejudiciële vragen:

1. “Moet de vrijstelling van art. 27 Verordening aldus worden uitgelegd dat deze kan worden ingeroepen voor zendingen van goederen die weliswaar afzonderlijk bezien een te verwaarlozen waarde hebben, doch worden aangeboden als groepezending met een totale intrinsieke waarde van de aldus verzonden goederen, die de waarde limiet van art. 27 overschrijden.
2. Omvat het begrip ‘verzending uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap’ uit art. 27 Verordening ook het geval waarin weliswaar voor aanvang van de verzending aan die geadresseerde het goed zich in een derde land bevindt, doch de wederpartij van de geadresseerde in de Gemeenschap is gevestigd.”¹³⁸

Om deze vragen te beantwoorden is het van belang om te weten, dat aan het douaneaangifteformulier een lijst was gehecht van de klanten van ECI voor wie de afzonderlijke pakketjes waren bestemd. Har Vaessen en PTT vormden enkel een schakel in het goederenvervoer tussen ECI en haar klanten. De zending moet daarom worden beschouwd als een verzameling van verschillende pakketten, die samenkomen om logistieke redenen alvorens ze bij de douane aan te brengen. Art. 27 maakt geen onderscheid in wijze van vervoer en weerhoudt daarom niet de klanten van ECI als de geadresseerde van de goederen aan te merken. De doelstelling van art. 27 om een vrijstelling te verlenen is enerzijds om zendingen met geringe waarde niet te belasten (vergelijkbaar met de vrijstellingen voor goederen die door reizigers zelf worden meegenomen uit derde landen) en anderzijds om te komen tot administratieve vereenvoudiging van de douaneprocedures.

Het Hof EG oordeelde dat de vrijstelling ook op de groepezending kan worden toegekend, omdat reeds bij vertrek uit het derde land van de verzending bekend is wie de geadresseerde van elk van die pakketten is. Hierbij wordt wel de eis gesteld dat vrijstelling van rechten bij invoer moet worden uitgesloten voor goederenzendingen die, voorafgaand aan het in het vrije verkeer brengen ervan, onder een andere douaneregeling zijn geplaatst.

Voor beantwoording van de tweede vraag stelt het Hof EG vast dat art. 27 met betrekking tot de wederpartij van de geadresseerden van de goederen vestiging buiten de Gemeenschap niet als voorwaarde stelt voor toepassing van deze vrijstelling voor de goederen.

¹³⁷ Thans art. 23 Verordening (EG) Nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009.

¹³⁸ R.o. 19 C-7/08 (Har Vaessen).

5.4.2 Overeenkomst en verschil tussen Har Vaessen- en Otto-arrest

In beide arresten draaide het om de (wijziging van de) leveringsvoorwaarden. De gevolgen van die wijzigingen leiden ertoe dat de levering plaatsvond in opdracht van de afnemer. In de zaak Otto geschiedde, na wijziging van de vervoersovereenkomst, het vervoer op naam en voor rekening van de klant en in de zaak Har Vaessen waren het volgens het HvJ, de klanten die individuele opdrachten gaven tot vervoer en inklaring van de goederen bij de douane en aangemerkt werden als de geadresseerden. In de zaak Otto werd alleen een vrijstelling over de portokosten geclaimd. In de zaak Har Vaessen ging het om de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde, met als gevolg geen heffing van btw over de totale waarde van de goederen.

5.4.3 Gevolgen Har Vaessen-arrest voor rechten bij invoer en btw

Om de gevolgen van het Har Vaessen-arrest voor de invoerrechten en de btw te bezien, is het interessant om te kijken welke mogelijkheden het arrest heeft geboden door gebruik te maken van een groepezending.

Mennes en Wolkers¹³⁹ bespraken kort na de uitspraak van het HvJ mogelijke varianten. De meest voor de hand liggende mogelijkheid volgens de auteurs en tevens in overeenstemming met de casus in de zaak Har Vaessen, is dat een consument een enkele zending bestelt bij een in Nederland gevestigde webwinkel. Deze webwinkel laat de goederen uit een derde land overkomen en levert de goederen rechtstreeks af bij de klant. Indien deze individuele zending onder de waarde grens van €22 c.q. €150 blijft, kan een beroep worden gedaan op de vrijstelling(en).

Een andere mogelijkheid volgens de auteurs¹⁴⁰, is dat een consument die meerdere bestellingen wil doen, een tweetal zendingen ontvangt van twee verkopers die hun producten hebben opgeslagen in eenzelfde opslagdepot in Zwitserland. De auteurs willen voor het begrip ‘zending’ aansluiten bij de juridische verbintenis die tot stand is gekomen tussen de koper en de verkoper. In bovengenoemd voorbeeld betekent dit dat er betekenis moet worden toegekend aan het feit dat de consument twee overeenkomsten heeft gesloten en niet dat er maar één enkele ontvanger is. De consument kan bij beide overeenkomsten een beroep doen op de vrijstellingen.

¹³⁹ E.H. Mennes en A. Wolkers, ‘Belastingvoordeel bij internetaankopen (deel II)’, BTW-bulletin 2009, nr. 9, p. 6-7.

¹⁴⁰ E.H. Mennes en A. Wolkers, ‘Belastingvoordeel bij internetaankopen (deel II)’, BTW-bulletin 2009, nr. 9, p. 6-7.

Stel nu dat de consument bij maar een verkoper twee zendingen besteld. Doorslaggevend is dan dat beide zendingen apart tot stand komen (niet in een ‘winkelwagentje’). De vrijstellingsbepaling vindt dan volgens de auteurs gewoon toepassing.¹⁴¹

Tot slot is nog een mogelijkheid denkbaar dat consumenten hun product bij fysieke winkels uitzoeken en de winkelier door middel van een agentschap tussen de winkelier en de fabrikant uit een derde land dit product vervolgens besteld, maar niet in de winkel laat afleveren maar direct bij de consument thuis.

Naar mijn mening zijn de mogelijkheden die deze auteurs opsommen, op de eerste mogelijkheid na, allemaal nogal vergezocht. Stel dat een consument bij een webwinkel niet interesse heeft in twee producten, maar in vijf producten. Dan zou de consument vijf maal het winkelmandje moeten vullen en vijf keer de verzendkosten moeten betalen. Terwijl bij één zending van alle vijf de producten de verzendkosten misschien wel om niet zijn. De vraag is ook hoe de auteurs dit voor hun zien op de website van de webwinkel. Een oproep om één stuks aankopen te doen? Dat kost de leverancier administratief ook veel meer werk.

5.5 Misbruik van recht

5.5.1 Algemeen

Een veelheid van belastingplichtigen probeert met methodieken belasting te ontwijken of te ontgaan. Het ontwijken van belastingheffing is zonder twijfel een strafbaar feit en in strijd met de fiscale regels. Het ontgaan van belastingheffing ligt veel genuanceerder. In beginsel is hier geen strijdigheid met de wet. Een belastingplichtige zal altijd er naar streven om zijn belastingdruk te minimaliseren. Door activiteiten geografische of in de tijd te verplaatsen kan een belastingplichtige belasting besparen. Ook een gekunstelde constructie kan leiden tot belastingbesparing. Nederland bestrijdt deze handelwijze met *fraus legis*.¹⁴² *Fraus legis* is een Nederlands beginsel en werd in 1984 voor het eerst vormgegeven door de Hoge Raad.¹⁴³ Hierbij kwamen 3 criteria aan de orde voor aanduiding van *fraus legis*:

1. de transactie buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële praktische betekenis heeft;
2. overwegende motief van de transactie belastingbesparing is;
3. doel en strekking van de wet wordt miskend.

¹⁴¹ E.H. Mennes en A. Wolkers, ‘Belastingvoordeel bij internetaankopen (deel II)’, BTW-bulletin 2009, nr. 9, p. 7.

¹⁴² P. Kavelaars, ‘Misbruik van fiscaal recht in de Europese Unie’, L.J.A. Pieterse (red.), Van Mens tot Mens, SDU, Den Haag, 2011, p. 161-171.

¹⁴³ HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

De term “fraus legis” komt binnen de EU-context niet voor. Het Hof van Justitie EU spreekt in dit geval van “misbruik van recht” en heeft hiermee een communautair begrip gevormd. De essentie van het criterium “misbruik van recht” is dat niet langer een beroep kan worden gedaan op de beschermende werking van het EU-recht. Er zijn 2 criteria waaraan moet worden voldaan om een constructie aan te duiden als misbruik van recht, namelijk:

- a. (gekunsteld) handelen in strijd met doel en strekking van de wet;
- b. met het uitsluitende doel belasting te besparen en zelfs te ontgaan.

Misbruik van recht is een criterium dat is ontstaan in de jurisprudentie. Dit was voor het eerst aan de orde in het arrest Emsland-Stärke (C-110/99).¹⁴⁴ Ik heb dit arrest al kort besproken in paragraaf 3.5.3, maar zal de feiten in het belang van deze paragraaf nogmaals uiteenzetten. Deze Duitse onderneming vervoerde aardappelzetmeel van Duitsland naar Zwitserland en vervolgens weer terug naar Duitsland nadat het in Zwitserland was ingeklaard voor het vrije verkeer. Voor het uitvoeren naar Zwitserland ontving Emsland-Stärke uitvoerrestituties. De Duitse fiscus vorderde vervolgens deze uitvoerrestituties terug, omdat het aardappelzetmeel in ongewijzigde staat vanuit Zwitserland terugkeerde naar Duitsland. Het HvJ EG besliste in 1977 dat gemeenschapsverordeningen niet zo ruim mogen worden toegepast, dat zij misbruiken van exporteurs zouden dekken.¹⁴⁵ In r.o. 52 en 53 stelde het HvJ EG vervolgens de vereisten vast wanneer het om misbruik van recht gaat. Deze criteria hebben veel overeenkomsten met de ‘fraus legis’ criteria:

- a. een geheel van objectieve omstandigheden is vereist waaruit blijkt, dat in weerwil van de formele naleving van de door gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt; en
- b. een subjectief element is vereist, namelijk de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat.

Aan de nationale rechter zal moeten worden bewezen door de inspecteur of aan deze criteria is voldaan om vast te stellen of het om misbruik van recht gaat.¹⁴⁶ De nationale rechter moet vervolgens aan de hand van de feitelijke omstandigheden beoordelen of aan beide criteria is voldaan.

¹⁴⁴ HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

¹⁴⁵ In r.o. 51 van C-110/99 (Emsland-Stärke) verwijst het HvJ naar r.o. 21 van het arrest Cremer, HvJ 11 oktober 1977, zaak 125/76.

¹⁴⁶ R.o. 59 van C-110/99 (Emsland-Stärke).

Zowel het *fraus legis* begrip als het misbruik van recht begrip vereisen dat aan beide gestelde criteria is voldaan. Indien er sprake is van misbruik van recht kan geen beroep worden gedaan op het gemeenschapsrecht.

Het Emsland-Stärke arrest kreeg echter maar weinig aandacht, ook al werd in dit arrest de basis gelegd voor de criteria van misbruik van recht. De grote doorbraak kwam zes jaar later in de zaak Halifax.¹⁴⁷

5.5.2 Misbruik van recht in de btw

In de Btw-richtlijn is geen algemene bepaling opgenomen om misbruik tegen te gaan. Alleen sommige bepalingen in de richtlijn hebben nadere uitvoeringsmaatregelen vastgesteld om belastingfraude, misbruik of iets dergelijks te voorkomen. In art. 11 van de Btw-richtlijn is opgenomen dat als een lidstaat gebruik maakt van de mogelijkheid van een fiscale eenheid, de lidstaat alle maatregelen kan vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en –ontwijking te voorkomen. Ook in art. 19 van de Btw-richtlijn is voor de overdracht van een algemeenheid van goederen een gelijkkluidende passage opgenomen om belastingfraude en –ontwijking te voorkomen.

In art. 33 van de Btw-richtlijn voor afstandsverkopen is deze passage niet opgenomen. De opstellers van de richtlijn achtte dit blijkbaar niet nodig. Als een dergelijke antimisbruikbepaling wel was opgenomen, had de Nederlandse staat de toevoeging van de woorden ‘direct of indirect’ in de afstandsverkopenregeling op grond van die bepaling kunnen rechtvaardigen om misbruik tegen te gaan.

Lang werd gedacht dat het onbeschreven beginsel ‘misbruik van recht’ niet kon worden toegepast in de omzetbelasting. De omzetbelasting werd gezien als een objectieve belasting en het werd onmogelijk geacht om aan een subjectief criterium te toetsen. Bovendien eist het leerstuk dat er een subjectieve gerichtheid van de belastingplichtige moet zijn om een belastingvoordeel te behalen.¹⁴⁸ Hierin kwam verandering in 2006 toen het HvJ het arrest Halifax wees.¹⁴⁹¹⁵⁰ Dit betrof een Engelse bank die voor het grootste gedeelte van haar diensten vrijgesteld is van btw en dus ook geen recht heeft op vooraftrek. Halifax sloot met meerdere dochterondernemingen transacties om op haar grond een aantal nieuwe gebouwen te

¹⁴⁷ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

¹⁴⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED, Deventer: Kluwer 2012, p. 46.

¹⁴⁹ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

¹⁵⁰ Twee vergelijkbare zaken in Engeland rond dezelfde tijd waren: HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-419/02 (BUPA) en HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-223/03 (Huddersfield).

realiseren. Het doel hiervan was om de voorbelasting in aftrek te kunnen brengen. De nationale rechter moest aan de hand van feitelijke omstandigheden beslissen of er sprake was van misbruik van recht. De criteria uit het arrest Emsland-Stärke voor de vaststelling van misbruik van recht komen terug in het Halifax-arrest in r.o. 74 en 75. Uit het Emsland-Stärke arrest is al gebleken dat indien er sprake van misbruik van recht is, Halifax dan geen beroep meer kan doen op (de beschermende werking van) het EU-recht. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt door het HvJ tussen directe en indirecte belastingen.¹⁵¹ Een belastingplichtige is wel vrij om de meest voordeligste weg te kiezen indien er meer mogelijke transacties zijn.¹⁵²

Na dit arrest volgde het arrest Part Service.¹⁵³ Ook hier ging het om een btw-kwestie. In deze zaak ging het om een leaseconstructie waarbij het doel was de heffingsgrondslag van de btw te verminderen. Een leasecontract werd in feite gesplitst in drie overeenkomsten, waarbij ook drie partijen waren betrokken. De vraag die in dit arrest werd voorgelegd is of er ook sprake kan zijn van misbruik van recht indien het wezenlijke doel van de handelingen is om een belastingvoordeel te verkrijgen, maar daarnaast ook economische doelen worden nagestreefd. Het HvJ besliste in r.o. 45, dat er sprake is van misbruik van recht als het wezenlijke doel van de handeling is om een belasting voordeel te verkrijgen. In r.o. 62 oordeelde het HvJ dat “de nationale rechter bij de door hem te verrichten beoordeling het louter kunstmatige karakter van de handelingen in aanmerking kan nemen, alsmede de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen (voormeld arrest Halifax e.a., punt 81). Uit dergelijke omstandigheden kan blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een rol gespeeld.” Het laatste punt is zeer merkwaardig, omdat normaliter aan zakelijke belangen een grote rol wordt toegekend. In r.o. 73 van de zaak Halifax gaf het HvJ nog aan dat als een belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, hij niet door de Zesde richtlijn verplicht wordt de transactie te kiezen waar de hoogste btw verschuldigd is.

De zaak Weald leasing¹⁵⁴ betrof een leasestructuur voor een groep verzekeringsmaatschappijen. Gezamenlijk betrof het aftrekrecht voor de moeder CML en de dochter CARC ongeveer 1%. Weald leasing kocht bedrijfsmiddelen in en leasede deze

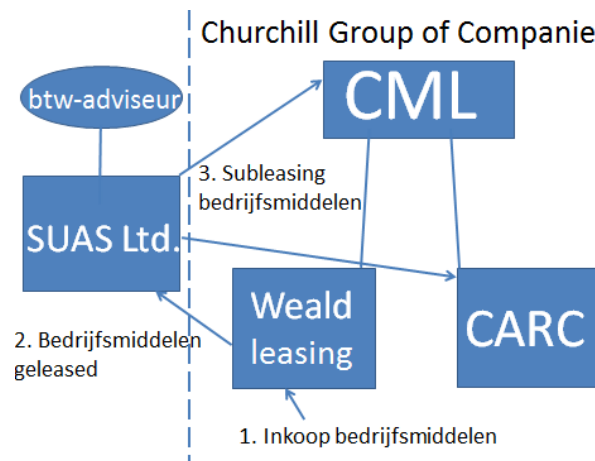
¹⁵¹ R.o. 68-70 van het arrest Halifax (C-255/02).

¹⁵² R.o. 73 van het arrest Halifax (C-255/02).

¹⁵³ HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part service).

¹⁵⁴ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald leasing).

vervolgens aan SUAS Ltd, die in handen is van een btw-adviseur van de Churchill Group. SUAS Ltd. subleasede de bedrijfsmiddelen vervolgens aan CML of CARC. Als CML of CARC de bedrijfsmiddelen direct had aangeschaft hadden zij in een keer de niet-aftrekbare btw moeten betalen. Nu werd de btw uitgesmeerd over de leasetermijn en waren zij alleen de leasevergoeding verschuldigd. De opzet van de structuur had als enige doel de btw-druk op de aanschaf



van nieuwe bedrijfsmiddelen uit te smeren over de tienjarige looptijd van de lease. Het financieringsvoordeel bedroeg ongeveer 25% van het btw-bedrag op de investering. De vraag die hier bij opkomt is of een financieringsvoordeel kan worden bestreden met het leerstuk van misbruik van recht. Het HvJ concludeerde dat leasing op zichzelf niet in strijd is met de btw-regelgeving, ook niet als hiermee de btw wordt uitgesmeerd over de leasetermijn, tenzij:

1. de contractvoorwaarden voor de lease niet overeenstemmen met de normale marktvoorwaarden;
2. de betrokkenheid van een derde intermediair ertoe leidt dat toepassing van de btw-regelgeving wordt verhinderd.

Het eerste vereiste komt overeen met het vereiste van ‘normale handelstransacties’ dat werd gebruikt in de zaak Halifax. De zaak heeft de lidstaten nieuwe aanknopingspunten gegeven om te toetsen of er sprake is van misbruik van recht.

Vervolgens deed het HvJ op dezelfde datum een uitspraak in de zaak RBS Deutschland (zie paragraaf 5.3.2).¹⁵⁵ De leasevoorwaarden werden zo ingericht dat er gebruik werd gemaakt van een mismatch (dispariteit) tussen de tekst van de omzetbelasting van het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. Ter zake van de lease was hierdoor in beide landen geen btw verschuldigd. RBSD kon wel de btw die drukte op de aanschaf van de auto's volledig in aftrek brengen. Het HvJ besliste dat er niet kunstmatig wordt gehandeld en dus geen sprake is van misbruik van recht. Het btw-voordeel zou niet worden beoogd indien het Verenigd Koninkrijk en Duitsland de mismatch tussen hun nationale wetgeving zouden wegnemen.

¹⁵⁵ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBS Deutschland).

Een consequentie van de vaststelling van misbruik van recht is dat er niet langer een beroep op het EU-recht kan worden gedaan. Overige consequenties zullen bepaald worden door het geldende recht van elke lidstaat. Logisch, aangezien de nationale rechter beoordeelt aan de hand van de feitelijke omstandigheden of er sprake is van misbruik van recht. De gevolgen van de vaststelling zullen per belasting verschillend zijn. Als het de omzetbelasting betreft zal de Btw-richtlijn van toepassing zijn en moet de beslissing in lijn zijn met deze richtlijn. Dit ligt moeilijker bij directe belastingen waar de algemene verkeersvrijheden een rol spelen. In dit geval is er geen eenduidig EU-recht. Hierdoor kan de beslissing per lidstaat tot grote verschillen leiden. In mijn onderzoek kijk ik alleen naar beslissingen die betrekking hebben op de omzetbelasting. In r.o. 93 van de zaak Halifax staat dat de vaststelling van misbruik van recht niet moet leiden tot een sanctie, maar tot, in dit geval, een terugbetaling van de onterechte afgetrokken voorbelasting. In deze rechtsoverweging wordt verwezen naar r.o. 56 uit het arrest Emsland-Stärke, waarin zij de ontvangen restituties moesten terugbetalen als vast zou komen te staan dat er sprake was van misbruik van recht. Het HvJ oordeelt dat de transacties die het misbruik vormen moeten worden geherdefinieerd naar een situatie zoals die zou zijn geweest zonder de gekunstelde structuur.

5.5.3 Handelwijze in het Otto-arrest

In paragraaf 5.5.1 schreef ik dat de Hoge Raad in Nederland het beginsel ‘fraus legis’ in 1984 voor het eerst vorm gaf in BNB 1985/32. In r.o. 3.4 van het Otto-arrest (BNB 1992/122) zien we dat de inspecteur de 3 vastgestelde criteria doorloopt in diens argumentatie om tot de conclusie te komen dat er sprake is van fraus legis. De inspecteur draagt aan dat er geen wezenlijke verandering is opgetreden in de juridische constructie ten opzichte van het verleden. Volgens de inspecteur was het enige doel van de constructie om de heffing van omzetbelasting over de portokosten te ontgaan en dit is in strijd met doel en strekking van de wet. In 1992 deed de Hoge Raad dit argument van de hand door er op te wijzen dat door de wijzigingen wel degelijk andere rechtsgevolgen zijn ontstaan. Hierdoor kan de structuur niet in strijd worden geacht met doel en strekking van de wet.

Meer dan 20 jaar na dit arrest is het interessant om de uitspraken van het HvJ in zaken die gewezen zijn na het Otto-arrest over misbruik van recht na te gaan. Om hierbij te beoordelen of de uitspraak van de Hoge Raad toentertijd nog steeds in lijn ligt met de jurisprudentie na het Otto-arrest en of de Hoge Raad tot dezelfde uitspraak zou komen.

Het arrest van Part Service¹⁵⁶ speelt naar mijn mening een grote rol, omdat het HvJ in dit arrest oordeelde dat er naar het wezenlijke doel van de handeling moet worden gekeken. De rechtskracht van het zakelijke belang achter een transactie heeft door deze uitspraak ingeboet. Doch leidde de wijzigingen in de contractuele relatie tot wezenlijk andere rechtsgevolgen en ontstond er een rechtsverhouding tussen de PTT en de klanten, ondanks dat in de feitelijke gang van het vervoer geen verandering voordeed. De belanghebbende (Otto) is na de wijziging van de juridische structuur de werkelijke portokosten apart en als zodanig in rekening gaan brengen. Ook vorderde belanghebbende de portokosten van de klant ongeacht of de klant tot koop overging.¹⁵⁷ In art. 8, lid 2 Wet OB staat dat de vergoeding het totale bedrag is dat ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht. Dit moet per prestatie worden vastgesteld. Dat daardoor de regeling voor de doorlopende post van toepassing was, is een gevolg van de aanpassingen die wel degelijk – zoals aangegeven – rechtsgevolgen hadden voor de betrokken partijen. Mijns inziens verwacht ik dat de Hoge Raad meer dan 20 jaar naar dato tot dezelfde uitspraak zou komen. Het wijzigen van de juridische structuur waardoor het vervoer plaatsvindt voor rekening van de afnemer, brengt wijzigingen in de rechtsverhoudingen en kan naar mijn mening geen misbruik van recht zijn. Ik ben van mening dat de inspecteur achter het net vist door de gebrekkige formulering van de wet. Het is aan de inspecteur om te bewijzen dat een handeling onder de wet valt en als een handeling, zonder kunstmatig karakter, niet onder de wet valt, heeft de inspecteur geen rechtsgrond om de handelwijze aan te merken als ‘misbruik van recht’. Het vervoer laten plaatsvinden op rekening van de afnemer is geen onnatuurlijk handeling. Bovendien is het een wettelijke regeling om de portokosten als doorlopende post vrij van btw te laten plaatsvinden, omdat ook de PTT (nu Post NL) voor reguliere post de btw vrijstelling kan toepassen.

5.5.4 Handelwijze in het Har Vaessen-arrest

In r.o 53 van de conclusie van A-G Kokott is af te leiden dat ECI de goederen van Nederland naar Zwitserland liet vervoeren en vervolgens vanuit Zwitserland de goederen liet leveren aan haar klanten in Nederland. De wijze van vervoer (groepage zending) van het goed heeft geen invloed op de toepasselijkheid van de vrijstelling. De intentie van partijen, namelijk het voor rekening van de geadresseerde vervoeren en inklaren van goederen die vanuit een niet-EU land worden verzonden naar een klant in de EU, wijzigt immers niet. Er wordt gehandeld in

¹⁵⁶ HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part service).

¹⁵⁷ Hierbij moet vermeld worden dat bij een totaalvordering beneden de f10 uit praktische overwegingen geen incassomaatregelen werden genomen als de klant niet had betaald.

lijn met de bedoeling van de vrijstellingsregeling en dus kan er geen sprake zijn van misbruik van de douanevrijstelling. Als ECI de goederen rechtstreeks had verzonden naar haar klanten in Nederland was zij ook geen douanerechten verschuldigd geweest. De wijze van verzending verschaft het postorderbedrijf generlei een douanevoordeel.

De Nederlandse regering was van mening dat in het Har Vaessen-arrest misbruik van recht vooral lag gelegen in het verkrijgen van de vrijstelling voor de omzetbelasting. Door gebruik te maken van een buiten de gemeenschap gelegen distributiecentrum, genoot Har Vaessen een vrijstelling van douanerechten en tevens ook voor de omzetbelasting. Dit financiële voordeel zou volgens de Nederlandse regering tot concurrentieverstoring leiden in vergelijking tot ondernemers die goederen wel vanuit de Gemeenschap naar hun klanten sturen. Het HvJ doet dit argument af met de redenering dat ondernemingen die hun goederen rechtstreeks vanuit een derde staat naar hun klanten versturen, onvermijdelijke kosten maken in verband met het vervoer en de douaneprocedures en dit staat tegenover het voordeel van de invoervrijstellingen. Actieve ondernemingen binnen dezelfde sector, die de goederen binnen de lidstaat of de Gemeenschap versturen, dragen deze kosten niet noodzakelijkerwijs.

Het HvJ gaf aan dat de bestrijding van misbruik bij de vrijstelling van de omzetbelasting niet kon worden aangevoerd door art. 23 van de Verordening restrictief uit te leggen. Bovendien heeft Nederland zelf de vrijstelling van omzetbelasting gekoppeld aan de douanevrijstelling van art. 23 van de Verordening. Volgens het HvJ staan andere wegen open om misbruik van een btw-voordeel te bestrijden. Nederland had ook de nationale vrijstellingsbepaling kunnen aanpassen, maar heeft dit echter niet gedaan.

Indien de Nederlandse regering zich op het standpunt zou stellen dat de handelwijze in het Har Vaessen-arrest misbruik vormt van art. 7:27, lid 3 van de Algemene douaneregeling, acht ik dit wel succesvol. ECI vervoert immers de goederen van Nederland naar Zwitserland en weer terug naar Nederland, zonder hierbij bewerkingen aan de goederen uit te voeren. Deze handelwijze komt overeen met de handelwijze in de zaak *Emsland-stärke*¹⁵⁸. Het HvJ besliste in dit arrest dat de zogenoemde U-bochtconstructie een vorm van misbruik is.

In het geval dat de goederen van Nederland naar Zwitserland worden vervoerd en vervolgens worden verkocht aan een afnemer die woont of is gevestigd in een andere EU-lidstaat, vormt deze handeling naar mijn mening ook misbruik van recht. In lijn met de uitspraak van het HvJ in de zaak *Part Service*¹⁵⁹, is het wezenlijke doel van de handeling om een belasting voordeel te verkrijgen. Het feit dat de goederen in Zwitserland worden verpakt en geadresseerd, is geen

¹⁵⁸ HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke*).

¹⁵⁹ HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part service*).

toevoeging aan de productie van het goed zelf. Al zou de verpakking en adressering in Zwitserland een economisch doel hebben gehad, wat ik in twijfel trek, dan was het verkrijgen van een belastingvoordeel alsnog het wezenlijke doel van de handeling.

Naar mijn mening is er geen sprake van misbruik als een bedrijf goederen verkoopt die geproduceerd zijn buiten de EU en deze goederen vervolgens worden ingevoerd in de EU en worden verkocht aan afnemers die wonen of gevestigd zijn in de EU. De handelwijze is in dat geval niet gekunsteld.

5.6 Probleemstelling

Na aanleiding van mijn onderzoek kom ik tot de conclusie dat de afstandsverkopenregeling van art. 5a Wet OB niet altijd leidt tot heffing van btw. Doordat de tekst van de afstandsverkopenregeling in Nederland afwijkt van die van andere lidstaten, kunnen de lidstaten over de toewijzing van de heffing van btw tot een ander mening zijn toegedaan. Ik ben van mening dat de toevoeging van de woorden ‘direct of indirect’ door de Nederlandse wetgever in art. 5a, lid 1 Wet OB geen rechtskracht heeft, omdat dit niet overeenkomt met de bepaling in de Btw-richtlijn. Bovendien deed de HR in het Otto-arrest geen uitspraak over wie de vervoersarbeid verrichtte, maar draaide het om de wijziging van de vervoersovereenkomst. Hierdoor heeft de toevoeging van de woorden ‘direct of indirect’ naar mijn mening geen aanvullende betekenis. Ook laat de Btw-richtlijn in art. 33 geen ruimte voor de opname van een antimisbruikbepaling tegen belastingfraude en –ontwijking.

Mijns inziens kan zowel met als zonder de toevoeging in art. 5a, lid 1 Wet OB, een dispariteit ontstaan tussen Nederland en de andere lidstaat. Dit zou niet mogelijk moeten zijn als Nederland en de andere lidstaten de Btw-richtlijn volledig en juist implementeren in hun nationale wetgeving. Door de uitspraak van de HR in de zaak Otto kunnen webwinkels de afstandsverkopenregeling omzeilen door hun vervoersvoorwaarde aan te passen. De enige oplossing is in dat geval dat de tekst van de Btw-richtlijn wordt aangepast.

De uitspraak in de zaak Har Vaessen biedt de afstandsverkopenregeling in combinatie met de vrijstellingsregeling voor zendingen met een geringe waarde, webwinkels meer mogelijkheden om zendingen met een waarde van minder dan €22 vrij van omzetbelasting te leveren. Hierbij speelt geen rol of het goed is aangeschaft bij een leverancier die binnen of buiten de EU is gevestigd. Indien een particulier (of daarmee gelijkgestelde) een goed aanschaft binnen of buiten de EU (met uitsluiting van het vestigingsland van de particulier), is dit in beginsel een afstandsverkoop. Door de vrijstellingsregeling van art. 23 van de

Verordening (EG) nr. 1186/2009 en de koppeling met art. 7:27, lid 3 van de Algemene douaneregeling, betaalt de afnemer over zendingen tot €22 geen btw-heffing. Door de uitspraak in de zaak Har Vaessen kunnen webwinkels individuele bestellingen van particulieren bij de douane aanbrenge als een groepagezending. Zij hoeven hiervoor alleen de goederen afzonderlijk te laten verpakken en te adresseren buiten de EU en vervolgens bij de douaneaangifte een overzicht te voegen van de individuele personen voor wie de goederen bestemd zijn waarnaar de pakketjes vervolgens afzonderlijk worden verstuurd.

5.7 Deelconclusie

Eén jaar voor de intreding van de afstandsverkoopregeling in 1993 deed de HR uitspraak in de zaak Otto.¹⁶⁰ De HR besliste dat een wijziging in de vervoersvoorwaarden wel degelijk leidt tot een nieuwe contractuele verhouding tussen belanghebbende, de vervoerder en haar klanten. Door de wijziging geschiedde de bij belanghebbende bestelde goederen in het vervolg op naam en voor rekening van de klant.

Meer dan 17 jaar later deed het Hof van Justitie EG een uitspraak in de zaak Har Vaessen.¹⁶¹ Het HvJ EG besliste dat de vrijstellingsregeling van art. 23 van de Verordening (EG) nr. 1186/2009 voor zendingen met een geringe waarde niet restrictief dient te worden uitgelegd. De tekst van de vrijstellingsbepaling is bewust ruim geformuleerd door het streven naar administratieve vereenvoudiging. Het HvJ EG staat de vrijstelling op groepagezendingen toe, als reeds bij vertrek uit de derde staat van verzending bekend is wie de geadresseerde van elk van die pakketten is en de zending rechtstreeks aan de geadresseerde wordt verzonden. Mijn onderzoek naar het Otto-arrest en het Har Vaessen-arrest is van belang bij de beantwoording van mijn vijfde deelvraag, welke luidt:

Wat zijn de btw-gevolgen van jurisprudentie op de afstandsverkoopregeling en de zending van goederen met een geringe waarde en hoe kan de verkoper optimaal van de regeling gebruik maken?

Een gevolg van het Otto-arrest is dat de Nederlandse wetgever de woorden ‘direct of indirect’ (zonder basis in de Btw-richtlijn of een antimisbruikbepaling in die richtlijn te gebruiken) toevoegde aan de tekst van art. 5a, lid 1 Wet OB 1968. Door deze toevoeging wilde de wetgever de heffing van btw veiligstellen. Het gevolg is dat bij een afstandsverkoop

¹⁶⁰ HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

¹⁶¹ HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

Nederland de heffing van btw altijd aanwijst aan het land van de afnemer, mits een bepaald drempelbedrag is overschreden. Uit mijn onderzoek is gebleken dat België en Duitsland in overeenstemming met de tekst van de Btw-richtlijn, wel een gelijklopende passage hebben opgenomen in hun nationale bepaling. Daarentegen heeft het Verenigd Koninkrijk een afwijkende tekst opgenomen. In het geval dat het vervoer geschiedt op naam en voor rekening van de afnemer is de heffing van btw bij een afstandsverkoop afhankelijk van het standpunt van iedere lidstaat afzonderlijk. Indien een lidstaat van mening is dat de handeling niet langer onder de afstandsverkoopregeling valt, is de algemene bepaling voor de plaats van verzending van toepassing (heffing in het land van vertrek van het goed). Als de wijziging in de vervoersvoorwaarden tot gevolg heeft dat een lidstaat een ander standpunt inneemt, is er een verschil in wetgeving en is sprake van een dispariteit tussen Nederland en de andere lidstaat. Webwinkels kunnen hiervan optimaal gebruik maken door zich in Nederland te vestigen en afstandsverkoop te doen aan particulieren die wonen of gevestigd zijn in een andere lidstaat.

Ik ben van mening dat de woorden ‘direct of indirect’ geen aanvullende betekenis heeft aan de bepaling. Webwinkels kunnen direct een beroep doen op de tekst van de Btw-richtlijn. Bovendien heeft de toevoeging ‘direct of indirect’ betrekking op wie het vervoersarbeid verricht, maar daar deed de HR in het Otto-arrest geen uitspraak over. Hier draaide het om de wijziging van de vervoersovereenkomst.

Ook indien Nederland de woorden ‘direct of indirect’ uit de bepaling haalt, kan naar mijns inziens nog steeds een mismatch optreden. De uitspraak van de Hoge Raad in het Otto-arrest is nog steeds van kracht, wat tot gevolg heeft dat als het vervoer geschiedt op naam van de afnemer, het dan op grond van art. 5a geen afstandsverkoop zou zijn. Deze uitspraak is alleen rechtsgeldig in Nederland. Indien andere EU lidstaten de verkoop wel aanmerken als een afstandsverkoop kunnen webwinkels hiervan optimaal gebruik maken door zich in een andere lidstaat te vestigen en zich te richten op particulieren die in Nederland wonen of gevestigd zijn.

De gevolgen van het Har Vaessen-arrest op de btw is dat ondernemers ook bij een groepagezending van zendingen met een geringe waarde die rechtstreeks worden verzonden naar de afnemer, aanspraak kunnen maken op de vrijstellingsbepaling voor rechten bij invoer en de door Nederland hieraan gekoppelde vrijstelling voor de omzetbelasting.

Ondernemers kunnen van de uitspraak optimaal gebruik maken door goederen met een waarde onder de €22, die in beginsel onder de afstandsverkoopregeling vallen, in een derde

land te laten verpakken en te adresseren, en vervolgens via een groePAGEZENDING vrij van btw rechtstreeks naar afnemers in EU lidstaten sturen.

Naar mijn mening kan de handelwijze in het Otto-arrest niet als misbruik van recht worden aangemerkt. Het vervoer laten plaatsvinden op rekening van de afnemer is geen ongebruikelijke handeling en heeft dus geen kunstmatig karakter. Ik kom tot de conclusie dat de Nederlandse inspecteur achter het net vist, doordat de afstandsverkoopregelings in de Btw-richtlijn gebrekkig is geformuleerd. Een oplossing hiervoor is een wijziging op communautair niveau om de bepaling van de afstandsverkoopregelings meer omvattend te maken. De gemeenschapswetgever zou de tekst van de afstandsverkoopregelings kunnen aanvullen met de volgende woorden:

“door of voor rekening van de leverancier *alsmede door een vervoerder, andere dan de afnemer zelf, in opdracht van en voor rekening van de afnemer in de lidstaat van aankomst van de goederen* worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer”.

Het gevolg van deze wijziging zou zijn dat het de lidstaten verplicht om de nationale wetgeving aan te passen en dat webwinkels in het vervolg bij iedere vorm van verzending worden betrokken in de regeling voor afstandsverkoop.

In de zaak Har Vaessen is al beslist dat de handelwijze niet leidt tot misbruik van de vrijstellingsbepaling van art. 23 van de Verordening (EG) nr. 1186/2009. Echter ben ik van mening dat de handelwijze wel leidt tot misbruik van art. 7:27, lid 3 van de Algemene douaneregeling, de vrijstellingsregeling voor de heffing van btw. ECI vervoert immers de goederen van Nederland naar Zwitserland en weer terug naar Nederland, zonder hierbij bewerkingen aan de goederen uit te voeren. In de zaak Emsland-stärke¹⁶² is beslist door het HvJ dat deze zogenoemde U-bochtconstructie een vorm van misbruik is. Naar mijn mening is ook sprake van misbruik als de goederen van Nederland naar Zwitserland gaan en vanuit Zwitserland worden vervoerd of verzonden naar een particulier die woont of gevestigd is in een andere lidstaat dan Nederland. In lijn met de uitspraak van het HvJ in de zaak Part Service¹⁶³ is in dit geval sprake van misbruik van recht, omdat het wezenlijke doel is het in- en uitvoeren van de goederen in Zwitserland om de heffing van btw te ontgaan.

¹⁶² HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

¹⁶³ HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part service).

EINDCONCLUSIE

Samenvatting

Op 1 januari 1993 werden alle douaneformaliteiten aan de binnengrenzen van de lidstaten van de Europese Unie afgeschaft. Door deze afschaffing bedacht de gemeenschapswetgever in de Btw-richtlijn een bijzondere regeling voor verkopen op afstand aan een niet-belastingplichtige of een daarmee gelijkgestelde, genaamd de afstandsverkopenregeling. De afstandsverkopenregeling wijkt af van de algemene regeling voor de plaats van belastbaarheid van de levering en bepaalt dat btw verschuldigd is in het land van de afnemer van de goederen (tegen het aldaar geldende btw-tarief). Dit in tegenstelling tot de algemene regeling waar de plaats van levering is waar de verzending of het vervoer aanvangt. Afstandsverkopers ondervinden hierdoor niet alleen een administratief, maar ook een financieel, nadeel ten opzichte van ondernemers die alleen binnenlandse transacties verrichten, doordat zij zich moeten laten registreren in het land van de afnemer en aldaar aangifte moeten doen en btw voldoen aan de lokale belastingadministratie. Meestal is hiervoor een fiscaal vertegenwoordiger nodig die in dat land namens de afstandsverkoper deze formaliteiten vervult. Ook geldt voor afstandsverkopers dat hun verzendkosten het btw tarief volgen dat voor de goederen geldt, terwijl de universele postdienst een vrijstelling geniet op grond van art. 132, lid 1, onderdeel a van de Btw-richtlijn (en art. 11, lid 1, onderdeel m Wet OB 1968). Bij de implementatie van de afstandsverkopenregeling in de Wet OB voegde de Nederlandse wetgever aan de bepaling in de Wet OB de woorden ‘direct of indirect’ toe voorafgaand aan de woorden ‘door of rekening van de ondernemer die de levering verricht’. Met deze toevoeging wilde de wetgever veiligstellen dat de afstandsverkopenregeling van toepassing blijft bij iedere directe of indirecte bemoeienis van het postorderbedrijf met het vervoer. De aanleiding voor deze toevoeging was de uitspraak van de Hoge Raad in het Otto-arrest. De Hoge Raad besliste in het Otto-arrest dat als een postorderbedrijf de contractuele verhouding wijzigt waardoor de bestelde goederen in het vervolg geschiedde op naam en voor rekening van de klant, de verzendkosten worden aangemerkt als een doorlopende post. De wijziging in de contractuele relatie leidt derhalve tot andere rechtsgevolgen. De toevoeging van de Nederlandse wetgever kan echter tot een kwalificatieprobleem leiden tussen Nederland en andere lidstaten. Uit mijn onderzoek is gebleken dat in de tekst van de afstandsverkopenregeling in het Wetboek van België en Duitsland niet een gelijkkluidende passage is opgenomen. De tekst van het Verenigd Koninkrijk vertoont meer overeenkomsten

met de Nederlandse wettekst, maar de Engelse wetgever gebruikt hiervoor weer andere bewoordingen.

Binnen Europa is sprake van een gemeenschappelijke interne markt en vormen zij gezamenlijk een douane-unie. Goederen die vanuit derde landen de EU binnenkomen krijgen een douanebestemming en worden (mits van toepassing) onderworpen aan invoerbelasting. Bij aangifte van de goederen moet gelijktijdig ook de verschuldigde btw worden afgedragen. Sinds 1983 is door de EEG een Verordening (nr. 918/83) vastgesteld waarin de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde is opgenomen. Hierin is opgenomen dat de goederen van rechten bij invoer zijn vrijgesteld als het goed vanuit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap wordt gezonden en niet meer dan €150 per zending bedraagt. De tekst van de vrijstelling is bewust ruim geformuleerd omwille van administratieve vereenvoudiging. In de Algemene Douaneregeling is een vrijstelling voor de omzetbelasting opgenomen voor goederen die met een geringe waarde worden ingevoerd tot €22 per zending.

Uit mijn onderzoek is gebleken dat de vrijstellingsregeling de marktpositie verslechtert voor winkeliers in de EU met een fysieke winkel of webwinkels die hun producten naar afnemers vanuit de EU verzenden. Ook is de regeling nadelig voor kleine ondernemers, omdat de verplaatsing van de laatste schakel in de keten van het productieproces naar een derde land om financiële redenen alleen open staat voor midden- en grootbedrijven en de prijzen dalen naar een prijs onder de gemiddelde gehanteerde prijs (om aanspraak te maken op de vrijstelling).

Iedere ondernemer maakt voor zijn klanten graag gebruik van een vrijstelling voor douanerechten en omzetbelasting. Ook ECI in Nederland en haar zusterbedrijf in Zwitserland ECS, liet via Har Vaessen, een transportonderneming, pakketjes die vanuit Zwitserland werden verzonden in groepage, en deed aangifte ten invoer met een beroep op de vrijstellingsregeling voor alle pakketjes in één aangifte document. De vraag of de vrijstelling van toepassing is op een groepagezending leidde uiteindelijk tot een zaak bij het Europese Hof. De gevoerde lijn door de Hoge Raad in het Otto-arrest werd 17 jaar later door het Hof van Justitie EG in de zaak Har Vaessen bevestigd. Als de leveringsvoorwaarden zodanig zijn gewijzigd dat het vervoer plaatsvindt in opdracht van de afnemer/consument, kan de vrijstelling voor zendingen met een geringe waarde worden toegepast en kan zo de heffing van invoerrecht en btw buiten aanmerking blijven.

Voorts is belangrijk dat de handelwijze van een ondernemer die gebruik maakt van een dispariteit niet beticht kan worden van misbruik van recht.

Indien het een kwalificatieverschil (dispariteit) betreft tussen twee lidstaten is dit een probleem dat tussen de lidstaten zelf moet worden opgelost. Als de verplaatsing van de goederen de zogenoemde U-bochtconstructie vertoont, kan echter wel sprake zijn van misbruik van recht. Zonder U-bochtconstructie kan er naar mijn mening nog steeds sprake zijn van misbruik van recht. Belangrijk is dat het wezenlijke doel van het in- en uitvoeren van goederen niet is ingegeven om heffing van btw te ontgaan.

Conclusie

Na aanleiding van de uitspraak in het Otto- en Har Vaessen-arrest heb ik onderzocht wat de gevolgen hiervan zijn in de praktijk voor de btw. Mijn probleemstelling luidt:

*Leidt de afstandsverkopenregeling **altijd** tot de heffing van btw, waarbij zowel de Nederlandse wetgeving als die in andere EU landen in aanmerking genomen dienen te worden en welke mogelijkheden biedt deze regeling in combinatie met de vrijstellingsregeling voor leveringen van goederen met een geringe waarde?*

In mijn onderzoek kom ik tot de conclusie dat de afstandsverkopenregeling niet altijd leidt tot de heffing van btw. De tekst van de afstandsverkopenregeling in de Wet OB komt niet overeen met de tekst van de Btw-richtlijn en leidt niet tot hetzelfde resultaat. Tussen Nederland en andere lidstaten die de afstandsverkopenregeling wel juist geïmplementeerd hebben in hun nationale wetgeving, kan dit verschil leiden tot een dispariteit. Afstandsverkopers die het vervoer laten plaatsvinden op naam en voor rekening van de afnemer, kunnen in Nederland een beroep doen op het Otto-arrest. Hierdoor is de levering niet langer een afstandsverkoop in Nederland en is de algemene regeling voor de plaats van levering van toepassing, het land waar de verzending of het vervoer aanvangt. De vraag die hierbij opkomt is wat het standpunt is van andere EU landen als op basis van de vervoersovereenkomst de levering plaatsvindt op naam en voor rekening van de afnemer. Door een dispariteit in regelgeving kan een ondernemer die daarvan gebruik maakt, niet eenvoudig misbruik van recht verweten worden. Alhoewel in zeer gekunstelde constructies dat wel mogelijk zou kunnen zijn, is die weg (procederen om misbruik van recht geaccepteerd te krijgen door de rechter), naar mijn mening niet de meest doeltreffende wijze, om de concurrentieverstorende werking van constructies tegen te gaan.

Naar mijn mening is de beste oplossing een wijziging op communautair niveau. De tekst van de afstandsverkoopregeling in art. 33 Btw-richtlijn moet zodanig worden aangepast dat het niet langer uitmaakt of de goederen voor rekening van de leverancier of de afnemer zijn verzonden. De gemeenschapswetgever zou de tekst van art. 33, lid 1 kunnen aanvullen met de volgende woorden:

“door of voor rekening van de leverancier alsmede door een vervoerder, andere dan de afnemer zelf, in opdracht van en voor rekening van de afnemer in de lidstaat van aankomst van de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer”.

Door de dwingende werking van de Btw-richtlijn leidt deze wijziging ook tot een wijziging van alle nationale btw-wetgevingen.

Literatuurlijst

Boeken

D.B. Bijl, M.E van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2001.

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012.

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED, Deventer: Kluwer 2012.

H.W.M. van Kesteren, Misbruik van recht in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2004.

W.A.P. Nieuwenhuizen, BTW-Jurisprudentie van het Hof van Justitie 2013/2014, Deventer: Kluwer 2013.

D.M. Weber, Jurisprudentie Europees direct belastingrecht 2010/2011, Deventer: Kluwer 2010.

D.M. Weber, Cursus Belasting Recht Omzetbelasting 2013-2014, Deventer: Kluwer 2013.

Jurisprudentie

Hof Leeuwarden 14 september 1977, nr. 376/76.

HvJ EG 11 oktober 1977, zaak 125/76 (Cremer).

HvJ EG 20 februari 1979, zaak 120/78 (Cassis de Dijon).

HvJ EG 5 april 1979, zaak C-148/78 (Ratti).

HvJ EG 19 januari 1982, zaak C-8/81 (Becker).

HvJ EG 15 mei 1982, zaak C-15/81 (Gaston Schul).

HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

HvJ EG 11 juli 1985, zaak 107/84 (Commissie/Duistland).

HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88 (Safe Rekencentrum BV).

HR 5 februari 1992, LJN: ZC4874, zaaknr: 27 376, BNB 1992/122 (Otto).

HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94 (Gebhard).

HR 2 oktober 1996, LJN: AA2051, BNB 1996/360.

HvJ 12 december 1996, zaak C-47/95-C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 en C-148/95 (Olasagasti).

HR 4 februari 1998, LJN: AA2418, BNB 1998/83.

HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (Gilly).

HvJ EG 21 september 1999, zaak C-307/97 (Saint-Gobain).

HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

Hof Amsterdam 13 januari 2003, LJN: AV4460, zaaknr. 00/0089.

HR 11 april 2003, LJN: AF7095, zaaknr: 37 897 (Diefstal van onder douaneregeling geplaatste goederen).

HR 12 september 2003, LJN: AE4480, BNB 2004/75.

Hof Amsterdam 28 april 2005, LJN: AT5422, nr. 02/6250.

HvJ EG 12 juli 2005, zaak C-403/03 (Schempp).

HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-419/02 (BUPA).

HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-223/03 (Huddersfield).

HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/05 (Kerckhaert-Morres).

HvJ EG 12 december 2006, zaak C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation).

HvJ EG 14 december 2006, zaak C-401/05 (VDP Dental Laborator).

HR 23 november 2007, LJN: BB8432, zaaknr: 40142.

HR 30 november 2007, LJN: BB9006, zaaknr: 37641.

HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (Columbus Container Services).

HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part service).

HvJ EG 28 februari 2008, zaak C-293/06 (Deutsche Shell).

HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (Krankenheim).

HvJ EG 23 april 2009, zaak C-357/07 (TNT Post UK Ltd).

HvJ EG 2 juli 2009, zaak C-7/08 (Har Vaessen).

HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (Damseaux).

HvJ EG 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco OG).

HvJ EU 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald Leasing).

HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBS Deutschland).

Vaktijdschriften

M.E. van Hilten, *Uitgangspunt en afwijking afstandsverkopen en BTW na 1992*, WFR 1992/1469.

P. Kavelaars, *Misbruik van fiscaal recht in de Europese Unie*, L.J.A. Pieterse (red.), Van Mens tot Mens, SDU, Den Haag, 2011.

E.H. Mennes en A Wolkers, *Belastingvoordeel bij internetaankopen (deel I)*, BTW-bulletin 2005, nr. 12.

E.H. Mennes en A. Wolkers, 'Belastingvoordeel bij internetaankopen (deel II)', BTW-bulletin 2009, nr. 9.

R.A. Wolf, 'ABC-transacties, btw en intracommunautair vervoer: don't ask, don't tell?', WFR 2011/984.

Overige stukken

R. Foroughi, "Uitdagingen van de Europese douane-unie: verleden, heden en toekomst", Europese Fiscale Studies 2010/2011.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 3.1.13.

MvT, Kamerstukken 1967/68, 9324, p. 31 r.k.

MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3.

NEV, Kamerstukken II 1992/93, 22 712.

MvA, Kamerstukken II 1992/93, 22 712.

MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 677, nr. 3.

Dertiende Richtlijn - 17 november 1986 - nr. 86/560/EEG van de Raad.

Richtlijn 92/77/EEG, PbEG 31 oktober 1992.

Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart. 1983.

Verordening (EEG) nr. 2287/83 van de Commissie van 29 juli 1983.

Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987.

Verordening (EEG) nr. 3357/91 van de Raad van 7 november 1991.

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad 12 oktober 1992.

Verordening (EG) nr. 274/2008 van de Raad van 17 maart. 2008.

Verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008.

Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009.

Wet van 24 december 1992, Stb. 713.

Commissie van de EG, 468 definitief.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. V-N 2011/63.19.1, Stcrt. 2011, 19798.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 2013, nr. DV /2013 /340 U.

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde België:

http://ceff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=97d93f36-e1d9-4daa-90c2-eb3a37c553aa#hfdst_03_01_02

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde Verenigd Koninkrijk:

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde Duitsland:

http://www.jusline.de/Umsatzsteuergesetz_%28UStG%29.html

http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_nl.htm

http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/goederen_en_diensten_naar_andere_eu_landen/btw_berekenen_bij_diensten/eu_btw_melding_doen_met_moss

http://www.europa-nu.nl/id/vg9ic6nec2zi/europese_vrijhandelsassociatie_eva

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/zakendoen_buiten_de_eu/btw_berekenen/btw_berekenen_bij_import_goederen_uit_niet_eu_landen

BIJLAGE 1

Land	Hoog tarief	Laag tarief
Belgie	21	12 / 6
Bulgarije	20	9
Cyprus	19	9 / 5
Denemarken	25	-
Duitsland	19	7
Estland	20	9
Finland	24	14 / 9
Frankrijk	20	10 / 5
Griekenland	23	13 / 6,5
Groot-Brittanie	20	5
Hongarije	27	18 / 5
Ierland	23	13,5 / 9
Italie	22	10 / 4
Kroatie	25	10
Letland	22	12
Litouwen	21	9 / 5
Luxemburg	17	14 / 8
Malta	18	7 / 5
NEDERLAND	21	6
Oostenrijk	20	10
Polen	23	8 / 5
Portugal	23	13 / 6
Roemenie	24	9 / 5
Slovenie	22	9,5
Slowakije	20	10
Spanje	21	10 / 4
Tsjechie	21	15
Zweden	25	12 / 6

Bron: <http://www.cijfernieuws.nl/btw-in-eu/>

BIJLAGE 2

België: Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

Art. 14

§ 1. Wanneer het goed niet wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

§ 2. Wanneer het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer.

In afwijking van het eerste lid, wanneer de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen in een derdelandsgebied of een derde land ligt, wordt de plaats van de levering, door de persoon op wiens naam de wegens de invoer verschuldigde belasting regelmatig is voldaan, evenals de plaats van eventuele daaropvolgende leveringen, geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.

§ 3. Ingeval het door de leverancier, door de afnemer of door een derde verzonden of vervoerde goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd, wordt als plaats van de levering aangemerkt de plaats waar de installatie of de montage wordt verricht.

§ 4. Ingeval de levering van goederen wordt verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer, wordt als plaats van deze levering aangemerkt de plaats van vertrek van het passagiersvervoer.

Art. 15

§ 1. In afwijking van artikel 14, § 2 en met uitsluiting van de levering van goederen onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing bedoeld in de artikelen 312 tot 341 van Richtlijn 2006/112/EG, wordt de plaats van de levering van goederen geacht zich in België te bevinden wanneer ze door of voor rekening van de leverancier naar België worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat, voor zover de levering van de goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon op wie de afwijking van artikel 25ter, § 1, tweede lid, toepasselijk is, of voor enige andere niet-belastingplichtige en voor zover de goederen geen nieuwe vervoermiddelen zijn in de zin van artikel 8bis, § 2, noch gemonteerd of geïnstalleerd zijn door of voor rekening van de leverancier.

Ingeval echter de geleverde goederen andere zijn dan accijnsproducten, is het eerste lid niet van toepassing op de leveringen van goederen:

1° verricht binnen de grenzen of ten belope van een totaal bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, dat in een kalenderjaar niet hoger mag zijn dan 35.000 euro, en

2° mits het totale bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde van de in het voorafgaande kalenderjaar verrichte leveringen van andere goederen dan accijnsproducten 35.000 euro niet heeft overschreden.

De bepalingen bedoeld in het tweede lid zijn niet van toepassing wanneer de leverancier in de lidstaat waarvan hij deel uitmaakt er voor gekozen heeft dat de plaats van deze leveringen België is.

§ 2. In afwijking van artikel 14, § 2 en met uitsluiting van de leveringen van goederen onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge ingesteld bij artikel 58, § 4, wordt als plaats van een levering van goederen, die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat, aangemerkt: de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de voorwaarden onder 1° en 2° vervuld zijn:

1° de levering moet :

a) ofwel betrekking hebben op andere goederen dan de in artikel 8bis, § 2, bedoelde nieuwe vervoermiddelen, dan accijnsproducten en dan goederen geïnstalleerd of gemonteerd door of voor rekening van de leverancier en moet worden verricht voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon of voor een belastingplichtige die, in deze lidstaat, de bijzondere regeling voor landbouwondernemers geniet of die enkel handelingen stelt waarvoor hij geen enkel recht op aftrek heeft, op voorwaarde dat op het tijdstip van de levering deze personen niet gekozen hebben om hun intracommunautaire verwervingen aan de belasting te onderwerpen of, op dat tijdstip, het bedrag van hun verwervingen in het lopende kalenderjaar de drempel niet overschrijdt waaronder deze verwervingen niet aan de belasting onderworpen worden in de lidstaat waarvan deze personen deel uitmaken, of dat bedrag in het vorige kalenderjaar deze drempel niet heeft overschreden;

b) ofwel, betrekking hebben op andere goederen dan de nieuwe vervoermiddelen bedoeld in artikel 8bis, § 2, en dan goederen geïnstalleerd of gemonteerd door of voor rekening van de leverancier en verricht voor iedere andere niet-belastingplichtige;

2° het bedrag van de leveringen verricht door de leverancier naar deze lidstaat heeft in het vorige kalenderjaar de drempel overschreden of overschrijdt in het lopende kalenderjaar, op het tijdstip van de levering de drempel zoals deze werd bepaald door deze lidstaat bij toepassing van artikel 34 van de richtlijn 2006/112/EG.

Deze voorwaarde inzake de drempel is niet van toepassing :

a) in de situatie bedoeld in het eerste lid, 1°, b), voor de accijnsproducten;

b) wanneer de leverancier ervoor gekozen heeft dat de plaats van de door hem verrichte leveringen zich bevindt in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen.

Deze keuze geldt voor een periode van ten minste twee kalenderjaren. De Koning bepaalt de regels voor het uitoefenen van die keuze.

§ 3. Wanneer, in de situaties bedoeld in de paragrafen 1 en 2, de aldus geleverde goederen uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door de leverancier worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het

vervoer naar de afnemer, worden zij geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer.

BIJLAGE 3

Value Added Tax Act 1994

7 Place of supply.

(1) This section shall apply (subject to [sections 14 , 18 and 18B]) for determining, for the purposes of this Act, whether goods or services are supplied in the United Kingdom.

(2) Subject to the following provisions of this section, if the supply of any goods does not involve their removal from or to the United Kingdom they shall be treated as supplied in the United Kingdom if they are in the United Kingdom and otherwise shall be treated as supplied outside the United Kingdom.

(3) Goods shall be treated—

(a) as supplied in the United Kingdom where their supply involves their installation or assembly at a place in the United Kingdom to which they are removed; and

(b) as supplied outside the United Kingdom where their supply involves their installation or assembly at a place outside the United Kingdom to which they are removed.

(4) Goods whose place of supply is not determined under any of the preceding provisions of this section shall be treated as supplied in the United Kingdom where—

(a) the supply involves the removal of the goods to the United Kingdom by or under the directions of the person who supplies them;

(b) the supply is a transaction in pursuance of which the goods are acquired in the United Kingdom from another member State by a person who is not a taxable person;

(c) the supplier—

(i) is liable to be registered under Schedule 2; or

(ii) would be so liable if he were not already registered under this Act or liable to be registered under Schedule 1; and

(d) the supply is neither a supply of goods consisting in a new means of transport nor anything which is treated as a supply for the purposes of this Act by virtue only of paragraph 5(1) or 6 of Schedule 4.

(5) Goods whose place of supply is not determined under any of the preceding provisions of this section and which do not consist in a new means of transport shall be treated as supplied outside the United Kingdom where—

(a) the supply involves the removal of the goods, by or under the directions of the person who supplies them, to another member State;

(b) the person who makes the supply is taxable in another member State; and

(c) provisions of the law of that member State corresponding, in relation to that member State, to the provisions made by subsection (4) above make that person liable to VAT on the supply;

but this subsection shall not apply in relation to any supply in a case where the liability mentioned in paragraph (c) above depends on the exercise by any person of an option in the United Kingdom corresponding to such an option as is mentioned in paragraph 1(2) of Schedule 2 unless that person has given, and has not withdrawn, a notification to the

Commissioners that he wishes his supplies to be treated as taking place outside the United Kingdom where they are supplies in relation to which the other requirements of this subsection are satisfied.

(6) Goods whose place of supply is not determined under any of the preceding provisions of this section shall be treated as supplied in the United Kingdom where—

(a) their supply involves their being imported from a place outside the member States; and

(b) the person who supplies them is the person by whom, or under whose directions, they are so imported.

(7) Goods whose place of supply is not determined under any of the preceding provisions of this section but whose supply involves their removal to or from the United Kingdom shall be treated—

(a) as supplied in the United Kingdom where their supply involves their removal from the United Kingdom without also involving their previous removal to the United Kingdom; and

(b) as supplied outside the United Kingdom in any other case.

(8) For the purposes of the preceding provisions of this section, where goods, in the course of their removal from a place in the United Kingdom to another place in the United Kingdom, leave and re-enter the United Kingdom the removal shall not be treated as a removal from or to the United Kingdom.

(9) The Commissioners may by regulations provide that a notification for the purposes of subsection (5) above is not to be given or withdrawn except in such circumstances, and in such form and manner, as may be prescribed.

(10) A supply of services shall be treated as made—

(a) in the United Kingdom if the supplier belongs in the United Kingdom; and

(b) in another country (and not in the United Kingdom) if the supplier belongs in that other country.

(11) The Treasury may by order provide, in relation to goods or services generally or to particular goods or services specified in the order, for varying the rules for determining where a supply of goods or services is made.

BIJLAGE 4

§ 3 Lieferung, sonstige Leistung

(5a) Der Ort der Lieferung richtet sich vorbehaltlich der §§ 3c, 3e, 3f und 3g nach den Absätzen 6 bis 8.

(6) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.

Befördern ist jede Fortbewegung eines Gegenstands. Versenden liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten. Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.

(7) Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. In den Fällen des Absatzes 6 Satz 5 gilt Folgendes:

1. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt.
2. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.

(8) Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, gilt der Ort der Lieferung dieses Gegenstands als im Inland gelegen, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

§ 3c Ort der Lieferung in besonderen Fällen

(1) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Absätze 2 bis 5 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

(2) Absatz 1 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer

1. nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 genannten Personen gehört oder
2. a) ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, oder

b) ein Kleinunternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit ist oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder

c) ein Unternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwendet, oder

d) eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,
und als einer der in den Buchstaben a bis d genannten Abnehmer weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn bei dem Lieferer der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in einen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, die maßgebliche Lieferschwelle im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet und im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat. Maßgebende Lieferschwelle ist

1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten der Betrag von 100.000 Euro;

2. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Betrag.

(4) Wird die maßgebende Lieferschwelle nicht überschritten, gilt die Lieferung auch dann am Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, wenn der Lieferer auf die Anwendung des Absatzes 3 verzichtet. Der Verzicht ist gegenüber der zuständigen Behörde zu erklären. Er bindet den Lieferer mindestens für zwei Kalenderjahre.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Absatz 2 Nr. 2 und Absatz 3 gelten nicht für die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

§ 3a Ort der sonstigen Leistung

§ 3b Ort der Beförderungsleistungen und der damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen

§ 3d Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

§ 3e Ort der Lieferungen und Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn

§ 3f Ort der unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen

§ 3g Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte

BIJLAGE 5

3 Levering, overige prestaties

(5a) De plaats van levering is vormgegeven, onder voorbehoud van §§ 3c, 3e, 3f en 3g, in lid 6-8.

(6) Indien de goederen in verband met de levering door de leverancier, de afnemer, of een door de leverancier of door de afnemer gemachtigde derde, worden verzonden of vervoerd, wordt de levering geacht te hebben plaatsgevonden waar het vervoer of de verzending aan de afnemer of voor diens rekening aan een derde partij aanvangt.

Vervoer is elke beweging van de goederen. Er is sprake van verzending wanneer iemand het vervoer door een onafhankelijke gemachtigde laat uitvoeren. De verzending begint met de overdracht van de goederen aan de gemachtigde. Sluiten meerdere ondernemers transacties inzake dezelfde goederen en vindt het vervoer of de verzending van de goederen rechtstreeks van de eerste ondernemer aan de laatste afnemer plaats, dan is het vervoer of de verzending slechts aan een van de leveringen toe te wijzen. Indien de levering van de goederen plaatsvindt door middel van de verzending of het vervoer door de afnemer, die tevens leverancier is, dan is het vervoer of de verzending van de levering aan hem toe te wijzen, tenzij hij kan aantonen dat hij de goederen als leverancier heeft verzonden of vervoerd.

(7) Indien de goederen in verband met de levering niet worden vervoerd of verzonden, dan vindt de levering daar plaats waar de goederen zich bevinden op het moment dat de beschikkingsmacht overgaat. In het geval van lid 6, zin 5, geldt het volgende:

1. Leveringen voorafgaand aan het vervoer of de verzending worden geacht plaats te vinden waar het vervoer of de verzending van de goederen aanvangt.
2. Leveringen opvolgend aan het vervoer- of de verzending worden geacht plaats te vinden waar het vervoer of de verzending van de goederen eindigt.

(8) Bereiken de goederen door de verzending of het vervoer uit een derde land het binnenland, dan geldt als plaats van levering van deze goederen het binnenland waar de leverancier of diens gemachtigde de btw bij invoer verschuldigd is.

3c Plaats van levering in bijzondere gevallen

(1) Indien bij een levering de goederen door de leverancier of een door hem gemachtigde uit een lidstaat naar een andere lidstaat of uit de aangewezen gebieden elders in de gemeenschap bedoeld als in § 1, lid 3 worden verzonden of vervoerd, geldt de levering in overeenstemming met lid 2 tot en met 5 als ware te hebben plaatsgevonden waar het vervoer of de verzending eindigt. Dit geldt ook als de leverancier de goederen in de gemeenschap heeft ingevoerd.

(2) Lid 1 is van toepassing indien de afnemer:

1. niet behoort tot de personen genoemd in § 1a, lid 1, 2, of
2. a) een ondernemer is, die alleen vrijgestelde prestaties verricht en is uitgesloten van het recht op aftrek, of

b) een kleine ondernemer is, die volgens het belastingrecht van de bevoegde lidstaat is vrijgesteld van belastingheffing of is vrijgesteld van belastingheffing op een andere manier, of

c) een ondernemer is, die volgens het belastingrecht van de bevoegde lidstaat valt onder de forfaitaire regeling voor landbouwers, of

d) een rechtspersoon is, die niet kwalificeert als ondernemer of de goederen niet voor zijn onderneming verwerft,

en als een van de afnemers vermeld in de letters a tot en met d noch de desbetreffende drempel overschrijdt, noch afziet van de toepassing ervan. In het geval het vervoer of de verzending eindigt op het grondgebied van een andere lidstaat, dan is de vastgestelde drempel van deze andere lidstaat bepalend.

(3) Lid 1 is niet van toepassing, indien bij de leverancier, aan wie de leveringen in een lidstaat zijn toe te rekenen, het totaalbedrag van de leveringen, de leveringsdrempel in het lopende kalenderjaar niet overschrijdt en in het voorafgaande kalenderjaar niet heeft overschreden. De leveringsdrempel is

- (1) in het geval dat het vervoer of de verzending eindigt in het binnenland of in de in § 1 lid 3 aangewezen gebieden, een bedrag van 100.000 euro.
- (2) in het geval dat het vervoer of de verzending eindigt in een andere lidstaat, het door die lidstaat vastgestelde bedrag.

(4) Indien de leveringsdrempel niet wordt overschreden geldt in dat geval ook dat de plaats van levering is waar het vervoer of de verzending eindigt wanneer de leverancier afziet van de toepassing van lid 3. Het afzien van de toepassing van lid 3 moet worden kenbaar gemaakt aan de bevoegde autoriteit. Hij legt de leverancier voor tenminste twee kalenderjaren vast.

(5) Lid 1 tot 4 geldt niet voor de levering van nieuwe voertuigen. Lid 2, onderdeel 2 en lid 3 gelden niet voor de levering van accijnsgoederen.

§ 3a Plaats van een dienst

§ 3b Plaats van vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten

§ 3d Plaats van een intracommunautaire verwerving

§ 3e Plaats van een levering en restauratiedienst tijdens het vervoer aan boord van een schip, vliegtuig of trein.

§ 3f Plaats van gratis leveringen en diensten

§ 3g Plaats van levering van gas, elektriciteit, warmte of koude via warmte- of koudnetten