BTW
ALMANAK
2021

Handleiding voor de aangifte Omzetbelasting

40e jaarlijkse editie

— mr. M. Ameziane
— mr. N. van Duijn
— mr. drs. M.J. Ziepzeerder

Amsterdam 2021

Nextens

Voorwoord

Het kalenderjaar 2020 werd gekenmerkt door de coronapandemie. Deze pandemie zal haar sporen ook in 2021 nalaten. Het kabinet heeft vanaf het begin van de pandemie tal van maatregelen afgekondigd om ondernemend Nederland op fiscaal gebied enigszins tegemoet te komen. Ook op het terrein van de omzetbelasting zijn er verschillende tegemoetkomingen verleend. In deze Almanak zijn deze 'Coronategemoetkomingen' overzichtelijk verwerkt. U treft het overzicht aan in het hoofdstuk 'Nieuw in editie 2021?' In het trefwoordenregister kunt u vinden waar de verschillende maatregelen in deze Almanak zijn verwerkt. Bij de update van de digitale versie per 1 juli 2021 zullen eventuele wijzigingen worden verwerkt.

De Brexit is dit jaar echt een feit. Het Verenigd Koninkrijk maakt niet langer deel uit van de Europese Unie; voor de heffing van omzetbelasting betekent dit dat het Verenigd Koninkrijk als derde-land wordt beschouwd. Die uittreding heeft tot gevolg dat BTW-Richtlijn niet meer van toepassing is op prestaties die plaatsvinden vanaf 1 januari 2021 en waarvan de plaats van de prestatie in het Verenigd Koninkrijk (of in een ander derde-land) ligt.

Voor dit jaar staat er een belangrijke wijziging op stapel. Dat is het van kracht worden van de Wet implementatie richtlijnen elektronische handel. Deze wet is de uitvoering van een BTW-Richtlijn waardoor deze regeling in alle EU-lidstaten gelijk moet zijn. Bij de publicatie van deze Almanak is het uitgangspunt dat de wet per 1 juli 2021 van kracht zal worden. Dat is echter niet helemaal zeker; mogelijk wordt besloten tot opschorting van deze ingangsdatum. Omdat, bij inwerkingtreding van de wet in de loop van het jaar, er twee verschillende regimes van toepassing zullen zijn, hebben wij beide regimes opgenomen in deze editie van de Almanak. Schematisch zijn de wijzigingen die deze wet tot gevolg hebben in beeld gebracht.

Een andere belangrijke wijziging waarvan wij u hier op de hoogte willen brengen, is de mogelijke wijziging van de regeling voor privégebruik van goederen en diensten als de omvang van dat privégebruik meer dan 90% bedraagt. Nederland heeft toestemming van de Europese Unie gekregen voor aanpassing van de regeling. Of en, zo ja wanneer de regeling in Nederland ingevoerd zal worden, is nog niet bekendgemaakt.

Daarnaast hebben we weer de nodige jurisprudentie en beleidsmaatregelen van de staatssecretaris van Financiën (o.a. op het terrein van aftrek van voorbelasting, vaste inrichting en de zgn. *quick fixes*) verwerkt in deze editie.
2021 zal weer voor de ondernemer, adviseur en inspecteur vanuit het perspectief van de omzetbelasting een uitdagend jaar worden. Deze Almanak helpt u om eenvoudig van de betreffende regels op de hoogte te zijn.

Amsterdam, januari 2021
De auteurs

ISBN 978 90 352 4996 7

© 2021 LexisNexis Risk Solutions Group

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of welke andere wijze ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de auteursrechthebbende.
Alle in deze almanak opgenomen informatie is naar beste kunnen samengesteld en verwerkt. De juistheid en volledigheid van deze informatie kunnen echter niet worden gegarandeerd. De uitgever aanvaardt dan ook geen aansprakelijkheid voor schade, van welke aard dan ook, die het directe of indirecte gevolg is van handelingen en/of beslissingen die gebaseerd zijn op bedoelde informatie.

Eindredactie: mr. M. Talhi, mr. S. el Bannani en S. Braakmann > **Uitgever:** mr. N. Jobben > **Vormgeving binnenwerk en omslag:** Nextens, onderdeel van LNRS Data Services B.V. > **Druk:** Wilco, Zutphen

Tot onze spijt kunnen individuele vragen niet worden beantwoord. Schriftelijke suggesties zijn echter welkom (Nextens, Postbus 152, 1000 AD Amsterdam)

Nextens BTW Almanak 2021 is verkrijgbaar bij de boekhandel of te bestellen bij Nextens via www.nextens.nl

Meer informatie over *Nextens BTW Almanak* en andere producten van Nextens kunt u vinden op www.nextens.nl

1 Algemeen

1.1 Nieuw in editie 2021

Iedere editie van de BTW Almanak bevat wijzigingen ten opzichte van de vorige editie. Het gaat hierbij ten eerste om wijzigingen in wet- en regelgeving en relevante nieuwe jurisprudentie van nationale rechtscolleges of het Hof van Justitie EU. Daarnaast worden wijzigingen uitgevoerd om de leesbaarheid en toegankelijkheid van de BTW Almanak verder te optimaliseren en aan te passen aan de behoeften van de gebruikers. In de papieren editie gaat het om wijzigingen die gedurende het afgelopen kalenderjaar hebben plaatsvonden. De digitale editie, raadpleegbaar via Nextens FiscaalTotaal, wordt per 1 juli geüpdatet.

Nieuw in editie 2021: Coronamaatregelen

- Levering wattenstaafjes voor geneeskundig gebruik tegen 9%-tarief. Zie 10.2.7.2
- Online sportlessen tegen 9%-tarief. Zie [illegible]
- Levering COVID-19-vaccins tegen 0%-tarief. Zie 11.6.7
- Levering COVID-19-testkits tegen 0%-tarief. Zie 11.6.7
- Levering mondkapjes tegen 0%-tarief. Zie 11.6.7
- Uitlenen van zorgpersoneel tijdelijk vrijgesteld. Zie [illegible]
- Verlaging invorderingsrente. Zie [illegible]

Nieuw in editie 2021: Belastingplichtige (hfst. 5)

- Staatssecretaris, Besluit nr. 2020-25513: begrip vaste inrichting. Zie 5.5.1.7.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-812/19: Vaste inrichting die in andere lid-staat, waarbij het hoofdhuis in de lid-staat van vestiging tot een fiscale eenheid behoort, is een zelfstandige entiteit ten opzichte van het hoofdhuis. Zie 5.3.2.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-931/19: Verhuurde onroerende zaak zonder personeel is geen vaste inrichting. Zie 5.5.1.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 38 238: beschikking wijzigen of ontbinden fiscale eenheid is voor bezwaar vatbaar. Zie 5.3
- **(Update per 1 juli 2021)** Staatssecretaris, Besluit nr. 2021-9403: ondernemerschap van commissarissen en andere toezichthouders. Zie 5.4.4.

Nieuw in editie 2021: Leveringen (hfst. 6)

- Hof van Justitie, nr. C-276/18: Nadere invulling van het begrip 'vervoer door of voor rekening van de leverancier bij Zie 6.6.1.3.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-604/19: Begrip 'levering van een goed' bij de levering van het blote eigendom aan de vruchtgebruiker. Zie 6.2.7.

Nieuw in editie 2021: Diensten (hfst. 7)

- Hof van Justitie, nr. C-215/19: Plaats van dienst voor terbeschikkingstelling van serverkasten. Zie [illegible]
- Hof van Justitie, nr. C 731/19: Begrip 'commissionairedienst'. Zie 7.2.2
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-459/19: Begrip B2B-dienst als een ondernemer die naast zijn ondernemerssfeer beroepsmatig een niet-economische activiteit verricht en diensten afneemt voor deze niet-economische activiteit. Zie 7.4.1.2.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-288/19: Het begrip 'dienst tegen vergoeding' en het ter beschikking stellen van een auto door de werkgever aan een werknemer. Zie 7.2.3 en 7.4.6.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-593/19: Plaats van dienst bij roamingsdiensten door telecombedrijf dat buiten EU is gevestigd aan rechtspersoon/geen ondernemer binnen EU. Zie 7.5.13.2

Nieuw in editie 2021: Vergoeding (hfst. 8)

- Staatssecretaris, Besluit nr. 2020-22956: Verschuldigde bpm en maatstaf van heffing als bpm is verschuldigd voc van het vervoermiddel plaatsvindt. Zie 8.1.9.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/02610: Parkeren bij attractiepark geen onderdeel van toegangverlening tot attractiepark. Zie 9.3.2.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Staatssecretaris, Besluit nr. 2021/1926: Reisbureauregeling geldt ook als meerdere agentschappen bemiddelen bij dezelfde reisdienst. Zie 8.4.7.

Nieuw in editie 2021: 9%-tarief (hfst. 10)

- Belastingdienst, nieuwsbericht: Verlaagd tarief en aanbrengen groendak als isolatiemateriaal. Zie [illegible]
- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden: Dance-events en het begrip 'muziek- en toneeluitvoeringen'. Zie [illegible]
- Hof van Justitie, nr. C-331/19 en Hoge Raad, nr. 17/01725bis): Verlaagd tarief en (seks)lustopwekkende middele
- Hoge Raad, nr. 18/04728: Ondernemerschap voor gemeente die tennisaccommodatie ter beschikking stelt. Zie [illegible]
- Rechtbank Haarlem, nr. 18/325: Door edelsmid gemaakte sieraden en begrip 'kunstvoorwerp'. Zie [illegible]

- Rechtbank Noord-Nederland, nr. 19/3679: Verlaagd tarief en organisatie projectkoren 10.3.18 dirigent. Zie
- Staatssecretaris, Kamerbrief, nr. 2020-0000046656: Verlaagd tarief 10.3.3.1 denksporten. Zie
- Vereniging Bloemist Winkeliers: Afspraken met Belastingdienst over de forfaitaire berekeningsmethode voor de k
stukken. Zie 10.2.22.5.
- **(Update per 1 juli 2021)** Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 19/00701 en 19/00702: Verlaagd tarief en levering van lachgas. Zie 10.2.1.2.
- **(Update per 1 juli 2021)** Gerechtshof Den Haag, nr. 20/00512: Verlaagd tarief en cosmetische producten die niet onder de Geneesmiddelenwet vallen. Zie 10.2.5.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/01439: Verlaagd tarief en toegang verlenen tot een gaysauna. Zie 10.3.3.3.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/02227: Gebruik Wifi door vakantiebestedingsbedrijf en het verlaagde tarief. Zie 10.3.16.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/01595: Verlaagd tarief en toegang verlenen tot ruimte waar zich 1 / speelapparaten bevinden (Family entertainment center). Zie 10.3.13.8.
- **(Update per 1 juli 2021)** Nieuwsbericht Belastingdienst: Verlaagd tarief en magische truffels. Zie 10.2.1.2.
- **(Update per 1 juli 2021)** Nieuwsbericht Belastingdienst: Verlaagd tarief en siliconen wondcontactlaag gelpads en -strips. Zie 10.2.7.9
.
- **(Update per 1 juli 2021)** Nieuwsbericht Belastingdienst: Verlaagd tarief en docking station elektronische loep. Zie 10.2.11.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Rechtbank Noord-Holland, nrs. 18/4800 en 19/204. Begrip 'sportaccommodatie' en een roerende accommodatie van waaruit sportactiviteiten worden georganiseerd op het strand en in de duinen. Zie 10.3.3.1.

(Update per 1 juli 2021) Staatssecretarie, Besluit nr. 2021 2159: Begrip 'invalidenwagen' voor het verlaagde tarief. Zie 10.2.12.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Staatssecretaris, Brief aan Tweede Kamer nr. 2021-0000023774: Digitaal uitzenden van een culturele voorstelling en verlaagd tarief. Zie 10.3.13.4.

Nieuw in editie 2021: Nultarief (hfst. 11)
- Europese Commissie: publicatielijst met munten als 'be11.5.2gingsgoud'. Zie

Staatssecretarie, Besluit nr. 2020 12560, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2020 19833: Tarief levering 11.7 mondkapjes. Z
- Staatssecretaris, Brief aan Tweede Kamer nr. CF-AFP/20307631. Tarief levering COVID-19-vaccins 11.4.7 en -testkits.

Nieuw in editie 2021: Vrijstellingen (hfst. 12)
- **(Update per 1 juli 2021)** Gerechtshof Amsterdam, nr. 19/00635: Financiële vrijstelling en het beheer van het vermogen van een pensioenfonds. Zie 12.8.3
- **(Update per 1 juli 2021)** Gerechtshof Amsterdam, nr. 18/00625: Medische vrijstelling (behandeling buiten het kader van de Wet BIG) en behandelingen met betrekking tot de zgn. Body en Stress Release. Zie 12.6.5.
- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, nr. 19/00283: Sociale en culturele vrijstelling en inhoud begrip 'sch12.5.11uldverl
- **(Update per 1 juli 2021)** Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, nr. 19/00845: Medische vrijstelling (behandeling buiten het kader van de Wet BIG) en pedicurebehandeling bij diabetespatiënt. Zie 12.6.5.
- Gerechtshof Den Bosch, nr. 19/00023: Onderwijsvrijstelling bij redig12.13 van teksten. Zie
- **(Update per 1 juli 2021)** Gerechtshof Den Haag, nr. 20/00452: Sociale en culturele vrijstelling en bewindvoering bij wettelijke schuldregeling. Zie 12.5.11.
- Hof van Justitie, nr. C-488/18: Sportvrijstelling en begrip 'instelling zonde12.4.4stoogmerk'. Zie
- Hof van Justitie, nr. C-231/19: Vrijstelling voor beheer van collectieve vermogens en het begrip 'kenmerkend en e
beheer'. Zie 12.8.3.
- Hof van Justitie, nr. C-235/19: De verzekeringsvrijstelling en het beheer van pen12.8envermogen. Zie
- Hof van Justitie, nr. C-801/19: De financiële vrijstelling en het begrip '12.8.1tverlening'. Zie

(Update per 1 juli 2021) Hof van Justitie, nr. C-846/19: Sociale en culturele vrijstelling en diensten van een advocaat voor handelingsonbekwame meerderjarigen om hen te beschermen bij burgerlijke handelingen. Zie 12.5.11
- **(Update per 1 juli 2021)** Hof van Justitie, nr. C-907/19: Verzekeringsvrijstelling en het verstrekken van een licentie door een gevolmachtigd agent voor het gebruik van een verzekeringsproduct aan een verzekeraar. Zie 12.9.2.
- Hoge Raad, nr. 18/03680: Financiële vrijstelling en begrip 'beheer van collecti12.8.3vermogens'. Zie
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 20/00144: De beheersvrijstelling als een financiële holding aandelen houdt in zgn. start-ups. Zie 12.8.3.
- Rechtbank Den Haag, nr. 19/3463: Koepelvrijstelling, criterium 'rechtstreeks verband', bij docentenpool van same
schoolbesturen. Zie 12.19.2.
- **(Update per 1 juli 2021)** Rechtbank Noord-Holland, nr. 19/657: Medische vrijstelling en besnijdenissen zonder medische indicatie. Zie 12.6.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Rechtbank Noord-Nederland, nr. 18/104: Onderwijsvrijstelling en vrijstelling voor voordrachten etc en cursussen voor senioren. Zie 12.13.4 en 12.14.
- **(Update per 1 juli 2021)** Rechtbank Noord-Holland, nr. 20/3044 en Rechtbank Noord-Nederland, nr. 19/4142: Verzekeringsvrijstelling
egelingen. Zie 12.9.

- Staatssecretaris, brief aan Tweede Kamer (nr. 2020-0000466566): begrip ‘sport’ en denksporten. Zie 12.4

Nieuw in editie 2021: Onroerende zaken (hfst. 13)

- Hof van Justitie, nr. C-215/19: Terbeschikkingstelling van serverkasten en verhuur van onroerende zaken. Zie 13.5
- Rechtbank Den Haag, nr. 18/7481: Begrip ‘woning’ voor het tarief van de overdrachtsbelasting. Zie
- **(Update per 1 juli 2021)** Rechtbank Gelderland, nr. 19/2608: Begrip ‘vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak’ bij een verbouwing van kantoorgebouw tot appartementencomplex. Zie 13.2.6.1
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, nr. 17/7600: Begrip ‘woning’ als de verbouwing van kantoorpand naar woning Zie 13.4.1.
- **(Update per 1 juli 2021)** Rechtbank Zeeland-West-Brabant, nr. 17/8249: Eén of meer goederen bij een complex dat bestond uit een kantoorgebouw, restaurant met bijbehorend terras, parkeergarage en fietsenstalling. Zie 13.1.3.

Nieuw in editie 2021: Intracommunautaire leveringen (hfst. 16)

- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/01458: Intracommunautaire levering (nultarief) als de leverancier niet beschikt over het btw-identificatienummer dat de EU-lidstaat van aankomst van de geleverde goederen aan de afnemer heeft toegekend. Zie 16.1.4.
- **(Update per 1 juli 2021)** Staatssecretaris, Besluit nr. 2021-3736: Toelichting op zgn. quick fixes. Zie 16.1.6.2, 16.1.8.1 en 16.2.2.10.

Nieuw in editie 2021: Uitvoer naar niet-EU-lidstaten (hfst. 17)

(Update per 1 juli 2021) Hof van Justitie, nr. C-656/19: Het nultarief voor ‘reizigersbagage’ als een buiten de EU woonachtige particulier voor commerciële doeleinden goederen uit de EU meeneemt om deze door te verkopen in een derde land

Nieuw in editie 2021: Aftrek van voorbelasting (hfst. 18)

- Advocaat-Generaal Hoge Raad, nr. 20/00271: Aftrek voorbelasting als een maat een goed aanschaft dat wordt g maatschap. Zie 18.2.3.
- Advocaat-Generaal Hoge Raad, nr. 19/02837: Aftrek voorbelasting m.b.t. een woning waarop zonnepanelen zijn Zie 18.1.3.5
- Europese Raad, nr. COM(2020) 728 final 2020/0323 (NLE): Machtiging afwijken van de BTW-Richtlijn bij privégebr en of diensten. Zie 18.1.2.2.
- Gerechtshof Amsterdam, nrs. 18/00251 t/m 18/00253: Aftrek voorbelasting bij gebruik voor zowel economische als handelingen. Zie 18.1.5.1.
- Hof van Justitie, nr. C-405/19: Aftrek voorbelasting als een ander dan de ondernemer ook profijt heeft van een in Zie 18.2.2.1
- Hof van Justitie, nr. C-528/19: Aftrek voorbelasting als een ondernemer werkzaamheden laat verrichten aan de o 18.2.2.1.
- Hof van Justitie, nr. C-791/18: Herziening van aftrek voorbelasting in jaar van ingebruikneming van een onroerende zaak. Zie 18.4.4.3.
- Hof van Justitie, nr. C-42/19: Aftrek voorbelasting bij beoogde maar uiteindelijk afgeblazen verwerving van bande
- Hof van Justitie, nr. C-734/19: Aftrek voorbelasting bij een, door een economische crisis, gestopt bouwproject. Zi
- Rechtbank Den Haag, nr. 18/8226: Prejudiciële vraag aan Hoge Raad over bewijslast (m.b.t. aftrek voorbelasting een financiële dienst buiten de Europese Unie is gevestigd. Zie 18.1.4.2
- Rechtbank Haarlem, nrs. 19/1135 en 19/1136: Aftrek bij aanschaf zonnepanelen die een ondernemer deels gebrui mische handelingen. Zie 18.1.3.5.
- Staatssecretaris, Besluit nr. 2020-167584: Verschillende beleidsmatige aanpassingen aangaande aftrek van voor 18.
- Staatssecretaris, Besluit nr. 2020-25513: Omzet ‘vaste inrichting’ en pro rata. Zie 18.3.4
- Europese Raad, nr. COM(2020) 728 final 2020/0323 (NLE): Machtiging afwijken van de BTW-Richtlijn bij privégebr en of diensten. Zie 20.1.
- Hoge Raad, nr. 18/04901: Aftrek voorbelasting voor huisvesting van werknemers in het buitenland. Zie 20.5.5
- Staatssecretaris, Besluit nr. 2020-4366: actualisering Besluit Heffing privégebruik auto en toepassing BUA. Zie Hfst. 21
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 20/02201: Aftrek van voorbelasting en bewijs dat afnemer van een financiële dienst buiten de EU is gevestigd. Zie 18.1.4.2.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/04081: Aftrek van voorbelasting bij gemengde prestaties en splitsing bij naar werkelijk gebruik op een deel van de goederen en diensten. Zie 18.4.3.
- **(Update per 1 juli 2021)** Hoge Raad, nr. 19/01427: Prejudiciële vraag over herzieningsregeling als oorspronkelijk aftrekrecht niet is gerealiseerd. Zie 18.4.4.5.

Nieuw in editie 2021: Autokosten (hfst. 21)

- Staatssecretaris, Besluit nr. 2020-4366: actualisering Besluit Heffing privégebruik auto en toepassing BUA.

Nieuw in editie 2021: De kleineondernemersregeling (hfst. 24)

- Hof van Justitie, nr. C-716/18: Bijkomende handelingen en omzetgrens. Zie 24.1.4
- **(Update per 1 juli 2021)** Staatssecretaris, Besluit nr. 2021-12740: Aanmelding voor de KOR en een jaaromzet van maximaal € 1800. Zie 24.1.2.

Nieuw in editie 2021: De factuur in het btw-systeem (hfst. 28)

- **(Update per 1 juli 2021)** Staatssecretaris, Besluit nr. 2021-7066: Factuur en tijdstip verschuldigdheid btw bij overdracht fosfaatrechten voor melkvee via een bemiddelaar. Zie 28.1.6.5.

Nieuw in editie 2021: Naheffing (hfst. 31)

- Hoge Raad, nr. 19/03226: Verdedigingsbeginsel en dreigende verjaring. Zie [illegible]

Nieuw in editie 2021: Belasting, invorderings- en coulancerente (hfst. 32)

- Staatssecretaris: Belastingrente tijdelijk verlaagd naar 0,01%. Zie 32.1.7
- Staatssecretaris: Invorderingsrente tijdelijk verlaagd naar 0,01%. Zie 32.2.1

Nieuw in editie 2020: Bezwaar en beroep (hfst. 34)

- Hoge Raad, nr. 19/00970: 'Openbare orde' bij beroepsprocedure. Zie [illegible]
  Minister voor Rechtsbescherming, Besluit proceskosten bestuursrecht: vergoeding voor proceskosten bezwaarpro

Nieuw in editie 2021: Betaling naheffingsaanslag en aansprakelijkheid (hfst. 35)

- Kamerbrief, nr. 2020-0000161587: Tijdelijke verlaging invorderingsrente eindigt op 31 december 2021. Zie 35.1.6

1.2 Bronnen en vindplaatsen jurisprudentie enz.

Bronvermelding

Deze Almanak verwijst veelvuldig naar brondocumenten, zoals wet- en regelgeving, ministeriële besluiten en standpunten en rechterlijke uitspraken. Teksten van wet, uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsbeschikking inzake de omzetbelasting en uittreksels van relevante andere regelgeving zijn opgenomen in hfst. 36. Zoeken in Nederlandse wetten kan op wetten.overheid.nl. Europese wet- en regelgeving en meer is te vinden op www.eur-lex.europa.eu.

Ministeriële besluiten en standpunten kunnen worden geraadpleegd op www.overheid.nl of een algemene zoekmachine door invoeren van (een deel) van het besluitnummer.

Nederlandse rechterlijke uitspraken zijn te vinden op www.rechtspraak.nl, onder 'Uitspraken en nieuws'.

Zie voor uitspraken van het Hof van Justitie van de EU www.curia.europa.eu, onder 'nl'.

Ze voor buitenlandse rechterlijke uitspraken in het algemeen ook e-justice.europa.eu onder 'Europees e-justitieportaal'. De brondocumenten zijn ook te vinden op FiscaalTotaal.

ECLI-nummer

Rechterlijke uitspraken gedaan binnen de EU zijn te vinden met het ECLI-nummer (European Case Law Identifier). Het ECLI-nummer is opgebouwd uit: Landcode (voor Nederland 'NL'), Gerechtscode (duidt het gerecht aan dat uitspraak heeft gedaan), Jaar (jaar waarin de uitspraak is gedaan) en Nummer. Het 'Nummer' maakt de ECLI uniek voor één enkele uitspraak.

In Nederland zijn er twee mogelijkheden. De eerste mogelijkheid is een combinatie van twee letters en vier cijfers (het LJN dat vroeger aan de uitspraak was toegekend). Bijv. ECLI-nummer NL:RBHAA:2012:BY9814 staat voor een Nederlandse uitspraak van Rechtbank Haarlem gedaan in 2012 onder nummer BY9814. De tweede mogelijkheid is een oplopend volgnummer. Een oplopend volgnummer is toegekend aan alle veelal oudere uitspraken die nooit een nummer van letters en cijfers hebben gehad.

Ze voor alle Nederlandse gerechtscodes www.rechtspraak.nl onder 'ECLI (en LJN)'. Zonodig vermeldt de Almanak ook nog 'oude zaaknummers'.

1.3 De Belastingdienst

De omzetbelasting is een rijksbelasting die wordt geheven en geïnd door de Belastingdienst. De Belastingdienst is een onderdeel van het ministerie van Financiën. Politiek verantwoordelijk voor deze dienst is de staatssecretaris (Fiscaliteit en Financiën) van Financiën.

1.3.1 De Belastingdienst: de organisatie

De Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 beschrijft de organisatie en de toedeling van bevoegdheden van de Belastingdienst. De Belastingdienst kent als belangrijkste onderdelen Belastingdienst/Belastingen, Belastingdienst/Douane Landelijk Kantoor, Belastingdienst/Toeslagen, Belastingdienst/Centrale administratie, Belastingdienst/FIOD en Belastingdienst/BelastingTelefoon.

De heffing en inning van de omzetbelasting vallen onder het onderdeel Belastingdienst/Belastingen. Binnen dit onderdeel zijn landelijk directeuren verantwoordelijk voor de heffing en inning van btw van grote ondernemingen (Belastingdienst/Grote ondernemingen) en midden- en kleinbedrijf (Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf).

De feitelijke uitvoering van de omzetbelasting vindt plaats op twintig belastingkantoren verspreid door het land. Op de website van de Belastingdienst is na te gaan onder welk kantoor een ondernemer valt. Zie 39.1.1 en 39.1.3 voor de kantooradressen.

Bij de Directeur van de Belastingdienst (zie 39.2) kan de ondernemer terecht voor het instellen van beroep tegen een beslissing van de ontvanger op een kwijtscheldingsverzoek en voor het vragen om herziening van een afwijzing van een verzoek om rentevergoeding. Het beroepschrift wordt ingediend bij het eigen belastingkantoor.

Bonaire, Saba en St.-Eustatius maken deel uit van Nederland. De Belastingdienst/Caribisch Nederland behandelt de belasting- en douaneaangelegenheden op de drie eilanden. Zie 39.1.3 voor adresgegevens. Caribisch Nederland heeft een eigen belasting- en douanewetgeving. De algemene bestedingsbelasting (ABB) belast levering van goederen, diensten en invoer. De Almanak behandelt de ABB niet.

1.3.2 De Belastingdienst: BelastingTelefoon

Algemene vragen over de omzetbelasting zijn te stellen aan de BelastingTelefoon via 0800–0543. Voor vragen over belastingheffing in Nederland bij grensoverschrijdende situaties kan vanuit Nederland worden gebeld met 0800–024 12 12 en vanuit Duitsland 0800–10 11 352. De BelastingTelefoon Douane is bereikbaar via 0800–0143. De BelastingTelefoon Auto is bereikbaar via 0800–0794 (vanuit buitenland +31 0001 505 990). De BelastingTelefoon Buitenland is bereikbaar via +31 555 385 385 (voor buitenlands bedrijf dat belastingplichtig is in Nederland).

Voor meer specifieke vragen of vragen waarbij de Belastingdienst het belastingdossier nodig heeft, kan contact worden opgenomen met het eigen kantoor van de Belastingdienst. Zie 39.1.

1.3.3 De Belastingdienst: helpdesk intermediairs

Intermediairs met een beconnummer die voor hun cliënten fiscale vragen of vragen over status en voortgang van dossiers hebben, kunnen terecht bij de Helpdesk Intermediairs. Zie ook www.belastingdienst.nl (zoeken op 'helpdesk intermediairs'). Ze krijgen dan direct contact met een deskundige medewerker. De helpdesk is te bereiken via de BelastingTelefoon 0800–0543. Tijdens de welkomsttekst moet een toegangscode worden ingetoetst. De toegangscode is verkrijgbaar bij de BelastingTelefoon door te kiezen voor optie 2 'ondernemersvraag'.

1.3.4 De Belastingdienst: internet en sociale media

De Belastingdienst is actief op internet en de sociale media. Zie voor informatie van en over de Belastingdienst of over belastingen in het algemeen www.belastingdienst.nl en www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin of ga direct naar www.belastingdienst.nl/ondernemers. Informatie over de diensten van het webcareteam van de Belastingdienst is te vinden op www.belastingdienst.nl/webcare. Het webcareteam heeft een Twitter- en Facebookaccount.

Op belastingdienst.nl/btwfraude vinden ondernemers tips om te voorkomen dat zij ongewild betrokken raken bij btw-fraude.

1.3.5 De Belastingdienst: klachten over

De Belastingdienst heeft een Klachtenregeling. Bij onvrede over de werkwijze van de Belastingdienst kan met een klachtenformulier, mondeling of per brief een klacht worden ingediend. Informatie en een klachtenformulier zijn te vinden op www.belastingdienst.nl door te zoeken op 'klacht indienen'. Ook bestaat de mogelijkheid om een geschil op te lossen met mediation.

De klacht wordt ingediend bij het eigen belastingkantoor. Zie 39.1. Een klacht wordt in principe binnen zes weken behandeld. De ambtenaar die de klacht behandelt, is een ander dan degene over wie wordt geklaagd. Een klacht over het management van het eigen belastingkantoor moet worden ingediend bij de Directeur van de Belastingdienst. Zie 39.2

Als de klacht niet juist is afgehandeld, kan de zaak worden voorgelegd aan de Nationale ombudsman, Antwoordnummer 10870, 2501 WB Den Haag/Postbus 93 122, 2509 AC Den Haag of telefoon 0800–335 55 55 (gratis voor algemene vragen en folder), 070–356 35 63 (zakelijk) en fax 070–360 75 72. Contact is ook mogelijk via WhatsApp: 06–21 46 21 88, Facebook en Twitter.

Op www.nationaleombudsman.nl is een elektronisch klachtenformulier beschikbaar. De Nationale ombudsman stelt pas een onderzoek in als de interne klachtenprocedure bij de Belastingdienst is doorlopen. Alleen bij grote spoed begint de Nationale ombudsman direct een onderzoek.

Verder kan worden geklaagd bij de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer, Postbus 20 018, 2500 EA Den Haag ([redacted]@tweedekamer.nl) of de Commissie voor Verzoekschriften van de Eerste Kamer, Postbus 20 017, 2500 EA Den Haag ([redacted]@eerstekamer.nl). Zie ook www.parlement.nl.

2 Btw-systeem

2.1 Omzetbelasting volgens btw-systeem

In Nederland en in de andere landen van de Europese Unie (EU) wordt de omzetbelasting geheven volgens het btw-systeem. Btw staat voor belasting over de toegevoegde waarde. Dit systeem beoogt de ondernemer slechts omzetbelasting te laten betalen over de waarde die hij toevoegt, of simpel gezegd over het verschil tussen zijn verkoopprijs en zijn inkoopprijs. Er zijn diverse mogelijkheden om dit te bereiken. In de EU is gekozen voor de volgende oplossing. De ondernemer is over zijn totale verkoopprijs omzetbelasting verschuldigd. Van deze verschuldigde belasting mag hij echter de in de aankoopprijs begrepen omzetbelasting aftrekken. Nederland kent drie btw-percentages, namelijk 21, 9 en 0. In de punten hierna worden de hoofdlijnen van de heffing van omzetbelasting toegelicht.

2.1.1 Omzetbelasting wegens leveringen en diensten

Omzetbelasting wordt geheven van elke *ondernemer* die goederen levert of diensten verricht die in Nederland plaatsvinden. Zie 6.7 en 7.6. Een Nederlandse ondernemer die in het buitenland prestaties verricht is dus geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Als echter een buitenlandse ondernemer in Nederland prestaties verricht, wordt er wél Nederlandse omzetbelasting geheven.

Hoewel de omzetbelasting wordt geheven van de ondernemer is het de bedoeling dat hij de belasting doorberekent aan zijn afnemer. De omzetbelasting wil als algemene verbruiksbelasting het verbruik van de afnemer (consument) belasten. De ondernemer treedt hierbij als het ware op als onbezoldigd ontvanger der belastingen.

Van de fabricage van een product t/m de verkoop aan de consument is in elke schakel omzetbelasting verschuldigd. De fabrikant, de groothandelaar en de kleinhandelaar moeten alle over hun verkoopprijs omzetbelasting berekenen. Toch ontstaat er geen dubbele heffing, want iedere ondernemer mag van de door hem verschuldigde belasting de omzetbelasting aftrekken die hij aan zijn leveranciers heeft voldaan. Zie 2.1.4.

2.1.2 Omzetbelasting wegens aankopen in andere EU-lidstaten

Als een ondernemer goederen koopt in een andere EU-lidstaat en deze goederen naar Nederland worden vervoerd, is Nederlandse btw verschuldigd. De koper verricht in dit geval namelijk een belaste *intracommunautaire verwerving*. Zie hfst. 14. De leverancier brengt dan geen buitenlandse btw in rekening. Binnen de EU wordt dus maar één keer btw geheven. In dit geval niet bij de verkoper maar bij de koper. De koper moet de verschuldigde btw opnemen in zijn periodieke aangifte omzetbelasting. Deze belasting kan hij echter aftrekken van de btw die hij is verschuldigd als hij de goederen weer verkoopt. Zie 2.1.4. De verschuldigde btw wegens de intracommunautaire verwerving en de aftrek als voorbelasting worden in dezelfde aangifte verwerkt. Per saldo hoeft dan wegens de intracommunautaire verwerving geen btw te worden afgedragen.

2.1.3 Omzetbelasting wegens invoer

Omzetbelasting wordt ook geheven als goederen worden ingevoerd. Van invoer is sprake als goederen van buiten de EU naar Nederland worden vervoerd. Zie hfst. 15. Heffing bij invoer is nodig, omdat het anders voordeliger zou kunnen zijn om goederen buiten de EU te kopen dan in een EU-lidstaat. Niet alleen de ondernemer maar ook de niet-ondernemer – de particulier – die goederen importeert moet omzetbelasting betalen. Wel bestaat er in bepaalde gevallen een (beperkte) vrijstelling, bijv. bij de invoer van reizigersbagage.

Een ondernemer kan de bij invoer betaalde omzetbelasting aftrekken van de omzetbelasting die hij is verschuldigd bij de verkoop van de betrokken goederen. Op deze wijze wordt dubbele heffing, namelijk bij de invoer én bij de verkoop, voorkomen. Zie ook 2.1.4.

De douane heft de omzetbelasting bij invoer. Voor ondernemers die veel invoeren is het bezwaarlijk als zij bij invoer de omzetbelasting meteen moeten betalen, terwijl ze deze pas later als voorbelasting mogen aftrekken. Daarom geldt in veel gevallen een zgn. verleggingsregeling. Zie 15.2. Dit houdt in dat de omzetbelasting bij invoer niet wordt geheven door de douane, maar dat de ondernemer deze belasting later vermeldt in zijn periodieke aangifte voor de omzetbelasting. Omdat de wegens de invoer verschuldigde belasting aftrekbaar is, hoeft er dan per saldo geen omzetbelasting te worden afgedragen.

2.1.4 Aftrek van voorbelasting

Kenmerkend voor het btw-systeem in de EU is de aftrek van voorbelasting. Zie hfst. 18. Op de belasting die een ondernemer is verschuldigd wegens leveringen en diensten mag hij de omzetbelasting in aftrek brengen die hij:

- aan zijn leverancier heeft betaald;
- is verschuldigd wegens aankopen in andere EU-lidstaten (intracommunautaire verwervingen);
- is verschuldigd bij de invoer van goederen uit een niet-EU-lidstaat.

In het sterk vereenvoudigde voorbeeld hierna wordt het systeem van aftrek van voorbelasting verduidelijkt. Een product wordt gevolgd van grondstof t/m de verkoop aan de consument. Uit het voorbeeld blijkt dat:

- iedere ondernemer per saldo slechts omzetbelasting over zijn toegevoegde waarde afdraagt aan de Belastingdie
- uiteindelijk de consument wordt belast met de omzetbelasting, omdat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelas
- het niet uitmaakt over hoeveel schakels een product wordt verhandeld. De consument krijgt 21% in rekening gebracht over de nettoprijs die hij moet betalen.

Als B in het voorbeeld de grondstoffen niet bij een binnenlandse leverancier koopt maar importeert, heeft dat geen invloed op de prijs [illegible] dan weliswaar geen omzetbelasting over de inkoop van de grondstoffen aan zijn buitenlandse leverancier,

maar hij is wegens de intracommunautaire verwerving of de invoer btw over zijn inkoopprijs verschuldigd aan de Belastingdienst. Deze btw kan hij vervolgens weer als voorbelasting in aftrek brengen, zodat het per saldo niet uitmaakt of hij zijn grondstoffen in Nederland of in het buitenland koopt.
Uiteraard koopt een ondernemer niet alleen goederen die hij doorverkoopt. Hij zal ook andere goederen en diensten betrekken, zoals machines, verpakkingsmaterialen, kantoorartikelen, bedrijfsadviezen en advertenties. Op al deze goederen en diensten drukt ook omzetbelasting die hij als voorbelasting kan aftrekken. In het voorbeeld is hiermee geen rekening gehouden.
Het kan voorkomen dat in een bepaald tijdvak de aftrekbare voorbelasting meer bedraagt dan de verschuldigde belasting. De Belastingdienst geeft het verschil dan terug. Zo komen alle goederen en diensten vrij van omzetbelasting bij de ondernemer terecht.

VOORBEELD Het tarief bedraagt 21% (bedragen in euro's):

	inkoopprijs	*kosten + winst*	*verkoopprijs*	*verschuldigde btw*	*aftrek voorbelasting*	*afdracht aan Belastingdienst*
A. fabrikant grondstof	–	100	100	21,–	–	21,–
↓						
B. fabrikant eindproduct	100	50	150	31.50	21,–	10,50
↓						
C. groothandel	150	50	200	42,–	31,50	10,50
↓						
D. winkelier	200	100	300	63,–	42,–	21,–
↓						
E. consument	363	-	-	-	-	-
						+ ———
						63,–

2.1.5 Tarieven

Het algemene tarief voor de omzetbelasting bedraagt 21%. Voor bepaalde goederen en diensten geldt een tarief van 9%. Zie hfst. 10
Door het systeem van aftrek van voorbelasting leidt het lage tarief alleen dan tot een lagere prijs voor de consument als het geldt voor eindproducten. Een laag tarief alleen voor grondstoffen heeft weinig effect.
De fabrikant van het eindproduct brengt de lage btw op de grondstoffen immers als voorbelasting in aftrek. Wegens de verkoop van het eindproduct is hij vervolgens btw verschuldigd naar het hoge tarief. Dit wordt het 'inhaaleffect' genoemd. Het tarief dat geldt bij de prestatie aan de consument/eindverbruiker bepaalt de uiteindelijke belastingdruk.

VOORBEELD 1 Grondstoffen zijn belast met 9% en eindproducten met 21% (bedragen in euro's):

	inkoopprijs	*kosten + winst*	*verkoopprijs*	*verschuldigde btw*	*aftrek voorbelasting*	*afdracht aan Belastingdienst*
A. fabrikant grondstof	–	100	100	9	–	9
↓						
B. fabrikant eindproduct	100	200	300	63	9	54
↓						
C. consument	363	-	-	-	-	-
						+ ———
						63

VOORBEELD 2 Grondstoffen zijn belast met 21% en eindproducten met 9% (bedragen in euro's):

	inkoopprijs	*kosten + winst*	*verkoopprijs*	*verschuldigde btw*	*aftrek voorbelasting*	*afdracht aan Belastingdienst*
A. fabrikant grondstof	–	100	100	21	–	21
↓						
B. fabrikant eindproduct	100	200	300	27	21	6
↓						
C. consument	327	–	–	–	–	–
						+ ———
						27

2.1.6 Exportnultarief

Op goederen die Nederland verlaten en elders worden verbruikt hoort geen Nederlandse omzetbelasting te drukken. Dit wordt bereikt door toepassing van het nultarief op goederen die een ondernemer exporteert. Zie hfst. 17. Omdat de exporterende ondernemer wel zijn [illegible] behoudt maar geen omzetbelasting is verschuldigd, verlaten de goederen Nederland vrij van omzetbelasting. Bij export wordt onderscheid gemaakt tussen *intracommunautaire levering* naar een EU-lidstaat en uitvoer naar een niet-EU-lidstaat. Bij *uitvoer* geldt het nultarief als goederen Nederland verlaten. Bij intracommunautaire levering geldt bovendien de voorwaarde dat in de andere EU-lidstaat btw wordt geheven. Behalve voor export geldt het nultarief ook voor bepaalde leveringen en diensten in het internationale verkeer.

VOORBEELD Het tarief op export bedraagt 0% (bedragen in euro's):

	inkoopprijs	*kosten + winst*	*verkoopprijs*	*verschuldigde btw*	*aftrek voorbelasting*	*afdracht aan Belastingdienst*
A. fabrikant grondstof	–	*100*	*100*	*21,–*	–	*21,–*
↓						
B. fabrikant eindproduct	*100*	*50*	*150*	*31,50*	*21,–*	*10,50*
↓						
C. groothandel	*150*	*50*	*200*	–	*31,50*	⁒ *31,50*
↓						
D. buitenlandse afnemer	*200*	–	–	–	–	–
						+ ———
						0

2.1.7 Vrijstellingen

Sommige bij de wet aangewezen prestaties zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Dit betreft voornamelijk diensten in de medische, sociale en culturele sfeer. Zie hfst. 12. Ook de meeste diensten van banken en verzekeringsmaatschappijen zijn vrijgesteld.

De ondernemer die een vrijgestelde prestatie verricht is over de daarvoor ontvangen prijs geen btw verschuldigd. Hij heeft echter ook geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit betekent dat de btw op de inkopen en de overige bedrijfskosten voor hem reële kostenposten zijn die hij zal doorberekenen in de prijs aan zijn afnemer.

Anders dan bij het nultarief (zie 2.1.6) komt de prestatie niet geheel belastingvrij bij de consument/eindverbruiker. Een vrijstelling voor de omzetbelasting leidt dus wel tot een lagere belastingdruk, maar houdt niet in dat er in het geheel geen belasting drukt op de levering of de dienst.

VOORBEELD Grondstoffen zijn belast met 21% en eindproducten zijn vrijgesteld (bedragen in euro's):

	inkoopprijs	*kosten + winst*	*verkoopprijs*	*verschuldigde btw*	*aftrek voorbelasting*	*afdracht aan Belastingdienst*
A. fabrikant grondstof	–	*100*	*100*	*21*	–	*21*
↓						
B. fabrikant eindproduct	*121*	*200*	*321*	–	–	
↓						
C. consument	*321*	–	–	–	–	
						+ ———
						21

Uit dit voorbeeld blijkt dat bij een vrijstelling alleen de toegevoegde waarde van B niet wordt belast. In de eindprijs aan de consument zit wel de omzetbelasting op de grondstoffen inbegrepen.

VOORBEELD Grondstoffen en eindproducten zijn belast met 21% en halffabricaten zijn vrijgesteld (bedragen in euro's):

	inkoopprijs	*kosten + winst*	*verkoopprijs*	*verschuldigde btw*	*aftrek voorbelasting*	*afdracht aan Belastingdienst*
A. fabrikant grondstof	–	*100*	*100*	*21,–*	–	*21,–*
↓						
B. fabrikant halffabricaat	*121,–*	*50*	*171*	–	–	–
↓						
C. fabrikant eindproduct	*171,–*	*150*	*321*	*67,41*	–	*67,41*
↓						
D. consument	*388,41*	–	–	–	–	–
						+ ———
						88,41

Een vrijstelling heeft alleen een gunstig effect bij toepassing in de eindschakel, d.w.z. bij een prestatie door een ondernemer aan de eindverbruiker. Als een vrijstelling in een eerdere schakel wordt toegepast, leidt dat tot cumulatie van omzetbelasting.

De uiteindelijke belastingdruk wordt dan hoger. De belaste ondernemer die koopt van een vrijgestelde ondernemer krijgt geen btw in rekening gebracht, maar in de prijs die hij moet betalen zit omzetbelasting verscholen, namelijk de niet-aftrekbare voorbelasting van de vrijgestelde ondernemer. De belaste ondernemer is vervolgens over zijn verkoopprijs weer volledig btw verschuldigd. Een vrijstelling kan dus nadelig zijn!

2.1.8 Europese Btw-richtlijn en verordening

Richtlijn nr. 2006/112/EG

In alle lidstaten van de EU wordt de omzetbelasting geheven volgens het btw-systeem. Om de heffing te harmoniseren heeft de Raad van de EU in Brussel richtlijnen uitgevaardigd waarin de EU-lidstaten wordt opgedragen de nationale btw-wetgeving vast te stellen overeenkomstig de in deze richtlijnen neergelegde bepalingen. Richtlijn nr. 2006/112/EG (hierna: de BTW-Richtlijn; http://eur-lex.europa.eu) vormt de basis voor de Europese btw. In deze BTW-Richtlijn wordt nauwkeurig voorgeschreven hoe de omzetbelasting moet worden geheven. Op slechts enkele onderdelen wordt EU-lidstaten een zekere keuzevrijheid gelaten. Daarnaast zijn er nog wat specifieke richtlijnen. Het resultaat van omzetting van de richtlijnen in nationale wetgeving moet zijn dat in alle lidstaten van de EU de heffing van omzetbelasting op dezelfde wijze verloopt en dat bij transacties binnen de EU niet-heffing of dubbele heffing in de regel wordt voorkomen.
Als de nationale wetgeving afwijkt van de bepalingen in de richtlijnen, doen zich de volgende twee mogelijkheden voor:

a. de bepalingen van de richtlijnen zijn gunstiger voor de belastingplichtige. In dat geval kan de belastingplichtige zich (zo nodig voor de rechter) beroepen op de richtlijnen en worden deze laatste toegepast. De richtlijnen hebben dan rechtstreekse werking (vgl. Hof van Justitie van de EU, '*Ursula Becker*', zaak C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7);
b. de nationale wettelijke bepalingen zijn gunstiger voor de belastingplichtige. De Belastingdienst moet zich dan houden aan de nationale wetgeving en mag de richtlijnen niet toepassen.

Het voorgaande geldt uiteraard alleen als de bepalingen van de richtlijnen duidelijk zijn en de EU-lidstaten op dit punt geen keuzevrijheid hebben.
De Nederlandse rechter moet de nationale bepalingen zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de overeenkomstige richtlijnbepalingen. Dit wordt 'richtlijnconforme uitleg' genoemd (HR, nr. 13.169, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758). Het is echter niet altijd duidelijk of de nationale bepalingen in overeenstemming zijn met de richtlijnen. Ook kan het voorkomen dat de richtlijnbepalingen zelf niet geheel duidelijk zijn. In deze gevallen kan de Nederlandse rechter zgn. prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie. Nadat het hof de vragen heeft beantwoord doet de Nederlandse rechter met inachtneming van dat antwoord uitspraak in het hem voorgelegde geschil. Zie 12.1.1.

Verordening nr. 282/2011/EG

Naast de richtlijnen bestaat er ook een btw-verordening. Het gaat om bijv. de Verordening nr. 282/2011/EG van de Europese Raad (Vo 282/2011). De verordening is gepubliceerd in het *Publicatieblad* van de Europese Unie (http://eur-lex.europa.eu). De verordening is vastgesteld, omdat de BTW-Richtlijn voorschriften bevat die soms (ongewild) ruimte laten voor interpretatie door de lidstaten in de nationale wetgeving. Het doel van de verordening is uniformiteit bij de uitvoering van de BTW-Richtlijn. Daartoe worden in de verordening de bepalingen uit de BTW-Richtlijn (nader) uitgelegd.
Anders dan een richtlijn, die moet worden omgezet in nationale wetgeving, is een verordening bindend en rechtstreeks toepasselijk in de lidstaten. Er vindt dus geen omzetting plaats in nationaal recht. Toepassing van de Nederlandse omzetbelastingwetgeving geeft de verordening in bepaalde gevallen (meer) duidelijkheid over de uitleg van wettelijke bepalingen.

2.1.9 Btw-heffing binnen de EU

Als goederen vanuit een EU-lidstaat worden overgebracht naar een andere EU-lidstaat, moet in één van beide landen btw worden geheven. Heffing kan plaatsvinden in het land waar de goederen vandaan komen *(oorsprongsland)* of in het land waar de goederen heen gaan *(bestemmingsland)*.
Toepassing van het oorsprongslandbeginsel is eenvoudig. De leverancier is btw verschuldigd in de EU-lidstaat waar de goederen worden gekocht. Het feit dat de goederen worden overgebracht naar een andere EU-lidstaat leidt niet tot toepassing van het nultarief op de levering en evenmin tot heffing van btw in de EU-lidstaat waar de goederen naartoe gaan.
Als het bestemmingslandbeginsel geldt, zijn er twee mogelijkheden. De meest voorkomende is dat de levering in de EU-lidstaat waar de goederen worden gekocht onder het nultarief valt. Vervolgens wordt in de EU-lidstaat waar de goederen heen gaan bij de koper btw geheven over de intracommunautaire verwerving. Zie 2.1.2.
Een andere mogelijkheid is dat de leverancier *geacht wordt* de levering te verrichten in de EU-lidstaat waar de goederen naartoe gaan. De leverancier is dan daar (buitenlandse) btw verschuldigd.

2.1.9.1 Particulieren: oorsprongslandbeginsel

Bij leveringen aan particulieren geldt het oorsprongslandbeginsel. Dit betekent dat btw is verschuldigd in de EU-lidstaat waar de goederen worden gekocht. Alleen bij zgn. afstandsverkopen (zie 6.6) en bij de aankoop van *nieuwe vervoermiddelen* (zie 14.3.1) is het bestemmingslandbeginsel van toepassing. Er wordt dan btw geheven in de EU-lidstaat waar de goederen naartoe gaan.

2.1.9.2 Ondernemers en rechtspersonen die geen ondernemer zijn: bestemmingslandbeginsel

Bij leveringen aan ondernemers en aan rechtspersonen die geen ondernemer zijn geldt het bestemmingslandbeginsel. Dit wordt bereikt door op de intracommunautaire levering het nultarief toe te passen. De afnemer verricht vervolgens een belaste intracommunautaire verwerving en moet btw betalen in de EU-lidstaat waar de goederen naartoe gaan.

Op deze regel bestaan uitzonderingen als de afnemer bijv. uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht of als de afnemer een rechtspersoon is die geen ondernemer is. Zie 14.2. In deze gevallen geldt het oorsprongslandbeginsel als het totaal van de aankopen door de afnemer beneden een bepaald drempelbedrag blijft. Dit bedrag kan per EU-lidstaat verschillen. De intracommunautaire verwerving door de afnemer is dan niet belast. De leverancier brengt btw in rekening volgens het tarief van de EU-lidstaat waar de goederen vandaan komen. Dit laatste gaat echter niet op bij:

a. de levering van nieuwe vervoermiddelen. Zie 14.3. Hiervoor geldt altijd het bestemmingslandbeginsel;
b. de verwerving van accijnsgoederen. Zie 14.2.6. Ook hiervoor blijft het bestemmingslandbeginsel gelden;
c. de regeling voor *afstandsverkopen*. Zie 6.6. Deze regeling kan van toepassing zijn als de afnemer geen belaste intracommunautaire verwerving verricht en de goederen door de leverancier of voor diens rekening worden vervoerd. De levering wordt dan geacht plaats te vinden in de EU-lidstaat waar de goederen naartoe gaan; de leverancier is buitenlandse btw verschuldigd. De regeling voor afstandsverkopen blijft buiten toepassing als het totaal van de verkopen naar de EU-lidstaat door de leverancier beneden een bepaald drempelbedrag blijft. Zie 6.6.2.

3 Aangifte omzetbelasting, Opgaaf ICP en MOSS-aangifte

3.1 Aangifte: digitaal of schriftelijk

3.1.1 Digitale aangifte

Art. 8 AWR en art. 20 Uitv.reg. AWR

De aangifte omzetbelasting moet digitaal worden gedaan. In een geval waarin een ondernemer geen digitale maar een schriftelijk aangifte had gedaan, besliste de rechter dat de inspecteur terecht een naheffingsaanslag en een verzuimboete had opgelegd (Hof Amsterdam, nr. 14/00503, ECLI:NL:GHAMS:2015:4100; zie ook HR, nr. 15/04493, ECLI:NL:HR:2016:1037). Slechts in enkele gevallen kan schriftelijk aangifte worden gedaan. Zie 3.1.2.

Digitaal aangeven kan op drie manieren:

a. de ondernemer doet zelf aangifte via de website van de Belastingdienst. Hij krijgt hiervoor van de Belastingdienst een gebruikersnaam en een wachtwoord. Zie 4.2.3.1;

b. de ondernemer doet zelf aangifte met behulp van aangifte- of administratiesoftware (die hij op zijn eigen computer installeert). Zulke software is verkrijgbaar bij softwareleveranciers. Zie 4.2.3.2;

c. de ondernemer laat zijn aangifte verzorgen door een fiscaal intermediair, zoals een accountant of een belastingadviseur. Die stelt de aangifte samen met behulp van een softwarepakket en verzendt de aangifte digitaal naar de Belastingdienst. Zie 4.2.3.2.

De schermen van de diverse aangifteprogramma's kunnen verschillend zijn voor wat betreft de opmaak en de hulpmogelijkheden, maar bij alle vormen van digitale aangifte moeten dezelfde rubrieken en vragen worden ingevuld. Zie hiervoor 3.2 t/m 3.6. Om ervoor te zorgen dat de aangifte op tijd wordt gedaan, verstrekt de Belastingdienst daarover informatie aan de ondernemer. Ook kan de ondernemer gebruikmaken van de mogelijkheid om per tijdvak van de Belastingdienst een herinnering te ontvangen. Zie verder 4.2.3.

***LET OP** Ook als er over een tijdvak geen btw is verschuldigd, moet toch aangifte worden gedaan. Doet de ondernemer dit niet, dan krijgt hij een boete. Zie 4.2.7.*

3.1.2 Schriftelijke aangifte

Een schriftelijke aangifte is alleen nog mogelijk als:

a. er slechts incidenteel aangifte omzetbelasting hoeft te worden gedaan. Zie 4.3;

b. er al aangiftetijdvakken zijn verstreken op het moment dat de ondernemer in de administratie van de Belastingdienst als belastingplichtige voor de btw wordt opgenomen. Zie 4.2.3.3.

De achterkant van het aangiftebiljet is met de rubrieken 1 t/m 5 gelijk aan de digitale aangifte. Vanwege de geautomatiseerde verwerking van de aangiften wil de Belastingdienst niet dat de bijlagen worden meegestuurd. Als de Belastingdienst meer informatie nodig heeft over de aangifte, wordt hierover contact opgenomen.

3.1.3 Wijzigingen bedrijfsgegevens

Via een digitale aangifte kunnen geen wijzigingen in bedrijfsgegevens worden doorgegeven aan de Belastingdienst. Wijziging van die gegevens moet schriftelijk worden doorgegeven aan de Kamer van Koophandel. De Kamer van Koophandel geeft de gewijzigde gegevens door aan de Belastingdienst. Vermeld bij een wijziging steeds duidelijk de datum waarop die wijziging ingaat of is ingegaan. Hetzelfde geldt als het bedrijf wordt gestaakt. Als de onderneming niet is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel of als het postadres voor de btw moet worden gewijzigd, moet dit schriftelijk aan het belastingkantoor worden doorgegeven. Vermeld altijd het btw-identificatienummer.

Het (bank)rekeningnummer waarnaar de Belastingdienst een teruggaaf van btw overmaakt staat op de aangiftebrief of op het aangiftebiljet. Een wijziging van een (bank)rekeningnummer moet digitaal worden doorgegeven met het formulier 'Opgaaf rekeningnummer ondernemers' in het beveiligde gedeelte van de website van de Belastingdienst.

3.1.4 Recht op teruggaaf

Art. 31 Wet OB

Een teruggaaf van omzetbelasting komt meestal doordat de aftrek van voorbelasting hoger is dan de verschuldigde belasting. Bij vraag 5g komt dan een terug te vragen bedrag te staan. Er is dan sprake van een zgn. negatieve aangifte. Zie 4.2.9 en (voor een startende ondernemer) 4.1.2.

Naast de gewone teruggaaf is in enkele bijzondere gevallen eveneens teruggaaf van omzetbelasting mogelijk. Het gaat hierbij om teruggaaf wegens:

- overgenomen vorderingen die (deels) oninbaar zijn. Zie [illegible]
- Nederlandse voorbelasting van ondernemers die buiten Nederland zijn gevestigd en in Nederland geen belastbare prestaties verrichten. Zie 19.2 (binnen EU) en 19.3 (buiten EU);
- jaarglobalisatie bij de [illegible]regeling. Zie [illegible]
- herrekening na toepassing van de forfaitaire berekeningsmethode I. Zie [illegible]
- dubbele of te hoge heffing bij intracommunautaire verwerving. Zie [illegible]

In deze gevallen moet volgens de wettelijke bepalingen een verzoek om teruggaaf worden gedaan bij de aangifte over het tijdvak waarin [illegible]an. De aangifte bevat hiervoor geen aparte rubriek. Het is niet mogelijk een dergelijk verzoek digitaal in te dienen. Volgens de Belastingdienst moet daarom in een dergelijk geval per brief of speciaal formulier teruggaaf worden gevraagd bij het belastingkantoor.

3.2 Aangifte, rubriek 1: Prestaties binnenland

1	**Prestaties binnenland**
1a	Leveringen/diensten belast met hoog tarief
1b	Leveringen/diensten belast met laag tarief
1c	Leveringen/diensten belast met overige tarieven, behalve 0%
1d	Privégebruik
1e	Leveringen/diensten belast met 0% of niet bij u belast

Bij de vragen 1a t/m 1e doet de ondernemer aangifte van alle belaste leveringen van goederen en van alle belaste diensten die zijn verricht. Ook het bedrag van de teruggaaf wegens oninbare debiteuren (geldt niet voor overgenomen vorderingen) dient de ondernemer op te nemen bij vraag 1a of 1b. Zie 19.1.1.8. Dit dient de ondernemer te doen door in zijn aangifte negatieve omzet met het daarbij behorende negatieve bedrag aan btw op te nemen.

Leveringen en diensten die zijn vrijgesteld van omzetbelasting hoeven niet te worden vermeld op de aangifte. Zie hfst. 12.

Leveringen die de ondernemer niet in Nederland heeft verricht en die dus niet belastbaar zijn voor de Nederlandse btw hoeven niet te worden aangegeven. Zie 6.3. Leveringen van goederen die naar het buitenland gaan (export) worden aangegeven bij rubriek 3. Zie 3.4. Intracommunautaire diensten geven ondernemers aan bij rubriek 3. Intracommunautaire diensten zijn diensten aan een afnemer in een andere EU-lidstaat met een btw-identificatienummer die op grond van de hoofdregel worden verricht in de andere EU-lidstaat. Zie 3.4. Andere diensten die in het buitenland zijn belast, worden niet aangegeven.

3.2.1 Aangifte, vraag 1 (algemeen): Leveringen en diensten

De omzetbelasting wordt geheven bij leveringen van goederen en bij diensten.

Een *levering* is de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Verder kan er in enkele bijzondere situaties ook sprake zijn van een levering, bijv. bij de onttrekking van goederen aan het bedrijfsvermogen voor privé. Zie 6.1 voor leveringen van goederen.

Diensten zijn alle prestaties die tegen vergoeding worden verricht en die geen leveringen zijn. Hieronder valt niet alleen het verrichten van een handeling. Ook als de ondernemer tegen vergoeding iets nalaat, kan er sprake zijn van een dienst. Als bedrijfsgoederen ook privé worden gebruikt of als een ondernemer diensten verricht voor privédoeleinden, wordt dit in bepaalde gevallen ook als een dienst aangemerkt. Zie 7.1 voor diensten.

3.2.2 Aangifte, vraag 1 (algemeen): Bedrag waarover omzetbelasting wordt berekend

In de linkerkolom wordt telkens het bedrag ingevuld waarover de omzetbelasting wordt berekend en in de rechterkolom de verschuldigde omzetbelasting. Bij de meeste aangifteprogramma's hoeft slechts een van beide bedragen te worden ingevuld. Het programma rekent dan automatisch het andere bedrag uit. Controleer wel of dit bedrag overeenstemt met de administratie. Bij het invullen van de aangifte omzetbelasting via de website van de Belastingdienst wordt bij het vermelden van het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting het omzetbedrag niet automatisch ingevuld.

Het bedrag waarover de omzetbelasting wordt berekend, is bij leveringen van goederen en bij diensten de *vergoeding*. In het spraakgebruik wordt ook vaak de term 'omzet' gebruikt. Het gaat dan wel om de omzet exclusief omzetbelasting.

De vergoeding voor een levering of een dienst is het *totale bedrag* – exclusief de omzetbelasting – dat voor de levering of de dienst in rekening wordt gebracht. Meestal is de vergoeding de *verkoopprijs* exclusief omzetbelasting. Als er meer wordt betaald, behoort ook het meerdere tot de vergoeding. Bij betaling in natura vormt de totale waarde van de tegenprestatie de vergoeding. Berekent de ondernemer naast de normale prijs nog *bijkomende kosten*, dan behoren deze in het algemeen ook tot de vergoeding. Zie 8.1.1 t/m 8.1.4.

Sommige bedragen, zoals doorlopende posten, statiegeld, rente en uitschotten aan belasting behoren niet tot de vergoeding waarover omzetbelasting verschuldigd is. Zie 8.1.7 t/m 8.1.26. Bij *interne leveringen* (onttrekkingen voor privédoeleinden) vormen de aanschaf- of voortbrengingskosten van het geleverde goed de vergoeding waarover omzetbelasting moet worden betaald. Zie 8.2. Bij *interne diensten* (privégebruik van bedrijfsgoederen en diensten voor privédoeleinden) wordt de vergoeding gesteld op de voor die interne diensten gemaakte uitgaven. Zie 20.4.4.

LET OP Alle bedragen in de aangifte moeten worden afgerond op hele euro's. De ondernemer kan dit in zijn voordeel doen, dus te betalen bedragen naar beneden afronden en te ontvangen bedragen naar boven.

3.2.2.1 Aangifte, vraag 1 (algemeen): Margeregeling

Bij de handel in gebruikte goederen, kunst, antiek en verzamelvoorwerpen geldt de margeregeling. De vergoeding wordt dan gevormd door de winstmarge: het verschil tussen in- en verkoopprijs exclusief omzetbelasting. Zie 26.1.5.

Als de ondernemer behalve margeomzet ook 'gewone' omzet heeft, telt hij de vergoedingen bij elkaar op en geeft het totaalbedrag aan. echter niet worden afgetrokken van de 'gewone' omzet. In dat geval moet alleen de gewone omzet worden aangegeven. Als de globalisatiemethode wordt toegepast, kan de ondernemer een negatieve winstmarge op een andere wijze verrekenen. Zie 26.2.1.

3.2.2.2 Aangifte, vraag 1 (algemeen): Meerdere goederen en/of diensten voor één prijs

Worden tegen één vergoeding meerdere leveringen of diensten verricht waarvoor verschillende tarieven gelden, dan moet de vergoeding worden gesplitst. Zie 9.3.6.

3.2.3 Aangifte, vraag 1a: Leveringen/diensten belast met hoog tarief

Bij vraag **1a** vermeldt de ondernemer het totaal van de met 21% belaste vergoedingen en de verschuldigde belasting zelf.
Goederen en diensten zijn steeds belast met 21%, tenzij een ander tarief uitdrukkelijk van toepassing is verklaard. Als niet duidelijk is voor welke levering of dienst een bepaalde vergoeding is ontvangen, zal de inspecteur ervan uitgaan dat de vergoeding is belast met 21%. Toepassing van een ander tarief of van een vrijstelling is alleen mogelijk als de ondernemer aannemelijk kan maken dat het lagere tarief of de vrijstelling van toepassing is.
Als gevolg van een tariefwijziging kan nog btw zijn verschuldigd naar het oude tarief. Die btw moet worden aangegeven bij vraag 1c. Zie 3.2.5.

LET OP Als de ondernemer recht heeft op teruggaaf van betaalde btw wegens oninbaarheid van zijn vordering (zie 19.1.1), dan mag het bedrag van die btw-teruggaaf in deze rubriek worden afgetrokken van de btw die de ondernemer in dit tijdvak is verschuldigd. De ondernemer kan er ook voor kiezen die btw-teruggaaf op te nemen in rubriek 5b. Zie 3.6.

3.2.4 Aangifte, vraag 1b: Leveringen/diensten belast met laag tarief

Bij vraag 1b vermeldt de ondernemer het totaal van de met 9% belaste prestaties en de verschuldigde belasting zelf. Het 9%-tarief geldt alleen voor *aangewezen* goederen en diensten. Zie hfst. 10. Als de ondernemer niet zeker weet of een bepaalde levering of dienst is belast met 9%, kan hij dit schriftelijk navragen bij de inspecteur. Zie 10.1.1.

LET OP Als de ondernemer recht heeft op teruggaaf van betaalde btw wegens oninbaarheid van zijn vordering (zie 19.1.1), dan mag het bedrag van die btw-teruggaaf in deze rubriek worden afgetrokken van de btw die de ondernemer in dit tijdvak is verschuldigd. De ondernemer kan er ook voor kiezen die btw-teruggaaf op te nemen in rubriek 5b. Zie 3.6.

3.2.5 Aangifte, vraag 1c: Leveringen/diensten belast met overige tarieven, behalve 0%

Vraag 1c is voor leveringen en diensten die niet zijn belast met 21%, 9% of 0%. Afwijkende percentages komen voor bij:

- kantines van sportverenigingen. Zie 25.2.4.1
- catering van bedrijfsrestaurants. Zie 25.1.4.1
- tariefwijzigingen. Na een tariefwijziging kan nog omzetbelasting zijn verschuldigd naar het oude tarief. In dat geval nemer bij vraag 1c de naar het oude tarief belaste vergoeding en de daarover verschuldigde belasting. Zie 9.2.

Bij vraag **1c** worden het totaal van de met een afwijkend percentage belaste vergoedingen en de verschuldigde belasting zelf vermeld. Verder kan de ondernemer een bijbetaling na toepassing van de forfaitaire berekeningsmethode I vermelden bij vraag 1c. Zie 29.2.5.1.

3.2.6 Aangifte, vraag 1d: Privégebruik

Bij vraag **1d** vermeldt de ondernemer de btw die hij is verschuldigd wegens privégebruik. Dit doet zich voor in de volgende situaties:

- de ondernemer onttrekt goederen aan zijn bedrijf voor eigen privédoeleinden. Dit wordt beschouwd als een lever verschuldigd (in het tijdvak waarin de onttrekking plaatsvindt) over de aankoopprijs van de goederen of de kostprijs. Zie 20.3.1;
- bedrijfsgoederen worden gebruikt voor privédoeleinden. Dit wordt in bepaalde gevallen gelijkgesteld met een dien is btw verschuldigd (in het laatste tijdvak van het boekjaar) over voor dit privégebruik gemaakte uitgaven. Zie 20.4.1;
- de ondernemer verricht gratis interne diensten voor eigen privédoeleinden. Hij is btw verschuldigd over voor deze uitgaven (in het laatste tijdvak van het boekjaar). Zie 20.4.3.

3.2.7 Aangifte, vraag 1e: Leveringen/diensten belast met 0% of niet bij u belast

De ondernemer vult bij deze vraag de omzet in van goederen en diensten die hij in Nederland levert tegen het 0%-tarief of die niet bij hem belast zijn. Dit zijn bijv.:

- leveringen van goederen en diensten in Nederland die vallen onder het 0%-tarief. Het gaat hierbij meestal om dien tionaal verkeer (zie 11.3.1). Diensten die worden verleend aan diplomatieke vertegenwoordigingen of aan internationale organisaties vallen soms ook onder het 0%-tarief (zie 11.4);
- leveringen van goederen en diensten waarbij de btw is verlegd *naar* een andere ondernemer (zie hfst. 23), zoals bij:
  - onderaanneming en personeel uitlenen in de bouw en de scheepsbouw
  - handel in mobiele telefoons, (computer)chips, spelcomputers, laptops en tablets;
  - onroerende zaken, bijv. als bij de levering van een bedrijfspand is gekozen voor een belaste levering;
  - ‘val en oude materialen;

- executieverkopen;
- verkoop van beleggingsgoud;
- overdracht CO$_2$-emissierechten;
- telecommunicatiediensten.

***LET OP** De levering van goederen die de ondernemer levert naar andere EU-lidstaten (intracommunautaire leveringen) of uitvoert buiten de EU, moeten worden aangegeven bij vraag 3a resp. vraag 3b. Zie 3.4.2 en 3.4.3. Dat geldt ook voor de zgn. intracommunautaire diensten. Zie 3.4.4.*

3.2.8 Aangifte, vraag 1e: Verschuldigde omzetbelasting 'verlegd' naar een andere ondernemer

In sommige situaties is over leveringen en diensten wel omzetbelasting verschuldigd, maar wordt deze belasting niet geheven van de leverancier maar van de afnemer. De heffing van omzetbelasting wordt dan verlegd van de leverancier naar de afnemer. Het gaat hier om de volgende verleggingsregelingen:

- bij onderaanneming en uitlening van personeel in de bedrijfssectoren bouw en scheepsbouw. Zie 23.2
- bij de levering en bewerking van afvalstoffen. Zie 23.3
- bij de overdracht van broeikasgasemissierechten. Zie 23.5
- bij de levering van mobiele telefoons, computerchips, spelcomputers, tablet-pc's en laptops. Zie 23.6.1
- bij de levering van onroerende zaken wanneer is gekozen voor belastingheffing. Zie 13.2.7
- bij de levering van beleggingsgoud en van goud met een zuiverheid van ten minste $^{325}/_{1000}$. Zie 11.5.7
- bij binnenlandse leveringen door een buitenlandse leverancier aan een binnenlandse afnemer. Zie 23.1
- bij de executoriale verkoop aan een ondernemer. Zie 23.4.1 en 23.4.2
- bij het verrichten van telecommunicatiediensten. Zie 23.6.3

In deze gevallen vult de onderaannemer of uitlener van personeel dan wel de leverancier bij vraag 1e alleen het bedrag van de vergoeding in.

3.3 Aangifte, rubriek 2: Verleggingsregelingen binnenland

2	**Verleggingsregelingen binnenland**
2a	Leveringen/diensten waarbij de omzetbelasting naar u is verlegd

3.3.1 Vraag 2a: Levering/diensten waarbij de omzetbelasting naar u is verlegd

In een aantal situaties is niet de *leverancier* maar de *afnemer* van leveringen en diensten omzetbelasting verschuldigd. De omzetbelasting wordt dan niet geheven bij de ondernemer die de levering of dienst verricht, maar de heffing wordt verlegd naar de afnemer. De ondernemer vult deze vraag alleen in als:

- er goederen in Nederland aan hem zijn geleverd, waarbij de omzetbelasting naar hem is verlegd; en/of
- de ondernemer diensten heeft afgenomen, waarbij een Nederlandse ondernemer de omzetbelasting naar hem h

Dit doet zich voor in de volgende gevallen:

a verricht een onderaannemer of uitlener van personeel een levering of dienst die onder de zgn. verleggingsregeling in de bouw en scheepsbouw valt, dan wordt de omzetbelasting geheven van de afnemer, in dit geval de aannemer of inlener van personeel. Zie 23.2.1;

b bij de levering en bewerking van afvalstoffen wordt de omzetbelasting geheven van de opkoper of degene die opdracht tot bewerking heeft gegeven. Zie 23.3.1;

c. bij de overdracht van broeikasgasemissierechten wordt de verschuldigde btw verlegd van degene die de prestatie verricht (de dienstverlener) naar de afnemer van die dienst. Zie 23.5;

d. bij de levering van mobiele telefoons, computerchips, spelcomputers, tablet-pc's en laptops wordt de verschuldigde btw verlegd naar de afnemer van die goederen. Zie 23.6.1;

e. bij een op verzoek belaste levering van onroerende zaken wordt de omzetbelasting geheven van de afnemer. Zie 13.2.7;

f. bij sommige leveringen van beleggingsgoud kan de leverancier ervoor kiezen de levering te belasten met btw. Deze btw wordt dan geheven bij de afnemer. Bij de levering van goud met een zuiverheid van ten minste $^{325}/_{1000}$ wordt de heffing van btw altijd verlegd naar de afnemer. Zie 11.5.7;

g. bij een executoriale verkoop wordt de omzetbelasting geheven van de afnemer als deze een ondernemer is. Hiervan is sprake als:
  - een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak dan wel een zakelijk recht daarop wordt geleverd tot executie van die zekerheid; of
  - een onroerende zaak of een zakelijk recht daarop wordt geleverd op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar. Zie 23.4.1.1 en 23.4.2.1;

h. verricht een ondernemer een telecommunicatiedienst aan een ondernemer die ook deze diensten verricht, dan wordt de omzetbelasting geheven van de afnemer. Zie 23.6.3

***LET OP**In de Toelichting bij de digitale aangifte omzetbelasting van de Belastingdienst staat dat vraag 2a ook moet worden ingevuld als de ondernemer diensten aan in Nederland gelegen onroerende zaken (zie 7.4.3) heeft afgenomen van een ondernemer uit een ander EU-land die de btw naar de Nederlandse ondernemer heeft verlegd. Zie 22.1.1. Verder volgt uit de Toelichting dat overige diensten die de ondernemer afneemt van buitenlandse ondernemers, en waarbij de btw is verlegd naar de Nederlandse ondernemer, de btw moet worden ingevuld in rubriek 4. Zie 3.5.1.*

3.3.1.1 Vraag 2a: Wat moet worden aangegeven?

Als een verleggingsregeling van toepassing is, dan geeft de afnemer bij vraag 2a het totaal aan van:

- de vergoedingen die aan hem in rekening zijn gebracht en waarover hij in het aangiftetijdvak de omzetbelasting v
- de verschuldigde omzetbelasting.

De ondernemer is deze omzetbelasting verschuldigd in het aangiftetijdvak waarin de levering of de dienst aan hem is verricht.

***LET OP**De bij vraag 2a vermelde belasting kan meestal op dezelfde aangifte bij vraag 5b als voorbelasting worden afgetrokken. Zie 3.6.2. Per saldo wordt dan niets betaald. De afnemer blijft echter verplicht het desbetreffende bedrag zowel bij vraag 2a als bij vraag 5b aan te geven.*

3.4 Aangifte, rubriek 3: Prestaties naar of in het buitenland

3	**Prestaties naar of in het buitenland**
3a	Leveringen naar landen buiten de EU (uitvoer)
3b	Leveringen naar of diensten in landen binnen de EU
3c	Installatie/afstandsverkopen binnen de EU

3.4.1 Aangifte, rubriek 3: Uitvoer van goederen en intracommunautaire prestaties

Bij rubriek 3 vermeldt de ondernemer:

- de omzet van alle goederen die Nederland verlaten:
  - *uitvoer* naar niet-EU-lidstaten (zie 3.4.2);
  - *intracommunautaire leveringen* naar andere EU-lidstaten (zie 3.4.3);
  - *installatie- en montageleveringen* in andere EU-lidstaten (zie 3.4.6) en *afstandsverkopen* naar andere EU-lidstaten (zie 3.4.7);
- de omzet van *intracommunautaire diensten*. Zie 3.4.4.

Diensten die onder het 0%-tarief vallen, moeten worden vermeld bij vraag 1e. Zie 3.2.7. Van vrijgestelde diensten (zie 12.1) en diensten die niet belastbaar zijn in Nederland of een andere EU-lidstaat wordt nooit btw-aangifte gedaan.

3.4.2 Aangifte, vraag 3a: Leveringen naar landen buiten de EU (uitvoer)

Goederen die worden uitgevoerd naar landen buiten de EU of die worden opgeslagen in een douane-entrepot vallen onder het 0%-tarief. De omzet van deze goederen vermeldt de ondernemer bij vraag 3a. Zie voor uitvoer naar niet-EU-lidstaten verder hfst. 17.

***LET OP**De ondernemer moet met boeken en bescheiden kunnen aantonen dat de goederen werkelijk zijn uitgevoerd.*

3.4.3 Aangifte, vraag 3b: Leveringen naar landen binnen de EU (intracommunautaire leveringen)

Bij vraag 3b geeft de ondernemer de omzet wegens *intracommunautaire leveringen* aan. Deze leveringen vallen onder het 0%-tarief. Van een intracommunautaire levering is sprake als goederen vanuit Nederland worden vervoerd naar een andere EU-lidstaat en daar zijn belast met buitenlandse omzetbelasting wegens intracommunautaire verwerving. Een intracommunautaire levering kan zich ook voordoen als de ondernemer eigen goederen overbrengt naar een andere EU-lidstaat. Als omzet vermeldt hij dan de aanschaf- of voortbrengingskosten van de overgebrachte goederen. Zie verder hfst. 16.

***LET OP**De ondernemer moet met boeken en bescheiden kunnen aantonen dat aan de voorwaarden voor het toepassen van het 0%-tarief wegens intracommunautaire levering is voldaan.*

3.4.4 Aangifte, vraag 3b: Diensten belastbaar in een andere EU-lidstaat (intracommunautaire diensten)

Bij vraag 3b geeft de ondernemer ook de omzet aan wegens *intracommunautaire diensten*. Intracommunautaire diensten zijn diensten aan een afnemer in een andere EU-lidstaat met een btw-identificatienummer, die op grond van de hoofdregel worden verricht in de andere EU-lidstaat. Zie 7.4.1. De afnemer moet in het eigen land omzetbelasting betalen.
De volgende diensten die worden verricht aan ondernemers in andere EU-lidstaten hoeven niet te worden opgegeven in de aangifte:

- diensten die in het land van de afnemer zijn vrijgesteld;
- diensten die in het land van de afnemer zijn belast zijn met 0%;
- diensten die de ondernemer levert onder de Mini One Stop3.8Shop-regeling. Zie
  en met betrekking tot onroerende zaken;

- personenvervoer;
- verlenen van toegang tot evenementen op het gebied van cultuur, kunst, sport, wetenschap, ontspanning of onde
- restaurant- en cateringdiensten; en
- verhuur van vervoermiddelen voor een korte periode.

3.4.5 Aangifte, vraag 3b: Opgaaf ICP

De ondernemer moet van de intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten een specificatie per afnemer verstrekken via de Opgaaf intracommunautaire prestaties (ICP). Als deze Opgaaf ICP niet (tijdig), onvolledig of onjuist wordt gedaan, kan een boete worden opgelegd. Bovendien kan het nultarief voor intracommunautaire leveringen worden geweigerd. Zie 16.1.4.2. Zorg ervoor dat overeenstemming bestaat tussen de totaalbedragen vermeld bij vraag 3b van de aangifte(n) en het totaalbedrag van de Opgaaf ICP. Zie 3.7 voor het indienen van de Opgaaf ICP. Als de intracommunautaire leveringen een bepaald bedrag te boven gaan, moet een statistiekopgaaf worden gedaan bij het CBS. Zie 3.7.5.

***LET OP** Per 1 januari 2020 kan het nultarief wegens het verrichten van intracommunautaire leveringen niet langer worden toegepast als de ondernemer geen Opgaaf ICP indient. Zie 16.1.4, Let op.*

3.4.6 Aangifte, vraag 3c: Installatie- en montageleveringen belastbaar in andere EU-lidstaat

De levering van goederen die worden gemonteerd of geïnstalleerd vindt plaats daar waar ze worden gemonteerd of geïnstalleerd. Bij montage of installatie buiten Nederland is dus geen Nederlandse btw verschuldigd. Zie 6.5. Als de afnemer in een andere EU-lidstaat is gevestigd, geeft de ondernemer in rubriek 3c de daarmee behaalde omzet aan. De btw is dan verschuldigd in die andere EU-lidstaat. Afhankelijk van de wettelijke bepalingen van die EU-lidstaat wordt deze belasting geheven van de ondernemer, zijn afnemer of zijn fiscaal vertegenwoordiger.

Als daarentegen sprake is van een ondernemer die gevestigd is in een andere EU-lidstaat en die een installatie- of montagelevering verricht in Nederland, dient de ondernemer de omzet én de verschuldigde belasting aan te geven bij vraag 1a (of 1b als het lage tarief van toepassing is), tenzij de verleggingsregeling (zie 22.1) van toepassing is.

3.4.7 Aangifte, vraag 3c: Afstandsverkopen

De regeling voor afstandsverkopen is van toepassing als aan alle volgende voorwaarden is voldaan (zie ook 6.6).

- De afnemer is:
  - een particulier, of
  - een landbouwer die in de andere EU-lidstaat onder de landbouwregeling valt; of
  - een ondernemer die alleen vrijgestelde goederen en diensten levert; of
  - een rechtspersoon die geen ondernemer is.
- De ondernemer zorgt voor het vervoer van de goederen naar de afnemer.
- Het totaalbedrag van deze leveringen komt uit boven het drempelbedrag van de betreffende EU-lidstaat. Zie 6.6.2.

Als de afnemer in een andere EU-lidstaat is gevestigd, geeft de ondernemer in rubriek 3c de daarmee behaalde omzet aan. De btw is dan verschuldigd in die andere EU-lidstaat. Afhankelijk van de wettelijke bepalingen van die EU-lidstaat wordt deze belasting geheven van de ondernemer, zijn afnemer of zijn fiscaal vertegenwoordiger. Als daarentegen sprake is van een ondernemer die is gevestigd in een andere EU-lidstaat en een afstandsverkoop verricht aan een klant in Nederland, dient de ondernemer de omzet én de verschuldigde belasting aan te geven bij vraag 1a (of 1b als het lage tarief van toepassing is). Als de Nederlandse afnemer echter een ondernemer met vrijgestelde prestaties of een rechtspersoon/geen ondernemer is, geldt de verleggingsregeling. Zie 22.1.

3.5 Aangifte, rubriek 4: Prestaties vanuit het buitenland aan u verricht

4	**Prestaties vanuit het buitenland aan u verricht**
4a	Leveringen/diensten uit landen buiten de EU
4b	Leveringen/diensten uit landen binnen de EU

3.5.1 Aangifte, rubriek 4 (algemeen): Prestaties vanuit het buitenland aan u verricht

Rubriek 4 heeft betrekking op leveringen van goederen en diensten die aan de ondernemer zijn verricht. Het gaat hierbij om goederen die van buiten Nederland komen en diensten die worden verricht door een buitenlandse ondernemer. Er wordt onderscheid gemaakt tussen leveringen en diensten die van buiten de EU komen en leveringen en diensten die uit een andere EU-lidstaat komen. Als het goederen betreft die van buiten de EU komen, is sprake van *invoer* en als het goederen betreft die uit een andere EU-lidstaat komen, is sprake van *intracommunautaire verwerving*.

***LET OP** Als de btw is verlegd van een buitenlandse leverancier naar een Nederlandse afnemer, geeft de afnemer de btw aan in rubriek 4a (niet-EU-leverancier) of rubriek 4b (EU-leverancier). Dit geldt niet voor diensten aan onroerende zaken (zie 7.4.3) die zijn afgenomen van een ondernemer uit een ander EU-land, die de btw naar de Nederlandse ondernemer heeft verlegd. De on-*

dernemer dient de ter zake aan hem verlegde btw in te vullen bij rubriek 2a. Dit volgt uit de Toelichting bij de digitale aangifte omzetbelasting van de Belastingdienst. Zie 3.3.1, Let op.

3.5.2 Aangifte, vraag 4a: Leveringen/diensten vanuit landen buiten de EU

Leveringen vanuit landen buiten de EU

De ondernemer vult vraag 4a in als hij goederen heeft ingevoerd uit een land buiten de EU én daarbij gebruik heeft gemaakt van de zgn. verleggingsregeling bij invoer. Zie 15.2. Dit houdt in dat bij de aangifte ten invoer bij de douane nog geen omzetbelasting hoeft te worden betaald. Als de omzetbelasting bij de invoer aan de douane is betaald, hoeft ter zake van de invoer bij vraag 4a niets te worden ingevuld.

Diensten vanuit landen buiten de EU

Bij vraag 4a vermeldt de ondernemer ook de door hem afgenomen diensten als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

– de diensten zijn in Nederland belastbaar. Zie 7.3
– de dienstverrichter is buiten de EU gevestigd en deze beschikt niet over een vaste inrichting in Nederland; én
– de afnemer is in Nederland (eventueel middels een vaste inrichting) gevestigd; én
de afnemer is een ondernemer of een zgn. rechtspersoon/niet ondernemer.

3.5.2.1 Vraag 4a: Wat aangeven?

Bij vraag 4a vermeldt de ondernemer ter zake van de invoer het totaal van:

– de douanewaarde van de voor zijn bedrijf bestemde ingevoerde goederen waarover hij in het aangiftetijdvak omze
is verschuldigd. Zie 15.1.9, en
de daarover verschuldigde omzetbelasting.

De ondernemer is de omzetbelasting wegens invoer verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden ingevoerd. Het tijdstip waarop de factuur of de goederen worden ontvangen, is niet van belang. Als bijv. goederen uit Japan op 30 maart worden ingevoerd en op 2 april in het bedrijf aankomen, moet de Nederlandse afnemer de wegens de invoer verschuldigde belasting aangeven bij de aangifte over maart.

Bij de afgenomen diensten is omzetbelasting verschuldigd over de vergoedingen die in rekening zijn gebracht. De diensten moeten worden vermeld in het tijdvak waarin deze diensten worden verricht. De factuurdatum is hierbij niet van belang. Diensten die doorlopend worden verricht gedurende een periode langer dan één jaar worden geacht aan het einde van het kalenderjaar te zijn voltooid, tenzij er afrekeningen of betalingen in die periode hebben plaatsgevonden. Zie 28.3.

LET OP De bij vraag 4a vermelde omzetbelasting kan doorgaans op dezelfde aangifte bij vraag 5b weer als voorbelasting worden afgetrokken. Zie 3.6.2. Per saldo wordt dan niets betaald. De ondernemer blijft echter verplicht het desbetreffende bedrag zowel bij vraag 4a als bij vraag 5b aan te geven.

3.5.2.2 Vraag 4a: Geen splitsing naar tarief op de aangifte

Bij de invoer van goederen gelden dezelfde tarieven als bij de levering van goederen. Zie 15.1.11. Voor de toepassing van het tarief bij diensten is de vestigingsplaats van de dienstverrichter niet van belang.

Bij het aangeven van het totaal van de verschuldigde omzetbelasting hoeft geen splitsing te worden gemaakt naar de verschillende tarieven. Uiteraard moet uit de boekhouding wel blijken naar welke tarieven de vergoedingen zijn belast.

3.5.3 Aangifte, vraag 4b: Leveringen/diensten vanuit landen binnen de EU

Intracommunautaire verwerving van goederen

De ondernemer vult vraag 4b in als hij goederen betrekt vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland. Zie 14.1. De zgn. nummerverwerving in Nederland (zie 14.1.4.1) wordt ook bij deze vraag ingevuld. Landbouwers en vrijgestelde ondernemers en rechtspersonen zijn in de regel geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd als hun verwervingen onder een bepaald drempelbedrag blijven. Zie 14.2.5.2.

Aankopen van gas, warmte, koude en/of elektriciteit

Als een ondernemer of een rechtspersoon/niet-ondernemer gas, warmte, koude en/of elektriciteit afneemt via daartoe binnen de EU gesitueerde distributienetwerken, dient de afnemer die leveringen op te nemen bij vraag 4b als:

– de leverancier in een andere EU-lidstaat is gevestigd; én
– de Belastingdienst aan de afnemer een Nederlands btw-identificatienummer heeft afgegeven. Zie [illegible]

Afnemen van zgn. intracommunautaire diensten

Vraag 4b wordt ingevuld als een ondernemer of een rechtspersoon/niet-ondernemer een dienst betrekt van een ondernemer die in een andere EU-lidstaat is gevestigd. Het moet dan gaan om de volgende twee situaties.

1 De dienstverrichter is in een andere EU-lidstaat gevestigd én:
  a. er is sprake van een dienst die valt onder de hoofdregel voor B2B-diensten. Zie 7.4.1, én

   b. de Belastingdienst heeft aan de afnemer een Nederlands btw-identificatienummer afgegeven (zie 5.1.3).

2 De dienstverrichter is in een andere EU-lidstaat gevestigd én:

   a. de dienst is in Nederland belastbaar, maar valt niet onder de hoofdregel voor B2B-diensten. Zie 7.4.1.1; én
   b. de afnemer is in Nederland (eventueel via een vaste inrichting) gevestigd

3.5.3.1 Vraag 4b: Wat aangeven?

De wegens intracommunautaire verwerving verschuldigde omzetbelasting moet de ondernemer aangeven bij vraag 4b. De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding die de leverancier de klant in rekening brengt. Als de ondernemer eigen goederen overbrengt van een andere EU-lidstaat naar Nederland, kan zich ook een intracommunautaire verwerving voordoen. De ondernemer is dan omzetbelasting verschuldigd over de aanschafkosten of voortbrengingskosten van de goederen. Zie 14.1.5.

Zie 14.1.8 voor het tijdstip waarop de omzetbelasting wegens intracommunautaire verwerving is verschuldigd.

Als de intracommunautaire verwervingen een bepaald bedrag te boven gaan, moet een statistiekopgaaf worden gedaan bij het CBS. Zie 37.5.

Bij de afgenomen diensten is omzetbelasting verschuldigd over de vergoedingen die in rekening zijn gebracht. De ondernemer geeft dit aan bij vraag 4b. De diensten moet hij vermelden in het tijdvak waarin deze diensten worden verricht. De factuurdatum is hierbij niet van belang. Diensten die doorlopend worden verricht gedurende een periode langer dan één jaar worden geacht aan het einde van het kalenderjaar te zijn voltooid, tenzij er afrekeningen of betalingen in die periode hebben plaatsgevonden. Zie 28.3.

***LET OP** De bij vraag 4b vermelde omzetbelasting kan doorgaans op dezelfde aangifte bij vraag 5b weer als voorbelasting worden afgetrokken. Zie 3.6.2. Per saldo betaalt de ondernemer dan niets. Toch blijft hij verplicht het desbetreffende bedrag zowel bij vraag 4b als bij vraag 5b aan te geven.*

3.5.3.2 Vraag 4b: Geen splitsing naar tarief op de aangifte

Bij de intracommunautaire verwerving van goederen gelden dezelfde tarieven als bij de levering van goederen. Zie 14.1.6.

Voor de toepassing van het tarief bij diensten is de vestigingsplaats van de dienstverrichter niet van belang.

Bij het aangeven van het totaal van de verschuldigde omzetbelasting hoeft geen splitsing te worden gemaakt naar de verschillende tarieven. Uiteraard moet uit de boekhouding wel blijken naar welke tarieven de vergoedingen zijn belast.

3.5.4 Aangifte, vraag 4b: Fiscale eenheid (Intracommunautaire transacties)

Eén aangifte per fiscale eenheid

Fiscale eenheden doen in beginsel één aangifte voor het totaal van alle onderdelen van de fiscale eenheid. De onderdelen van de fiscale eenheid hebben ieder een eigen btw-identificatienummer dat zij gebruiken bij de zgn. intracommunautaire prestaties. Het totaalbedrag van de door de onderdelen *afgenomen* goederen en diensten van leveranciers in andere EU-lidstaten, moet dan worden vermeld bij vraag 4b. Dat totaalbedrag dient daarnaast *per onderdeel van de fiscale eenheid* te worden gespecificeerd op een (apart) formulier 'Opgaaf omzetbelasting verwervingen en afgenomen intracommunautaire diensten door fiscale eenheden'. Deze opgaaf is te downloaden via www.belastingdienst.nl ('Programma's en formulieren'). Het is niet mogelijk om deze opgaaf digitaal in te dienen. De specificatie van intracommunautaire verwervingen en afgenomen intracommunautaire diensten kan direct na indiening van de laatste maandaangifte in een kwartaal of van de kwartaalaangifte worden gestuurd naar de Belastingdienst/Central Liaison Office, Antwoordnummer 469, 7600 VB Almelo.

Meerdere aangiften per fiscale eenheid

Ook kan ervoor worden gekozen de onderdelen van een fiscale eenheid zelfstandig aangifte te laten doen. In dat geval wordt bij vraag 4b het bedrag van de leveringen en diensten uit landen binnen de EU *van het betreffende onderdeel* ingevuld. Een aparte specificatie van deze ingekochte prestaties hoeft dan niet te worden ingediend.

3.6 Aangifte, rubriek 5: Voorbelasting en totaal

5	**Voorbelasting en totaal**
5a	Omzetbelasting (rubrieken 1 t/m 4)
5b	Voorbelasting
5c	Subtotaal (rubriek 5a min 5b)

Totaal

Bij rubriek 5 wordt het totaal van de te betalen of de terug te vragen belasting berekend. De omzetbelastingbedragen van de rubrieken 1, 2 en 4 worden bij elkaar opgeteld en het totaal wordt vermeld bij vraag 5a. Hierop worden vervolgens in mindering gebracht de aftrekbare voorbelasting (vraag 5b).

***LET OP** Zet bij negatieve bedragen een minteken (-) voor het bedrag.*

3.6.1 Aangifte, vraag 5b: Voorbelasting

Op de verschuldigde belasting (het totaal van de rubrieken 1, 2 en 4, dat is vermeld bij vraag 5a) brengt de ondernemer in mindering de omzetbelasting die drukt op de goederen die hij voor zijn bedrijf heeft aangeschaft en op diensten die hij in het kader van zijn bedrijf heeft laten verrichten. Het in mindering brengen van die belasting wordt de "aftrek van voorbelasting" genoemd. Voorwaarde voor aftrek is dat de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Zie 18.1.3.

De voorbelasting wordt in één bedrag aangegeven. De ondernemer hoeft deze in de aangifte niet te splitsen naar soort en/of tarief. Wel moet een specificatie bij de administratie worden bewaard, zodat de juistheid van het bedrag eventueel kan worden gecontroleerd. Niet alle voorbelasting is namelijk aftrekbaar. Zie 3.6.3. Ook correcties en herzieningen op bij eerdere aangiften afgetrokken voorbelasting worden aangegeven bij vraag 5b. Zie 3.6.4.

3.6.1.1 Tijdstip van de aftrek

Voor zover de belasting aftrekbaar is, moet de ondernemer deze in aftrek brengen op de aangifte over het aangiftetijdvak waarin de belasting door andere ondernemers aan hem in rekening is gebracht of door hem is verschuldigd. Het is dus niet toegestaan voorbelasting op een eerdere of latere aangifte af te trekken. Zie 18.1.8.

3.6.2 Aangifte, vraag 5b: Aftrekbare voorbelasting

De aftrekbare voorbelasting bestaat uit de omzetbelasting die drukt op de goederen en diensten die zijn aangeschaft of ingekocht voor de onderneming. Het totaal van de voorbelasting wordt gevormd door:

de omzetbelasting die andere ondernemers wegens leveringen en diensten op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte *factuur* in rekening hebben gebracht. Zie 18.2.1;

- de omzetbelasting die is verschuldigd wegens de *intracommunautaire verwerving* van goederen. Zie 18.3.1;
- de omzetbelasting die bij *invoer* is verschuldigd. Zie 18.3.2;
- de omzetbelasting die de ondernemer is verschuldigd als hij leveringen en diensten betrekt van *buitenlandse ondernemers*. Zie 18.3.3;
- de omzetbelasting die de ondernemer is verschuldigd als hij broeikasgasemissierechten koopt. Zie

de omzetbelasting die de ondernemer is verschuldigd als hij mobiele telefoons, computerchips, spelcomputers, tablet pc's en/of laptops koopt. Zie 18.3.3;

- de omzetbelasting die de ondernemer is verschuldigd als hij leveringen en diensten betrekt van een *onderaannemer* of een *uitlener van personeel* (verleggingsregeling voor de sectoren bouw en scheepsbouw). Zie 18.3.3;
- de omzetbelasting die de koper is verschuldigd bij de *aankoop van onroerende zaken* als er is geopteerd voor belaste levering. Zie 18.3.3;
- de omzetbelasting die de koper is verschuldigd bij de *aankoop van beleggingsgoud* als de leverancier heeft gekozen voor belaste levering of bij de aankoop van goud met een zuiverheid van ten minste $^{325}/_{1000}$. Zie 18.3.3;
- de omzetbelasting die de ondernemer is verschuldigd bij de *aankoop of het laten bewerken van afvalstoffen*. Zie 18.3.3;
- de omzetbelasting die is verschuldigd bij de aankoop van een roerende of onroerende zaak dan wel een zakelijk

kader van een executoriale verkoop. Zie 18.3.3, 23.4.1.1 en 23.4.2.1

3.6.3 Aangifte, vraag 5b: Geen aftrek van voorbelasting

Aftrek van voorbelasting is *niet* mogelijk voor zover de goederen en diensten:

a worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties of voor handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. Zie 18.1.4 en 18.1.5;

b horecabestedingen betreffen. Zie 18.1.7.

Voor de aftrek van btw op goederen en diensten die (mede) worden gebruikt voor privédoeleinden van de ondernemer zelf of van zijn personeel gelden bijzondere regels. Zie 20.1.

3.6.4 Aangifte, vraag 5b: Correcties en herziening

Correcties op eerder afgetrokken voorbelasting en herziening van voorbelasting worden verwerkt bij vraag 5b. Dit geldt zowel voor bedragen die alsnog in aftrek kunnen worden gebracht als voor bedragen die verschuldigd zijn omdat er in het verleden te veel is afgetrokken. Het gaat hierbij om de volgende situaties:

- herziening bij ingebruikneming van een goed als de aanvankelijke bestemming afwijkt van het daadwerkelijke ge
- herziening van voorbelasting aan het eind van het jaar van ingebruikneming voor goederen die zowel voor belaste als voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt. Zie 18.4.4;
- herziening van voorbelasting voor onroerende goederen vanwege privégebruik. Zie
- herziening van voorbelasting voor roerende (vier jaar) en onroerende (negen jaar) investeringsgoederen die zow

voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt. Zie 18.4.6

- correctie op de afgetrokken voorbelasting bij bedrijfskantines als blijkt dat het personeel is bevoordeeld. Zie
- terugbetaling van voorbelasting voor inkoopfacturen die (na één jaar) niet (volledig) zijn betaald. Zie

3.6.5 Aangifte, vraag 5c: Subtotaal

Bij vraag 5c wordt het verschil gezet tussen de verschuldigde belasting (vraag 5a) en de voorbelasting (vraag 5b). Zet een minteken (—) voor het bedrag wanneer sprake is van een negatief bedrag.

Bij de digitale aangifte hoeft vraag 5c niet te worden ingevuld. Het bedrag wordt dan automatisch berekend.

3.6.6 Aangifte, vraag 5e: Totaal te betalen/terug te vragen

Als de ondernemer digitaal aangifte doet, komt na vraag 5d automatisch het bedrag te staan dat hij moet betalen of dat hij terugvraagt.

Bij een schriftelijke aangifte vermeldt de ondernemer na vraag 5d het bedrag dat hij uiteindelijk moet betalen of dat hij terugvraagt. Er zijn dan afzonderlijke vakjes voor een te betalen bedrag en voor een terug te vragen bedrag. Kruis het desbetreffende hokje aan en vul het bedrag op de goede regel in. Als de ondernemer niets hoeft aan te geven, moet hij een 0 invullen bij *te betalen*.

Als er een bedrag moet worden betaald, moet de ondernemer ervoor zorgen dat dit tijdig wordt gedaan. Daarmee worden boetes en/of ambtshalve opgelegde aanslagen voorkomen. Zie 4.2.5. Voor de betaling maakt de ondernemer gebruik van het betalingskenmerk dat het digitale portal per tijdvak genereert.

Bij teruggaaf van omzetbelasting (dit wordt een "negatieve aangifte" genoemd) is het raadzaam zo snel mogelijk aangifte te doen. De ondernemer krijgt dan een beschikking waarbij het terug te geven bedrag wordt vastgesteld. Zie 4.2.9. De Belastingdienst stort de teruggaaf op het door de ondernemer opgegeven rekeningnummer. Als dit rekeningnummer niet meer juist is of als de ondernemer het geld op een andere rekening wil hebben, moet hij dit melden bij de Belastingdienst. Zie 3.1.3.

Als een ondernemer er na het doen van de aangifte mee bekend is dat hij te weinig btw heeft aangegeven of te veel heeft terugontvangen, moet hij dat op eigen initiatief corrigeren. Zie 4.2.10. Doet hij dit niet, dan kan hij hiervoor een boete krijgen. Zie 33.4.5.

3.7 Opgaaf ICP

Art. 37a Wet OB

Het totaalbedrag van de intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten in een maand of kwartaal vermeldt de ondernemer in de aangifte omzetbelasting bij vraag 3b. Zie 3.4.3 en 3.4.4.

Daarnaast moet de ondernemer periodiek zijn intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten per afnemer specificeren op de Opgaaf intracommunautaire prestaties (Opgaaf ICP). Zie 3.7.2. De Opgaaf ICP wordt ook wel "listing" genoemd. De ondernemer is gedeeltelijk vrij in het kiezen van het tijdvak voor de Opgaaf ICP. Zie 3.7.1.

Bij intracommunautaire leveringen kan de ondernemer ook te maken krijgen met een periodieke opgaaf aan het Centraal Bureau voor de Statistiek. Zie 3.7.5.

Het doel van de Opgaaf ICP is de belastingdiensten in de andere EU-lidstaten te informeren over de goederen die daarheen zijn geleverd en de diensten die daar zijn verricht. Het Central Liaison Office in Almelo totaliseert per afnemer alle door Nederlandse leveranciers opgegeven intracommunautaire prestaties en stelt deze gegevens ter beschikking aan de belastingdiensten in de andere EU-lidstaten.

De belastingdienst in de andere EU-lidstaat krijgt niet alleen van Nederland, maar ook van de overige landen gegevens over de daarheen geleverde goederen en verrichte diensten. Al deze gegevens worden per afnemer getotaliseerd en vergeleken met de door de afnemer aangegeven intracommunautaire verwervingen en afgenomen diensten. Als hier grote verschillen tussen bestaan, zal de buitenlandse belastingdienst navraag doen en eventueel een onderzoek instellen bij de afnemer. Levert dit onvoldoende duidelijkheid op, dan kan de buitenlandse belastingdienst aan de Nederlandse Belastingdienst vragen een onderzoek bij de presterende ondernemer in te stellen. Zie 30.1.5.

LETOP1Zorg ervoor dat het totaal van de bedragen dat in de aangifte bij vraag 3b is opgegeven, overeenstemt met het totaalbedrag dat in de Opgaaf ICP staat vermeld bij onderdeel 3. In de Opgaaf ICP mogen alleen intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten worden vermeld. Andere prestaties mogen niet in de Opgaaf ICP worden vermeld. Doet de ondernemer dit toch, dan zal er een verschil ontstaan met de intracommunautaire verwervingen en afgenomen diensten waarvoor zijn afnemer aangifte doet. Dit kan aanleiding zijn tot het instellen van een onderzoek. Zie 16.1.4 voor het begrip 'intracommunautaire leveringen' en 7.4.8 voor het begrip 'intracommunautaire diensten'.

LETOP2De volgende diensten zijn geen intracommunautaire diensten en moeten daarom niet in de Opgaaf ICP worden vermeld:

- *B2B-diensten die in de EU-lidstaat van de afnemer zijn vrijgesteld of belast zijn met het 0%-tarief;*
- *B2B-diensten die geen intracommunautaire diensten zijn. Zie 7.4.8*
- *B2B-diensten waarbij de afnemer geen btw-identificatienummer heeft; en*
- *B2C-diensten.*

LET OP3 De BTW-Richtlijn kent verplichte en optionele vrijstellingen. Zie 2.1.8 en 12.1.1. De ondernemer die een dienst verricht in een andere EU-lidstaat zal dus moeten nagaan of zijn dienst in de andere EU-lidstaat is belast of vrijgesteld. Als zijn dienst onder de B2B-hoofdregel valt en de daarover verschuldigde btw wordt verlegd naar de afnemer, moet de ondernemer een Opgaaf ICP doen. Vermelding kan achterwege blijven als die dienst in het land van de afnemer is vrijgesteld. Het is mogelijk dat de ondernemer geen zekerheid krijgt over belastbaarheid van zijn dienst in de andere EU-lidstaat. Wanneer de ondernemer naar het oordeel van de inspecteur in die situaties voldoende heeft geprobeerd die zekerheid te verkrijgen, vermeldt hij in die gevallen die dienst niet in de Opgaaf ICP wanneer die dienst bij verrichting in Nederland zou vallen onder een vrijstelling. Op dit punt

wordt van een zorgvuldig handelende ondernemer verlangd dat hij de afnemer wel informeert dat de dienst is vrijgesteld en op grond van welke bepaling dat zo is (Besluit nr. DV2011/116).

Opgaaf ICP: voorraad op afroep

Art. 37a, lid 1, onderdeel d

Per 1 januari 2020 is de Quick-Fix met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep in werking getreden. Zie 16.2.2.10. Eén van de voorwaarden voor toepassing van die regeling is dat de leverancier een Opgaaf ICP moet indienen.
De leverancier heeft daarbij twee listingsverplichtingen:

- bij het overbrengen van de goederen moet de leverancier het btw-identificatienummer vermelden van de afneme
- als de afnemer de goederen uit de voorraad haalt, en dus sprake is van een levering, dient de leverancier de hoe goederen en de vergoeding te vermelden.

3.7.1 Opgaaf ICP: Tijdvak

Art. 37a, leden 1, 3 en 4, Wet OB; art. 33b Uitv.beschl. OB

De hoofdregel is dat de ondernemer per kalendermaand de Opgaaf ICP doet. Een ondernemer kan er echter voor kiezen de Opgaaf ICP per kalenderkwartaal in te dienen als de intracommunautaire *leveringen* in het desbetreffende kwartaal en in elk van de vier daaraan voorafgaande kalenderkwartalen niet meer bedraagt dan € 50 000. Als een ondernemer heeft gekozen voor het per kwartaal indienen van de Opgaaf ICP, maar in een kwartaal voor meer dan € 50 000 aan intracommunautaire leveringen heeft verricht, moet hij (weer) per maand opgaaf doen. De ondernemer kan ervoor kiezen om per twee maanden opgaaf te doen. Hij kan deze periode alleen kiezen als hij in de tweede maand van het gekozen tijdvak van een het kalenderkwartaal de grens van € 50 000 aan intracommunautaire leveringen heeft overschreden. Nadat hij deze opgaaf heeft gedaan, moet hij maandelijks opgaaf doen van zijn intracommunautaire leveringen.
De ondernemer mag zijn intracommunautaire *diensten* per kwartaal opgeven, ook als hij zijn intracommunautaire leveringen per maand opgeeft. Hij doet dan maandelijks opgaaf van zijn leveringen. Daarnaast doet hij aan het eind van het kwartaal een kwartaalopgaaf van zijn diensten. De ondernemer kan er in dit geval echter voor kiezen ook de intracommunautaire diensten per maand op te geven.
Als hij voor de heffing van omzetbelasting kan volstaan met het doen van een jaaraangifte (zie 4.2.1), bestaat de mogelijkheid dat hij over dezelfde periode een Opgaaf ICP kan doen. De ondernemer moet daarvoor een verzoek indienen bij de inspecteur en verder moet hij aan de volgende voorwaarden voldoen:

- het jaarlijkse bedrag van al zijn leveringen en diensten (excl. btw) bedraagt niet meer dan € 200 000;
- zijn jaaromzet aan intracommunautaire leveringen en diensten (excl. btw) bedraagt niet meer dan € 15 000,
  hij verricht geen intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen.

In verband met deze voorwaarden moet hij in zijn verzoek vermelden:

- zijn verwachte jaaromzet exclusief btw;
- de verwachte omvang van zijn intracommunautaire leveringen en diensten;
- een verklaring dat zijn intracommunautaire leveringen geen leveringen van nieuwe vervoermiddelen zullen betre

Een verzoek voor een jaaropgaaf ICP dat wordt ingediend vóór 1 mei wordt ingewilligd met terugwerkende kracht tot 1 januari van dat jaar. In andere gevallen is de ingangsdatum 1 januari van het volgende jaar.
Als de ondernemer niet meer aan de hiervóór genoemde voorwaarden voldoet, moet hij de inspecteur daarvan onmiddellijk op de hoogte stellen. De regeling wordt dan beëindigd. Voor het tijdstip van beëindiging hanteert de inspecteur dezelfde gedragslijn als bij de ingangsdatum van de regeling (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

3.7.2 Opgaaf ICP. Algemeen

De ondernemer die intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten heeft verricht, moet een Opgaaf ICP indienen. Hierin worden de leveringen en diensten per afnemer gespecificeerd. Zie 3.7.4.
De Opgaaf ICP moet digitaal worden ingediend. De wijzen waarop de Opgaaf ICP kan worden ingediend zijn gelijk aan die voor de aangifte omzetbelasting. Zie 4.2.3.1 en 4.2.3.2.
De ondernemer wordt door de Belastingdienst niet gewezen op de verplichting een Opgaaf ICP in te dienen als hij in een tijdvak intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten heeft verricht. Hij moet er zelf aan denken de Opgaaf ICP in te sturen. De ondernemer kan een Opgaaf ICP ophalen via de knop 'Overige formulieren' links in het scherm 'Overzicht aangiften en opgaven'. In dit formulier moet hij zijn naam en adresgegevens, zijn btw-identificatienummer en het betreffende tijdvak vermelden.

***LET OP 1** De ingevulde en ondertekende Opgaaf ICP moet uiterlijk de laatste dag van de maand volgend op het gekozen tijdvak worden ingediend. Als de ondernemer de Opgaaf ICP niet (tijdig) indient, kan hij een boete krijgen. Zie 3.7.3. Als de ondernemer in een tijdvak geen intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten heeft verricht, hoeft hij geen Opgaaf ICP in te sturen.*

***LET OP 2** Als de ondernemer de Opgaaf ICP indient via de website van de Belastingdienst (zie 4.2.3.1), geeft het programma een melding als een onjuist btw-identificatienummer wordt ingevuld. Er zijn ook softwarepakketten die deze melding geven. Neem [illegible] de afnemer voor het juiste btw-identificatienummer. Een Opgaaf ICP met een onjuist btw-identifi-*

catienummer kan wel worden verzonden. Zorg dat de Opgaaf ICP op tijd wordt verzonden. De ondernemer krijgt hierna namelijk nog de gelegenheid het onjuiste btw-identificatienummer te herstellen. Zie 3.7.3.2.

3.7.2.1 Opgaaf ICP: Fiscale eenheid

Bij de vorming van een fiscale eenheid krijgt deze een nieuw btw-identificatienummer. De aangiften omzetbelasting worden gedaan onder dit nieuwe nummer. In beginsel doet de fiscale eenheid één (geconsolideerde) aangifte omzetbelasting voor al haar werkmaatschappijen. De natuurlijke personen en rechtspersonen die deel gaan uitmaken van een fiscale eenheid houden hun eigen oorspronkelijke btw-identificatienummer. Dit nummer blijven zij dus gebruiken bij de intracommunautaire transacties en op de facturen. Zie 28.2.1.2. Het voordeel hiervan is dat zij bij toetreding tot of uittreding uit een fiscale eenheid hun handelsrelaties hiervan niet in kennis hoeven te stellen en dat zij de facturen niet hoeven aan te passen. Zij blijven handelen onder hun eigen btw-identificatienummer en handelsnaam.

Als de fiscale eenheid één geconsolideerde aangifte omzetbelasting doet maar de werkmaatschappij(en) onder hun eigen btw-identificatienummer intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten verricht(en), gelden onderstaande punten.

- De fiscale eenheid vermeldt het totaal van alle intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten b aangifte omzetbelasting.
- De fiscale eenheid doet echter geen Opgaaf ICP, maar elke werkmaatschappij dient een eigen Opgaaf ICP in vo verrichte intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten.
- De werkmaatschappijen kunnen via de knop 'Overige formulieren' in het scherm 'Overzicht aangiften en opgaver ophalen. In dit formulier moeten eerst de naam en adresgegevens en het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid worden vermeld en het betreffende tijdvak. De werkmaatschappij vult dan bij rubriek 1 haar btw-identificatienummer in. Zie 3.7.4.1.
- De Opgaaf ICP moet daarna naar het Central Liaison Office worden verzonden. Het Central Liaison Office totalis van alle door de werkmaatschappijen ingestuurde formulieren en vergelijkt deze met de bedragen die op de aangiften omzetbelasting van de fiscale eenheid zijn opgegeven bij vraag 3b.

Op verzoek kunnen de werkmaatschappijen elk afzonderlijk aangifte omzetbelasting doen. Zij krijgen dan een zgn. subnummer dat is gebaseerd op het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid. Het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid eindigt op B01 en de werkmaatschappijen krijgen een nummer dat eindigt op B02, B03 enz. Zie 5.1.3.1. Als de fiscale eenheid aangifte omzetbelasting doet onder nummer 123456789B01, krijgt de werkmaatschappij als btw-identificatienummer 123456789B02.

Werkmaatschappijen die afzonderlijk aangifte omzetbelasting doen en intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten verrichten, vullen ook een eigen Opgaaf ICP in. Bij rubriek 1 vermelden zij het eigen btw-identificatienummer en bij de overige rubrieken de eigen intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten.

3.7.2.2 Opgaaf ICP: Fiscaal vertegenwoordiger

De fiscaal vertegenwoordiger met een *algemene vergunning* moet de Opgaaf ICP doen onder het Nederlandse btw-identificatienummer van de buitenlandse ondernemer die hij vertegenwoordigt. Als hij voor meerdere buitenlandse ondernemers optreedt, moet hij per ondernemer een Opgaaf ICP indienen. Zie 5.5.4.

De fiscaal vertegenwoordiger met een *beperkte vergunning* moet de Opgaaf ICP doen onder het hem apart toegekende btw-identificatienummer. Als hij voor meerdere buitenlandse ondernemers optreedt, moet hij de intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten van al deze ondernemers op één Opgaaf ICP vermelden. Zie 5.5.5.

De fiscaal vertegenwoordiger die zelf ook intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten verricht, moet daarvan uiteraard de Opgaaf ICP doen onder zijn eigen (gewone) btw-identificatienummer.

3.7.3 Opgaaf ICP: Boete

Art. 40 Wet OB

De inspecteur kan een verzuimboete opleggen als de ondernemer niet (tijdig) voldoet aan zijn verplichtingen met betrekking tot de Opgaaf ICP. Hierbij maakt de inspecteur onderscheid tussen de volgende drie soorten verzuimen:

- de ondernemer dient de Opgaaf ICP niet of niet op tijd in. Zie 3.7.3.1
- vermelding van onjuiste dan wel niet alle btw-identificatienummers van afnemers. Zie 3.7.3.2
- de ondernemer vermeldt de totaalbedragen van de leveringen en diensten per afnemer niet of niet voor het juiste b 3.7.3.3

Bij het opleggen van de boete wordt onderscheid gemaakt tussen een eerste verzuim, een tweede/derde verzuim en een vierde/volgend verzuim. Van een tweede/derde verzuim en een vierde/volgend verzuim is sprake als de ondernemer over de voorafgaande 24 maanden al één resp. twee, drie of vaker in verzuim is geweest en hij dat verzuim niet tijdig heeft hersteld. Bij vernietiging van een boete wegens afwezigheid van alle schuld telt een verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

De boete bedraagt bij een:

- eerste verzuim € 131;
- tweede/derde verzuim € 263;
- vierde/volgend verzuim € 1319.

In uitzonderlijke gevallen kan de inspecteur een boete van maximaal € 5278 opleggen. Hiervan is bijv. sprake als iemand stelselmatig in verzuim is. Ook in situaties waarin sprake is van samenspanning van leverancier en afnemer om in Nederland of in een andere EU-lidstaat belastingontduiking te bevorderen, kan de inspecteur de hoge boete opleggen.

3.7.3.1 Opgaaf ICP, boete: te laat ingediend

Het Central Liaison Office voert na afloop van een kwartaal een vergelijking uit met vraag 3b van de aangifte(n) omzetbelasting. Blijkt hieruit dat de ondernemer intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten heeft verricht maar dat hij geen Opgaaf ICP heeft ingediend, dan stuurt het Central Liaison Office de ondernemer een mededeling. Hierin wordt hij verzocht binnen een bepaalde termijn alsnog een juiste en volledige Opgaaf ICP in te dienen en wordt hij gewaarschuwd voor een boete. Als de ondernemer tijdig aan het verzoek voldoet, is alles in orde en krijgt hij geen boete. Blijft de ondernemer in gebreke door de Opgaaf ICP niet (tijdig) in te zenden, dan is sprake van een verzuim en krijgt hij een boete.

LET OP Als de ondernemer de Opgaaf ICP pas indient nadat hij een mededeling heeft ontvangen, moet hij er goed op letten dat deze opgaaf volledig en juist is. Anders kan hij toch nog een boete krijgen. Zie 3.7.3.2.

3.7.3.2 Opgaaf ICP, boete: onjuiste opgaaf

Na ontvangst van een Opgaaf ICP beoordeelt het Central Liaison Office deze op volledigheid (zijn van alle afnemers de btw-identificatienummers vermeld) en juistheid (zijn de juiste btw-identificatienummers vermeld). Blijken hierbij onvolkomenheden, dan stuurt het Central Liaison Office de ondernemer een mededeling. Hierin wordt hem verzocht alsnog binnen een bepaalde termijn de ontbrekende of onjuiste gegevens aan te vullen resp. te herstellen en wordt hij gewaarschuwd voor een boete. Als de ondernemer tijdig aan het verzoek voldoet, is alles in orde en krijgt hij geen boete. Reageert de ondernemer niet of verstrekt hij niet alsnog tijdig de volledig juiste gegevens, dan is sprake van een verzuim en krijgt hij een boete. Een bijzondere situatie doet zich voor als de ondernemer de Opgaaf ICP pas heeft ingediend nadat hij hiertoe door het Central Liaison Office is gemaand (zie 3.7.3.1) en er in de Opgaaf ICP fouten zitten. De ondernemer krijgt dan een boete, omdat hij de Opgaaf ICP niet juist en/of volledig heeft ingediend. Kort daarna krijgt hij van het Central Liaison Office een overzicht van de foute btw-identificatienummers met het verzoek de juiste gegevens in te zenden. Als de ondernemer alsnog de juiste btw-identificatienummers opgeeft, wordt de boete niet teruggedraaid. Wel voorkomt hij hiermee dat de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt omdat de ondernemer:

- in geval van een levering ten onrechte het 0%-tarief heeft toegepast; of
- in geval van een dienst ten onrechte de heffing heeft verlegd naar de buitenlandse afnemer.

3.7.3.3 Opgaaf ICP, boete: verschil met de aangifte omzetbelasting

Het Central Liaison Office vergelijkt het totaalbedrag van de Opgaaf ICP met het totaalbedrag dat de ondernemer wegens intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten heeft vermeld bij vraag 3b van de aangifte(n) omzetbelasting over hetzelfde kwartaal. Blijkt hierbij een verschil, dan wordt hij schriftelijk verzocht de onjuistheden binnen een bepaalde termijn te herstellen. Als de ondernemer de onjuistheid (in de aangifte en/of de Opgaaf ICP) herstelt, is alles in orde en krijgt hij geen boete. Reageert hij niet (tijdig) of geeft hij geen afdoende verklaring, dan zal de inspecteur een onderzoek instellen. Als de inspecteur daarbij constateert dat de Opgaaf ICP onjuist is – de totaalbedragen van de leveringen per afnemer zijn niet of onjuist vermeld – is sprake van een verzuim en krijgt de ondernemer een boete.

De ondernemer krijgt voor dit verzuim echter geen boete:

- als hij voor deze Opgaaf ICP al een verzuimboete heeft gekregen wegens het niet (tijdig) indienen of het verstrekk dan wel onjuiste btw-identificatienummers. Zie 3.7.3.1 en 3.7.3.2; of
- als hij voor dezelfde onjuistheden al een vergrijpboete heeft gekregen in verband met een onjuiste omzetbelastin

3.7.3.4 Opgaaf ICP, boete: waarborgen en bezwaar

Bij het opleggen van (verzuim)boetes moet de inspecteur bepaalde waarborgen in acht nemen. Zie 33.2.

Na verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting tot het indienen van de Opgaaf ICP is ontstaan, mag de inspecteur geen boete meer opleggen. Een boete wordt opgelegd bij voor bezwaar vatbare beschikking. De ondernemer kan tegen de boete dus bezwaar maken en zo nodig in beroep gaan bij de rechter. Zie 34.2.1.

3.7.4 Opgaaf ICP: Welke gegevens?

Dit punt bevat een toelichting op de vragen van de (digitale) Opgaaf ICP. Afhankelijk van de manier waarop de ondernemer de Opgaaf ICP doet (zie 3.7.2) kunnen de schermen van de aangifteprogramma's verschillen. De vragen zijn echter steeds gelijk.

Zie 3.7.2.2 voor het invullen van de Opgaaf ICP door een fiscaal vertegenwoordiger.

3.7.4.1 Opgaaf ICP, rubriek 1. Fiscale eenheid

1	Fiscale eenheid

Deze vraag vult de ondernemer in als hij een Opgaaf ICP doet voor een onderdeel van een fiscale eenheid dat niet zelf btw-aangifte doet. (Als een onderdeel van een fiscale eenheid zelf de btw-aangifte doet, doet dat onderdeel ook zelf de Opgaaf ICP.) Als een Opgaaf ICP wordt gedaan voor meerdere onderdelen van een fiscale eenheid, moet per onderdeel een aparte opgave worden gedaan. Bij deze vraag moet het btw-identificatienummer van het betreffende onderdeel (de werkmaatschappij) worden ingevuld. Zie verder 3.7.2.1.

3.7.4.2 Opgaaf ICP, rubriek 2: Correcties eerdere opgaven

2	**Correcties eerdere opgaven**
2a	Intracommunautaire prestaties
2b	Intracommunautaire A-B-C-leveringen (vereenvoudigde regeling)

Deze vragen zijn bestemd om correcties aan te brengen op eerdere opgaven, bijv. omdat in eerdere opgaven vergissingen zijn gemaakt met betrekking tot het btw-identificatienummer van de afnemer, het bedrag van de leveringen en/of diensten of de aanduiding dat gebruik is gemaakt van de vereenvoudigde regeling voor ABC-leveringen. Ook kan een correctie nodig zijn als afnemers de hoofdsom niet of niet geheel hebben betaald en de leverancier daarvoor geen creditnota heeft afgegeven.
Creditnota's (bijv. wegens annulering of prijsvermindering) vermeldt de ondernemer bij rubriek 3. Zie 3.7.4.3.
Per regel geeft hij aan op welk tijdvak en op welk btw-identificatienummer de correctie betrekking heeft. Vervolgens vermeldt hij het bedrag waarmee het eerder opgegeven bedrag moet worden gewijzigd.
Vraag 2b 'Intracommunautaire A-B-C-leveringen' gebruikt de ondernemer alleen voor correcties betreffende leveringen waarbij hij als tussenhandelaar is opgetreden en waarbij gebruik is gemaakt van de vereenvoudigde regeling. Zie 3.7.4.3 en 16.1.8.4.

VOORBEELD

tekst

Tijdvak		BTW-identificatienummer			correctiebedrag (+ of - t.o.v. de oorspronkelijke opgaaf)
jaar	kwartaal	landcode	nummer		
2019	01	BE	222222222	€	+ 9000
2019	02	DE	123456789	€	– 15000
2019	02	DE	999999999	€	+ 15000

In het vierde kwartaal 2019 komt de ondernemer tot de ontdekking dat er bij het invullen van de eerdere opgaven de volgende vergissingen zijn gemaakt:

a. de levering aan een afnemer in België in het eerste kwartaal 2019 bedroeg niet € 1000 maar € 10 000;
b. in het tweede kwartaal 2019 is voor een dienst van € 15 000 een verkeerd btw-identificatienummer opgegeven. Opgeg DE 123456789, maar dit moet zijn DE 999999999.

In de opstelling hiervóór is te zien hoe vraag 2a moet worden ingevuld bij de Opgaaf ICP over het vierde kwartaal 2019

3.7.4.3 Opgaaf ICP, rubriek 3: Gegevens intracommunautaire prestaties

3	**Gegevens intracommunautaire prestaties**
3a	Intracommunautaire prestaties
3b	Intracommunautaire A-B-C-leveringen (vereenvoudigde regeling)

Bij rubriek 3 vermeldt de ondernemer per afnemer het totaal van de in dit tijdvak verrichte intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten. Het totaal van alle leveringen en diensten moet gelijk zijn aan het bedrag dat hij op zijn aangifte(n) omzetbelasting over dit tijdvak heeft aangegeven bij vraag 3b. Zie 3.4.3 en 3.4.4.
Verder vult de ondernemer bij rubriek 3 het btw-identificatienummer van zijn afnemer en het totaalbedrag van de aan hem verrichte leveringen en/of diensten in.
Vraag 3a 'Intracommunautaire prestaties' is bestemd voor de gewone intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten.
Vraag 3b 'Intracommunautaire A-B-C-leveringen' vult de ondernemer alleen in als hij als tussenhandelaar is opgetreden en daarbij gebruik heeft gemaakt van de vereenvoudigde ABC-regeling. De ondernemer heeft dan op zijn factuur aan zijn afnemer vermeld dat de belastingschuld voor zijn levering naar die afnemer is verlegd. Zie 16.1.8.4.
In de Opgaaf ICP mag de ondernemer alleen de door hem verrichte intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten vermelden. Andere leveringen en diensten mag hij niet in de Opgaaf ICP opnemen, ook al worden die verricht aan afnemers in een andere EU-lidstaat.

Btw-identificatienummer

De afnemer moet zijn btw-identificatienummer aan zijn leverancier opgeven. Dit nummer vermeldt de leverancier ook op de factuur. Zie 23.2.1.3.

Als de ondernemer eigen goederen naar een andere EU-lidstaat overbrengt, kan er sprake zijn van een (fictieve) intracommunautaire levering. Hij wordt dan geacht de goederen aan zichzelf te leveren en in de andere EU-lidstaat te verwerven. Zie 16.2.1 t/m 16.2.2. In dit geval moet hij het buitenlandse btw-identificatienummer vermelden dat hem is toegekend in de EU-lidstaat waar hij de goederen naartoe brengt. Onder dit nummer moet de ondernemer ook aangifte doen in de andere EU-lidstaat wegens de intracommunautaire verwerving aldaar.

Als de ondernemer de Opgaaf ICP indient via de website van de Belastingdienst, geeft het programma een melding als hij een onjuist btw-identificatienummer invult. Er zijn ook softwarepakketten die deze melding geven. Neem dan zo nodig contact op met de afnemer voor het juiste btw-identificatienummer. De ondernemer kan een Opgaaf ICP met een onjuist btw-identificatienummer wel verzenden.

De Opgaaf moet tijdig worden verzonden. De ondernemer krijgt hierna nog de gelegenheid het onjuiste btw-identificatienummer te herstellen. Zie 3.7.3.2.

LET OP Bij de levering van nieuwe vervoermiddelen aan particulieren vult de ondernemer bij rubriek 3 niets in. Particulieren hebben immers geen btw-identificatienummer. Wel verzoekt de Belastingdienst de ondernemer dat hij kopieën van de betreffende verkoopfacturen met een korte brief opstuurt naar Belastingdienst/Central Liaison Office, Postbus 378, 7600 AJ Almelo.

Totaalbedrag

Per afnemer vermeldt de ondernemer het totaalbedrag van de vergoedingen wegens de in dit tijdvak aan hem verrichte intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten. De vergoeding is het totale bedrag dat voor de levering en/of dienst in rekening wordt gebracht. Zie hfst. 8.

Als de ondernemer eigen goederen naar een andere EU-lidstaat overbrengt, brengt hij uiteraard geen bedrag aan zichzelf in rekening. Als vergoeding moet hij dan de aanschaf- of voortbrengingskosten van de goederen invullen. Zie 8.2.

Voor de bepaling van het totaalbedrag aan intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten moet de ondernemer in de regel uitgaan van de uitgereikte facturen. Het kan zijn dat hij bedragen vooruit factureert en dat de feitelijke levering in een volgend tijdvak plaatsvindt. Vooruit gefactureerde bedragen moeten worden opgenomen in het tijdvak waarin de factuur is uitgereikt.

Creditnota

Als de ondernemer een creditnota aan zijn afnemer uitreikt (bijv. wegens een prijsvermindering), moet hij dit opgeven bij rubriek 3. In het tijdvak waarin hij de creditnota heeft uitgereikt, vermeldt hij het btw-identificatienummer van zijn afnemer en het bedrag van de vermindering. De ondernemer moet duidelijk aangeven dat het om een creditnota gaat door er een minteken ( ) voor te plaatsen. Als de ondernemer in het tijdvak waarin de creditnota is uitgereikt aan dezelfde afnemer ook intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten heeft verricht, kan hij het bedrag van de creditnota in mindering brengen op de bedragen voor die leveringen. In rubriek 3 vermeldt hij dan het saldobedrag. Zie ook 16.1.12.

3.7.5 Opgaaf ICP: Statistiekopgaaf

Als de ondernemer intracommunautaire leveringen en/of diensten verricht, moet hij altijd een Opgaaf ICP bij de Belastingdienst indienen. Daarnaast kan hij te maken krijgen met een opgaaf aan het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Dit is het geval als de waarde van zijn intracommunautaire verwervingen op jaarbasis meer dan € 1 000 000 bedraagt of als de waarde van zijn intracommunautaire leveringen op jaarbasis meer dan € 1 200 000 bedraagt. Deze drempels gelden voor leveringen en verwervingen afzonderlijk. Als bijv. de intracommunautaire leveringen op jaarbasis € 900 000 bedragen en de intracommunautaire verwervingen € 1 950 000, hoeft de ondernemer alleen voor de verwervingen een statistiekopgaaf aan het CBS te doen.

Voor intracommunautaire diensten hoeft (vooralsnog) geen statistiekopgaaf aan het CBS te worden gedaan.

Voor meer informatie kan de ondernemer contact opnemen met het Centraal Bureau voor de Statistiek, Intrastat Infodesk (tel. 045–570 64 00) @cbs.nl, www.cbs.nl.

3.8 Mini One Stop Shop-regeling (MOSS-regeling)

Elektronische diensten, telecommunicatiediensten en omroepdiensten (kortweg: digitale diensten) aan niet-ondernemers (particulieren) worden verricht op de plaats waar *de afnemer* van die diensten woont of is gevestigd. Zie 7.5.9 en 7.5.10. Dat betekent dat zowel een binnen als buiten de EU gevestigde ondernemer die voor particulieren digitale diensten verricht, btw is verschuldigd in elke EU-lidstaat waar zijn particuliere afnemers wonen of zijn gevestigd. Die ondernemer zal zich in beginsel in elk van die EU-lidstaten moeten laten registreren (identificeren) bij de belastingdienst van de betreffende EU-lidstaat. Er bestaat echter een regeling die het mogelijk maakt dat een ondernemer zich laat registreren bij de belastingadministratie van één EU-lidstaat. In die EU-lidstaat kan de ondernemer vervolgens aangifte doen van de btw die hij in alle landen van de EU is verschuldigd ter zake van digitale diensten. Dat doet de ondernemer met een zgn. melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten (kortweg: btw-melding; in deze Almanak wordt verder gesproken van '*MOSS-aangifte*'). Op de MOSS-aangifte moet de ondernemer *per EU-lidstaat* de totale vergoeding en de daarover verschuldigde btw vermelden. Het totaal van alle btw-bedragen moet hij betalen aan de belastingdienst van de EU-lidstaat waar hij zich heeft aangemeld voor toepassing van de MOSS-regeling. Die EU-lidstaat zorgt voor doorbetaling naar de andere EU-lidstaten. Deze regeling wordt de 'Mini One Stop Shop-regeling' (MOSS-regeling) genoemd.

***LET OP1** Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1) is de MOSS-regeling uitgebreid met:*

- *intracommunautaire afstandsverkopen wanneer de leverancier (of platform, 6.8.1.2) geen vestiging heeft in de EU lidstaat van bestemming. Zie 6.8.2;*
- *andere B2C-diensten dan digitale diensten waarvoor de btw is verschuldigd op de plaats waar de afnemer van de*
  of is gevestigd en de leverancier in die EU-lidstaten geen vestiging heeft. Zie 7.5.1;
- *binnenlandse leveringen van goederen verricht door platforms die vallen onder de platformfictie. Zie*

Verder zal in het kader van de extracommunautaire afstandsverkopen zoals genoemd in 6.8.3, een zgn. Import-OSS-regeling (I-OSS) worden geïntroduceerd voor goederen met een maximale waarde van € 150 per zending. Zie 6.8.3.1 en 6.8.3.2.

***LET OP2** Het gebruik van de MOSS-regeling is niet verplicht. Een ondernemer kan er altijd voor kiezen zich in elk van de betrokken EU-lidstaten te laten registreren bij de belastingadministratie van de betreffende EU-lidstaat. In dat geval kan hij direct op de aangifte eventuele voorbelasting terugvragen. Zie ook hierna.*

***LET OP3** Voor de ondernemers die willen weten waar digitale diensten zijn belast, biedt de Belastingdienst een hulpmiddel. Dit is te vinden op de website van de Belastingdienst onder 'Digitale diensten in en uit het buitenland'.*

Een in Nederland gevestigde ondernemer die heeft gekozen voor de MOSS-regeling kan de MOSS-aangifte niet gebruiken voor:

- digitale diensten die worden verricht voor particulieren *buiten* de EU;
- digitale diensten die worden verricht voor particulieren in Nederland (die diensten moeten worden opgenomen in dieke btw-aangifte in Nederland);
- digitale diensten die worden verricht voor particulieren in andere EU-lidstaten waar de ondernemer beschikt over
  (die diensten moeten worden opgenomen in de normale, periodieke btw-aangifte van de vaste inrichting in die andere EU-lidstaten). Zie 5.5.1 voor het begrip 'vaste inrichting';
- het terugvragen van Nederlandse btw (die moet worden opgenomen in de normale, periodieke btw-aangifte in
- het terugvragen van btw uit andere EU-lidstaten (die moet in elke EU-lidstaat afzonderlijk worden teruggevraagd)

3.8.1 MOSS: Ondernemers met kleine buitenlandse omzet

Art. 6h, lid 3 en 5 Wet OB

De MOSS-regeling is niet verplicht (zie 3.8, bij Let op 2). Voor deze digitale diensten heeft de ondernemer nog een andere keuzemogelijkheid. Een ondernemer die een klein gedeelte van zijn omzet uit elektronische diensten bij (particuliere) klanten in een andere EU-lidstaat realiseert, heeft een extra keuzemogelijkheid. Zo'n ondernemer kan ervoor kiezen om over deze diensten aangifte te doen alsof deze elektronische diensten in Nederland zijn belast. Hij voldoet de (dan Nederlandse) omzetbelasting op zijn reguliere (Nederlandse) aangifte. Daarmee hoeft deze ondernemer zich niet in de andere EU-lidsta(a)t(en) te registreren (en aangifte te doen) noch dient hij een MOSS-aangifte (in Nederland) te doen.

Deze keuze kan worden gemaakt als:

- het digitale diensten betreft aan *particulieren* in een andere EU-lidstaat; én
- het totaal van die diensten in andere EU-lidstaten in het lopende én voorafgaande kalenderjaar niet meer dan € 10 000 per kalenderjaar bedraagt.

Als een ondernemer ervoor kiest om van deze regeling gebruik te maken dan gelden de Nederlandse factureringsregels (25.1.2).

Als de ondernemer op enig moment de grens van € 10 000 overschrijdt dient hij vanaf het moment van overschrijding de 'normale' regels (registratie in de andere EU-lidsta(a)t(en) of MOSS-aangifte) toe te passen.

Zie ook 7.5.11 en 7.5.12.

***LET OP** Vanaf 1 juli 2021 zie 36.1, geldt het hiervoor genoemde drempelbedrag ad € 10 000 voor omzet behaald met digitale diensten én intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.8.2.1.*

3.8.2 MOSS: Ondernemers gevestigd buiten en binnen de EU

Als een ondernemer gebruik wil maken van de MOSS-regeling, moet hij zich daarvoor laten registeren bij de belastingadministratie van één EU-lidstaat. Om te bepalen bij welke EU-lidstaat dat is moet een onderscheid worden gemaakt tussen:

- ondernemers die *niet* in de EU zijn gevestigd en evenmin beschikken over een vaste inrichting in de EU. Zie 3.8.2.1; en
- ondernemers die *wel* in de EU zijn gevestigd of beschikken over een vaste inrichting in de EU, maar digitale diensten verrichten in een andere EU-lidstaat dan waarin die vestiging of vaste inrichting is gelegen. Zie 3.8.2.2.

3.8.2.1 MOSS: Ondernemers zonder vestiging of vaste inrichting in de EU

Artt. 28q en 28r Wet OB

Niet in de EU gevestigde ondernemers zonder een vaste inrichting in de EU kunnen de btw over digitale diensten verleend aan in de EU wonende particulieren maar in één zelfgekozen EU-lidstaat aangeven. Registreren voor toepassen van de MOSS-regeling in méér EU-lidstaten is niet mogelijk.

Als een niet in de EU gevestigde ondernemer al wel als aangifteplichtige is geregistreerd in een EU-lidstaat (ook wel aangeduid als 'buitenlands belastingplichtige', zie 5.5.2) kan hij vrij kiezen in welke EU-lidstaat hij de MOSS-aangifte doet.

Een niet in de EU gevestigde ondernemer kan er ook voor kiezen géén gebruik te maken van de MOSS-regeling. In dat geval dient hij in elke EU-lidstaat apart aangifte te doen van de btw die verschuldigd is wegens het verlenen van digitale diensten aan in de betreffende lidstaat woonachtige particulieren.

3.8.2.2 MOSS: Ondernemers met een vestiging of vaste inrichting in de EU

Artt. 28u en 28v Wet OB

Een ondernemer die in een EU-lidstaat is gevestigd moet de btw die hij is verschuldigd ter zake van de digitale diensten aan particulieren in die EU-lidstaat opnemen in zijn normale periodieke btw-aangifte in die EU-lidstaat. Daarvoor is toepassing van de MOSS-regeling *niet* mogelijk. Hetzelfde geldt voor de btw die een ondernemer is verschuldigd in de EU-lidstaat waar hij beschikt over een vaste inrichting. Zie Voorbeeld 1, onder c. hierna. Ook die btw zal moeten worden opgenomen in de normale btw-aangifte die de ondernemer in die EU-lidstaat periodiek moet doen.

Voor ondernemers die in een EU-lidstaat zijn gevestigd of beschikken over een vaste inrichting in een EU-lidstaat geldt de MOSS-regeling dus alleen voor de btw die zij zijn verschuldigd ter zake van digitale diensten in *andere* EU-lidstaten dan waar zij zijn gevestigd of over een vaste inrichting beschikken. Die ondernemers kunnen zich voor toepassing van de MOSS-regeling alleen laten registreren in de EU-lidstaat waar zij zijn gevestigd. Als een ondernemer niet in een EU-lidstaat is gevestigd, maar beschikt over een vaste inrichting in een EU-lidstaat, kan die ondernemer zich alleen in die EU-lidstaat laten registeren voor toepassing van de MOSS-regeling. Als een ondernemer niet in de EU is gevestigd, maar over meerdere vaste inrichtingen beschikt in verschillende EU-lidstaten, kan die ondernemer kiezen in welk van die EU-lidstaten hij zich laat registeren voor toepassing van de MOSS-regeling. Registratie voor die regeling in meerdere EU-lidstaten is niet mogelijk. De ondernemer is aan die keuze gebonden voor een periode t/m twee kalenderjaren na afloop van het kalenderjaar waarin hij zich heeft laten registreren.

VOORBEELD 1 Een in Nederland gevestigde ondernemer beschikt tevens over een vaste inrichting in Duitsland. Vanuit de Nederlandse vestiging worden digitale diensten verricht voor particuliere afnemers in Nederland en Frankrijk. Vanuit de vaste inrichting in Duitsland worden digitale diensten verricht aan particuliere afnemers in Duitsland en België. Deze ondernemer heeft gekozen om gebruik te maken van de MOSS-regeling. Dat kan alleen bij de Nederlandse Belastingdienst, omdat de ondernemer in Nederland is gevestigd.

a. *De btw die is verschuldigd over de digitale diensten aan Nederlandse particulieren moet de ondernemer aangeven*
zijn normale Nederlandse btw-aangifte.

b. *De btw verschuldigd over de diensten aan de Franse particulieren moet de ondernemer (binnen de MOSS-regeling) op*
MOSS-aangifte onder 'Leveringen vanuit Nederland'.

c. *De btw verschuldigd over de digitale diensten door de Duitse vaste inrichting aan de Duitse particulieren moet de*
rechtstreeks aangeven en betalen op de binnenlandse (Duitse) aangifte bij de Duitse belastingdienst.

d. *De btw verschuldigd over de digitale diensten door de Duitse vaste inrichting aan de Belgische particulieren moet de*
opnemen in de (Nederlandse) MOSS-aangifte onder 'Leveringen vanuit de vaste inrichting in een andere lidstaat'.

VOORBEELD 2 Een in de Verenigde Staten gevestigde ondernemer beschikt over twee vaste inrichtingen in de EU, een in Nederland en een in Duitsland. Vanuit de vaste inrichting in Nederland worden digitale diensten verricht voor particuliere afnemers in Nederland, België, Luxemburg, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. Vanuit de vaste inrichting in Duitsland worden digitale diensten verricht aan particuliere afnemers in Duitsland, Oostenrijk, Spanje en Italië. Als deze ondernemer gebruik wil maken van de MOSS-regeling, kan hij kiezen voor registratie bij de Nederlandse of de Duitse belastingdienst. Deze ondernemer heeft zich voor toepassing van de MOSS-regeling laten registreren bij de Nederlandse Belastingdienst.

a. *De btw die is verschuldigd over de digitale diensten aan particulieren in Nederland moet de ondernemer aangeven*
zijn normale binnenlandse (Nederlandse) btw-aangifte.

b. *De btw verschuldigd over de digitale diensten vanuit de Duitse vaste inrichting aan Duitse particulieren moet de ondernemer rechtstreeks aangeven en betalen bij de Duitse belastingadministratie.*

c. *De btw verschuldigd over de diensten vanuit de Nederlandse vaste inrichting aan de particuliere afnemers in België,*
Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk moet de ondernemer (binnen de MOSS-regeling) opnemen in zijn (Nederlandse) MOSS-aangifte onder 'Leveringen vanuit Nederland'.

d. *De btw verschuldigd over de digitale diensten vanuit de Duitse vaste inrichting aan de particuliere afnemers in*
Italië moet de ondernemer opnemen in de (Nederlandse) MOSS-aangifte onder 'Leveringen vanuit de vaste inrichting in een andere lidstaat'.

3.8.3 MOSS: Registratie in Nederland

De aanmelding als ondernemer en het indienen van de MOSS-aangifte gebeurt langs elektronische weg. In Nederland via het formulier 'Verzoek registratie in Nederland voor betalen btw in EU-landen (EU-regeling)'. Dat formulier staat op het beveiligde gedeelte van de website van de Belastingdienst. De formulieren staan onder de link 'Btw betalen via 1 lidstaat van de EU'. De Belastingdienst zendt aan de ondernemer een bevestiging van de registratie. Die bevestiging geldt voor alle EU-lidstaten.

Als een niet-EU-ondernemer kiest voor Nederland als land van identificatie, kan hij zich digitaal laten registreren via het formulier 'Verzoek registratie in Nederland voor betalen btw in EU-landen (Niet-EU-regeling)' op www.belastingdienst.nl. Voor vragen kan de buitenlandse ondernemer contact opnemen met de BelastingTelefoon buitenland. Zie 39.1.2.

Als een ondernemer zich registreert voor gebruik van de MOSS-regeling, kan hij daaraan deelnemen vanaf de eerste dag van het volgende kalenderkwartaal. Als de ondernemer al een digitale dienst heeft verricht in het lopende kwartaal, kan hij aan de regeling deelnemen vanaf de datum van de dienst. Hij moet zich dan wel hebben geregistreerd op uiterlijk de 10de van de maand, volgend op de maand waarin die dienst is verricht.

Bij het wijzigen van de situatie moet die wijziging aan de Belastingdienst worden doorgegeven uiterlijk de 10de dag van de maand, volgend op die waarin de situatie is veranderd. Wijzigingen kunnen worden doorgegeven op het beveiligde deel van de website van de Belastingdienst.

De MOSS-regeling is niet verplicht. Een ondernemer kan zich daarom ook weer laten uitschrijven. Na zo'n vrijwillige uitschrijving kan de ondernemer zich in de twee daaropvolgende kalenderkwartalen niet opnieuw laten registreren voor de MOSS-regeling. (Die periode van twee kalenderkwartalen wordt wel 'de quarantaineperiode' genoemd.) Als een ondernemer wil stoppen met de MOSS-regeling, moet hij dat aan de Belastingdienst doorgeven. Dat moet gebeuren ten minste vijftien dagen vóór het einde van het kalenderkwartaal, voorafgaand aan het kwartaal waarin hij geen gebruik meer wil maken van de MOSS-regeling. Als een ondernemer zich bijv. per 1 oktober 2017 wil laten uitschrijven, moet hij de Belastingdienst daarvan op de hoogte stellen vóór 15 september 2017.

De Belastingdienst kan een ondernemer uitsluiten van toepassing van de MOSS-regeling als:

- de ondernemer de Belastingdienst heeft geïnformeerd dat hij niet langer digitale diensten verricht aan particuliere
- uit de MOSS-aangiften van een ondernemer blijkt dat hij in acht opeenvolgende kwartalen geen digitale diensten particulieren; of
- de ondernemer drie opeenvolgende kwartalen niet op tijd MOSS-aangifte doet of niet op tijd betaalt en dat ook ni dagen na een eventuele aanmaning.

***LET OP* Na de datum van beëindiging van de MOSS-regeling door de Belastingdienst kan de betrokken ondernemer zich pas na twee jaar opnieuw aanmelden voor toepassing van die regeling.**

3.8.4 MOSS: Btw-melding digitale diensten

Artt. 28s en 28w Wet OB

Een ondernemer die gebruikmaakt van de MOSS-regeling moet elk kalenderkwartaal een MOSS-aangifte doen. Het maakt niet uit of in een bepaald kwartaal alleen telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten zijn verricht. Ook als in een kwartaal in het geheel geen digitale diensten zijn verricht, moet toch de MOSS-aangifte bij de Belastingdienst worden gedaan.

Op de MOSS-aangifte moet de ondernemer *per EU-lidstaat* de totale vergoeding en de daarover verschuldigde btw vermelden. Daarbij moeten de btw-tarieven worden gebruikt die in de betrokken EU-lidstaten gelden. Die tarieven zijn te raadplegen in de VAT Rates Module op de website van de Europese Commissie. Zie http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/vatRates/vatrates.html. Het totaal van alle btw-bedragen moet de ondernemer betalen aan de EU-lidstaat van identificatie. De MOSS-aangifte moet worden gedaan in euro's.

Bij het omrekenen van andere valuta naar euro's kan worden gekozen tussen:

- de laatstgenoteerde verkoopkoers in het kalenderkwartaal; of
- de wisselkoers die de Europese Centrale Bank bekend heeft gemaakt op de laatste dag van het kalenderkwarta

***LET OP 1* De in de EU-lidstaat van vestiging verschuldigde btw voor digitale diensten mag niet in de MOSS-aangifte worden opgenomen. Deze moet op de normale btw-aangifte worden aangegeven en betaald.**

***LET OP 2* Op de MOSS-aangifte kan geen voorbelasting worden afgetrokken of worden teruggevraagd. Voor een in Nederland gevestigde ondernemer betekent dit dat hij de door hem in Nederland betaalde btw op zijn normale btw-aangifte in aftrek kan brengen. De in andere EU-lidstaten in rekening gebrachte voorbelasting kan de ondernemer in elke EU-lidstaat afzonderlijk terugvragen. Vgl. 19.2.**

3.8.5 MOSS: Termijn van indienen aangifte

Artt. 28s, lid 4, en 28w, lid 5, Wet OB

Een ondernemer moet de MOSS-aangifte binnen twintig dagen na afloop van een kalenderkwartaal indienen bij de Belastingdienst. De MOSS-aangiften moeten dus door de Belastingdienst zijn ontvangen op uiterlijk 20 april, 20 juli, 20 oktober en 20 januari. Deze datum wijzigt niet als deze datum in het weekend of op een feestdag valt. Het is niet toegestaan de MOSS-aangifte in te dienen vóórdat het kalenderkwartaal is afgelopen.

Als de ondernemer niet binnen dertig dagen na afloop van het kalenderkwartaal de MOSS-aangifte heeft ingediend, stuurt de Belastingdienst een aanmaning om de ondernemer eraan te herinneren dat de MOSS-aangifte nog moet worden gedaan. Eventuele verdere aanmaningen stuurt de belastingadministratie van de EU-lidstaat waar de digitale dienst is verricht, dus van de EU-lidstaat waar de particuliere afnemer van de digitale dienst woont of is gevestigd. De betrokken EU-lidstaat legt ook de boetes op en brengt de kosten in rekening voor het te laat insturen van de MOSS-aangifte.

***LET OP 1** Als een ondernemer voor drie opeenvolgende kwartalen een aanmaning ontvangt voor het indienen van de MOSS-aangifte, voldoet hij niet aan de voorwaarden van de MOSS-regeling en wordt hij uitgesloten van die regeling. Zie ook 3.8.2. Die ondernemer moet zich dan afzonderlijk laten registreren in alle EU-lidstaten waar zijn particuliere afnemers wonen.*

***LET OP 2** Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1) is de termijn voor het indienen van de MOSS-aangifte verlengd tot het einde van de maand na afloop van het kalenderkwartaal.*

3.8.6 MOSS: Termijn voor betalen verschuldigde btw

Artt. 28s, lid 4, en 28w, lid 5, Wet OB

De betaling van de verschuldigde btw moet plaatsvinden binnen twintig dagen na afloop van een kalenderkwartaal. De betalingen moeten dus door de Belastingdienst zijn ontvangen op uiterlijk 20 april, 20 juli, 20 oktober en 20 januari. De ondernemer moet betalen op rekeningnummer NL88 INGB 0000 4410 47 (BIC-code: INGBNL2A), ten name van de Belastingdienst in Apeldoorn. Als het verschuldigde bedrag niet of niet volledig wordt betaald, stuurt de Belastingdienst digitaal een aanmaning. Dat gebeurt op de 10de dag volgend op de dag waarop de betaling moest worden gedaan. Het is niet mogelijk voor deze betaling een betalingsregeling te treffen. Als na de aanmaning nog steeds niet is betaald, is het aan de andere EU-lidstaat om meer aanmaningen te zenden of verdere stappen te ondernemen. Zodra de andere EU-lidstaat al een aanmaning heeft gestuurd, kan de btw niet meer aan de (Nederlandse) Belastingdienst worden betaald. De btw moet dan rechtstreeks worden betaald aan de belastingadministratie van de andere EU-lidstaat. Als een ondernemer dan toch de verschuldigde btw aan de (Nederlandse) Belastingdienst betaalt, wordt die betaling door de (Nederlandse) Belastingdienst niet overgemaakt naar de andere EU-lidstaat, maar teruggestort op de rekening van de ondernemer.

***LET OP 1** Als een ondernemer voor drie opeenvolgende kwartalen een aanmaning ontvangt om de verschuldigde btw te betalen, voldoet hij niet aan de voorwaarden van de MOSS-regeling en wordt hij uitgesloten van die regeling. Zie ook 3.8.2. Die ondernemer moet zich dan afzonderlijk laten registreren in alle EU-lidstaten waar zijn particuliere afnemers wonen.*

***LET OP 2** Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1) is de termijn voor het betalen van de verschuldigde btw worden verlengd tot het einde van de maand na afloop van het kalenderkwartaal.*

3.8.7 MOSS: Correctie van de aangifte

Een correctie op de MOSS-aangifte kan de ondernemer doen via het beveiligde gedeelte van de website van de Belastingdienst. De ondernemer moet de meerverschuldigde btw betalen aan de Belastingdienst. De Belastingdienst informeert de betrokken EU-lidstaten over de correctie en verdeelt de meerverschuldigde btw over die EU-lidstaten. Als een ondernemer te veel btw heeft betaald, leidt de correctie tot een teruggaaf van btw. Die teruggaaf wordt verleend door de Nederlandse Belastingdienst als deze het ontvangen bedrag nog niet heeft doorbetaald aan de andere EU-lidstaat. Heeft doorbetaling reeds plaatsgevonden, dan zorgt de andere EU-lidstaat volgens de daar geldende procedures voor teruggaaf van de te veel betaalde btw.

Een correctie kan plaatsvinden tot drie jaar na de datum waarop de oorspronkelijke MOSS-aangifte moest zijn ingediend. Daarna moet de ondernemer zich rechtstreeks wenden tot de EU-lidstaat waar de dienst is verricht.

***LET OP** Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1) is het mogelijk om eerdere MOSS-aangiftes te corrigeren in een volgende MOSS-aangifte.*

3.8.8 MOSS: Administratieve verplichtingen

Artt. 28t en 28x Wet OB

Een ondernemer die de MOSS-regeling toepast, moet alle informatie over de door hem aan particuliere afnemers verrichte digitale diensten in zijn administratie bewaren. Zie 29.1.5. Denk hierbij aan:

- de EU-lidstaat waar de dienst is verricht;
- de soort digitale dienst;
- de datum waarop de dienst is verricht;
- de btw die moet worden betaald;
- gegevens over (vooruit)betalingen;
- (digitale) facturen; en
- gegevens over de plaats waar de particulier woont of is gevestigd.

Deze gegevens moeten gedurende tien jaar na afloop van het jaar waarin die diensten zijn verricht worden bewaard. Op verzoek van de Nederlandse Belastingdienst of die van een andere EU-lidstaat moet de ondernemer die gegevens digitaal kunnen aanleveren.

3.8.9 MOSS: Naheffing door de Nederlandse Belastingdienst

Artt. 28s, lid 5, en 28w, lid 6, Wet OB

Als de Nederlandse Belastingdienst vindt dat een ondernemer te weinig of ten onrechte geen btw heeft aangegeven op de MOSS-aangifte, kan die btw worden nageheven. Die mogelijkheid tot naheffen bestaat alleen voor zover het gaat om btw die in Nederland is verschuldigd.

4 Aangeven, betalen en terugontvangen

4.1 Registratie bij de Belastingdienst

4.1.1 Registratie als ondernemer: periodiek of incidenteel

Wie belastingplichtig is voor de omzetbelasting, moet de belasting op aangifte voldoen. Dit houdt in dat hij zelf moet berekenen hoeveel omzetbelasting hij verschuldigd is en dat hij dit bedrag vervolgens uit eigen beweging moet betalen.

De belastingplichtige voor de omzetbelasting is meestal de ondernemer. Wie een onderneming begint, meldt zich aan bij de inspecteur (zie 4.1.2), waarna hij *periodiek* aangifte moet doen. Zie 4.2 voor de gang van zaken voor deze ondernemers.

Sommige ondernemers zijn slechts *incidenteel* omzetbelasting verschuldigd. Zij hoeven niet periodiek aangifte te doen, maar moeten zelf een aangiftebiljet aanvragen als zij belasting verschuldigd zijn. Bovendien kunnen in bepaalde gevallen ook *niet-ondernemers* omzetbelasting verschuldigd zijn. Zie 5.1.1. Ook zij moeten dan zelf een aangiftebiljet aanvragen. Zie 4.3 voor de gevallen waarin incidenteel aangifte moet worden gedaan en wat daarbij de gang van zaken is.

***LET OP1** Een belastingplichtige die geen aangiftebiljet heeft ontvangen, is wettelijk verplicht er schriftelijk een aan te vragen bij de inspecteur. Dit moet hij doen vóór het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald. Als hij dit niet doet, kan hij een boete krijgen. Zie 33.3.4. Ook als iemand geen aangiftebiljet heeft ontvangen, moet hij de verschuldigde belasting op tijd betalen (HR, nr. 35.292, ECLI:NL:HR:2000:AA4644).*

***LET OP2** Voor het aangeven en betalen van btw ter zake van digitale diensten aan particuliere afnemers in andere EU-lidstaten kan gebruik worden gemaakt van de zgn. Mini One Stop Shop-regeling (MOSS-regeling). Zie verder 3.8.*

4.1.2 Registratie als ondernemer: aanmelding

Art. 6, lid 3, AWR en art. 3, leden 1 en 2, Uitv.reg. AWR en art. XXIX wijzigingsbesluit

Verplichting tot aanmelding bij de Belastingdienst

Degene die een onderneming begint, moet zich in beginsel aanmelden bij de Belastingdienst als omzetbelastingplichtige en moet vragen om te worden uitgenodigd tot het doen van een aangifte. Voor een ondernemer die direct in het eerste tijdvak per saldo belasting op aangifte is verschuldigd, is dat tijdig verzoeken om een uitnodiging verplicht (HR, nr.15/05937, ECLI:NL:HR:2017:3127). Het verzoek is tijdig als dit heeft plaatsgevonden vóór het tijdstip waarop de betaling moet plaatsvinden. Zie 4.2.1 en 4.2.5.4.

Voor de ondernemer daarentegen die geen belasting op aangifte hoeft te voldoen maar recht heeft op teruggaaf, geldt geen verplichting om aan de Belastingdienst tijdig te verzoeken om te worden uitgenodigd tot het doen van een aangifte (maar raadzaam is het uiteraard wel), als het recht op teruggaaf is ontstaan vóór 1 januari 2019. Als het recht op teruggaaf is ontstaan in een tijdvak vanaf 1 januari 2019, dan dient het verzoek bij de Belastingdienst te zijn ingediend binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Als het verzoek om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte is ingediend na afloop van deze termijn van zes maanden, zal de Belastingdienst het verzoek om teruggaaf alleen beoordelen op het recht op een ambtshalve teruggaaf. Zie 34.2.5.

Manieren van aanmelden bij de Belastingdienst

Degene die een onderneming begint, moet zich ook inschrijven in het handelsregister van de Kamer van Koophandel (via www.kvk.nl). Wordt een *eenmanszaak*, *vof*, *cv* of *maatschap* gestart, dan geldt de inschrijving in het handelsregister ook meteen als aanmelding bij de Belastingdienst (Gemeenschappelijke Inschrijving). De Kamer van Koophandel vraagt om de gegevens die nodig zijn voor de aanmelding bij de Belastingdienst. Deze gegevens stuurt de Kamer van Koophandel door naar de Belastingdienst. Men kan zich op de vragen voorbereiden met het formulier 'Voorbereiding gemeenschappelijke inschrijving'. Dit formulier is te vinden op www.belastingdienst.nl.

Rechtspersonen en *overige samenwerkingsverbanden*, zoals een bv, nv, stichting en vereniging, die worden ingeschreven in het handelsregister, hoeven zich ook niet apart aan te melden bij de Belastingdienst. De Kamer van Koophandel stuurt hun gegevens door naar de Belastingdienst. Als deze nog vragen heeft, wordt er (telefonisch) contact opgenomen met de ondernemer.

Een kleine groep rechtspersonen en samenwerkingsverbanden kan niet in het handelsregister worden ingeschreven. Zij moeten zich rechtstreeks aanmelden bij de Belastingdienst. De inspecteur stuurt dan het vragenformulier 'Opgaaf startende onderneming'. Dit formulier kan hij ook op eigen initiatief zenden aan ieder die mogelijk belastingplichtig is. Het formulier kan ook worden gedownload van www.belastingdienst.nl.

Registratie door de Belastingdienst

Aan de hand van de bij de aanmelding verstrekte gegevens beoordeelt de Belastingdienst of en zo ja, hoe de aanmelder wordt geregistreerd voor de omzetbelasting. Hierbij kunnen zich de volgende mogelijkheden voordoen:

a. de persoon is gewoon ondernemer voor de omzetbelasting. De inspecteur neemt de persoon op in de ondernemersadministratie en kent hem een btw-identificatienummer toe. Per kwartaal, maand of jaar moet de ondernemer aangifte doen. Voor aangiftetijdvakken die al zijn verstreken op het moment dat de persoon als ondernemer wordt opgenomen, worden papieren aangiftebiljetten toegezonden. Voor deze tijdvakken kan niet digitaal aangifte worden gedaan. Zie 4.2,

b. de persoon is wel ondernemer voor de omzetbelasting, maar verricht alleen vrijgestelde prestaties. In dit geval wordt hij opgenomen in de ondernemersadministratie en krijgt hij een btw-identificatienummer, maar er wordt niet periodiek aangifte gedaan. Wanneer toch belasting is verschuldigd (bijv. bij intracommunautaire verwervingen), moet de ondernemer zelf een aangiftebiljet aanvragen. Zie 4.3.1;

c. iemand is geen ondernemer voor de omzetbelasting. Betreft het een natuurlijk persoon dan wordt geen btw-identificatienummer toegekend. Aan een *rechtspersoon* kent de inspecteur wel een btw-identificatienummer toe. Dit nummer kan de rechtspersoon nodig hebben bij aankopen van goederen in andere EU-lidstaten (intracommunautaire verwervingen; zie 14.1 en 14.1.3) of bij het betrekken van diensten uit andere EU-lidstaten. Zie 7.4.1 en 22.1.2. Niet-ondernemers kunnen incidenteel belastingplichtig zijn en moeten dan aangifte doen. Zie 4.3.1.

4.1.3 Registratie als ondernemer: btw-identificatienummer

De Belastingdienst kent het btw-identificatienummer toe aan een ondernemer of aan een rechtspersoon-niet-ondernemer (zie ook 5.1.3.1). Dat wordt gedaan nadat iemand is aangemeld bij de Belastingdienst. Voor de ondernemer of rechtspersoon is zo'n nummer van belang om bijvoorbeeld goederen zonder btw-heffing te kunnen verwerven van leveranciers die in andere EU-lidstaten zijn gevestigd.

De Belastingdienst besluit soms om het btw-identificatienummer überhaupt niet toe te kennen of later in te trekken, bijvoorbeeld omdat deze meent dat geen sprake is van btw-ondernemerschap. Zo'n beslissing van de Belastingdienst is niet aangewezen als een 'voor bezwaar vatbare beschikking'. Tegen deze beslissing kan dus niet rechtsgeldig bezwaar of beroep worden ingesteld. Zie ook *Bezwaar en Beroep Almanak*, onder 'Waartegen kan bezwaar worden gemaakt?'. De Hoge Raad (nr. 16/02939, ECLI:NL:HR:2018:505) heeft geoordeeld dat de beslissing om het btw-identificatienummer in te trekken alleen aan de civiele rechter kan worden voorgelegd. Wij veronderstellen dat hetzelfde geldt als de inspecteur het btw-identificatienummer niet toekent.

Nieuw btw-identificatienummer per 1 januari 2020

Per 1 januari 2020 hebben eenmanszaken en zzp'ers een nieuw btw-identificatienummer gekregen zonder (verwijzing naar het) burgerservicenummer (www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/btw/content/wat-betekent-het-nieuwe-btw-id-voor-mij). Het nieuwe nummer moet door de ondernemers worden gebruikt bij alle contacten met klanten of leveranciers. Zo moet het nieuwe btw-identificatienummer worden vermeld op de facturen, website, brieven en andere communicatiemiddelen.

Het nieuwe btw-identificatienummer ziet er zo uit: landcode NL, 9 cijfers, de letter 'B' en een controlegetal van 2 cijfers. De 9 cijfers hebben niets (meer) te maken met het burgerservicenummer. Het controlegetal bestaat uit 2 willekeurige cijfers.

VOORBEELD Het nieuwe btw-identificatienummer: NL000099998B57.

De Belastingdienst gebruikt dat nieuwe nummer bij o.m. de afhandeling van de intracommunautaire transacties zoals genoemd in 7.6, hfst. 14 en hfst. 16.

Voor de btw-aangifte en de overige communicatie met de Belastingdienst blijft het 'oude' btw-identificatienummer in stand. Dit wordt, ter voorkoming van verwarring, het 'omzetbelastingnummer' genoemd. Het omzetbelastingnummer ziet er zo uit: uw burgerservicenummer met de toevoeging B01 – of hoger.

VOORBEELD Het omzetbelastingnummer: 111234567B01.

LET OP Als specifieke software wordt gebruikt voor het maken van facturen, moet die worden aangepast zodat het nieuwe btw-identificatienummer kan worden gebruikt.

4.1.4 Registratie als ondernemer: bevoegde inspecteur

De uitvoering van de omzetbelasting in Nederland vindt plaats op ongeveer twintig kantoren van de Belastingdienst. Bij de behandeling wordt onderscheid gemaakt tussen de segmenten grote ondernemingen en ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf. Formeel is de directeur van zo'n segment de bevoegde inspecteur (art. 5, lid 1, Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003). Een ondernemer valt onder een van de kantoren van de Belastingdienst. In de regel is dit het kantoor in het gebied waar de ondernemer woont of is gevestigd, maar hij kan ook onder een ander kantoor vallen (art. 11 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003). Dit is het geval als een ondernemer tot een zgn. entiteit behoort. Een entiteit bestaat uit ondernemers en andere personen die in bestuurlijk, financieel, administratief of maatschappelijk opzicht met elkaar zijn verbonden. Zo behoren alle maten in een maatschap tot een entiteit, evenals een holding met alle dochters en de directeur-aandeelhouder. Alle personen die tot een entiteit behoren, vallen onder hetzelfde kantoor.

Onder welk kantoor een ondernemer of een entiteit valt, beoordeelt de Belastingdienst. Op de diverse bescheiden, zoals aanslagbiljet en beschikking, is steeds het bevoegde kantoor van de Belastingdienst vermeld. Zie 39.1 voor de adressen van de kantoren van de Belastingdienst.

Formeel kent de bevoegdheid van een inspecteur geen geografische beperking binnen het Rijk.

4.2 Invullen van de aangifte

4.2.1 Aangifte: het tijdvak

Artt. 10 en 19, lid 1, AWR en art. 25, lid 1, Uitv.reg. AWR

De Belastingdienst stelt het aangiftetijdvak vast. Uitgangspunt is dat de ondernemer per *kalenderkwartaal* aangifte moet doen. Dit geldt ongeacht de hoogte van het per kwartaal verschuldigde bedrag. De ondernemer kan aan de voor hem bevoegde inspecteur verzoeken om per kalender*maand* (bijv. als de ondernemer regelmatig recht op teruggave heeft) of per kalender*jaar* aangifte te doen. Het doen van aangifte per jaar kan alleen als de ondernemer (www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw-aangifte-+waar-moet-u-aan-denken/aangiftetijdvak):

a. geen rechtspersoon betreft (Brief nr. 2019-0000057531);
b. per jaar minder betaalt dan € 1883 btw;
c. per jaar voor minder dan € 10 000 aan intracommunautaire prestaties verricht. Zie 3.4.3 en 3.4.4;
d. per jaar voor minder dan € 10 000 aan intracommunautaire verwervingen heeft. Zie 3.5.3 en 14.1;
e. per jaar voor minder dan € 10 000 aan intracommunautaire diensten heeft afgenomen. Zie 7.4.1; en
f. geen vergunning heeft voor toepassing van de verleggingsregeling bij invoer. Zie 15.2.1.

In bijzondere gevallen kan de inspecteur een afwijkend tijdvak vaststellen. Dit doet zich met name voor bij de start van een onderneming. Als een ondernemer de administratie voert met periodes die afwijken van het tijdvak van de uitgereikte aangifte (bijv. periodes van vier, vijf of dertien weken), dan moeten in de aangifte toch de gegevens worden opgenomen van het betreffende aangiftetijdvak. Ook intracommunautaire transacties moeten per kalenderkwartaal of kalendermaand tot de juiste bedragen worden aangegeven. Zie 3.4.3 en 3.4.4. Hetzelfde geldt voor de Opgaaf ICP. Zie 3.7.

4.2.2 Aangifte: afrekeningen op eerste en laatste aangifte

De omzetbelasting kent een aantal regelingen waarbij na afloop van het boekjaar een afrekening moet plaatsvinden. Deze afrekeningen moeten gedeeltelijk gebeuren op de laatste aangifte van het boekjaar en gedeeltelijk op de eerste aangifte van het volgende boekjaar. De afrekeningen op de eerste aangifte van een boekjaar hebben dus betrekking op de aangiften over het voorgaande boekjaar. De afrekeningen op de laatste aangifte van een boekjaar hebben betrekking op dat betreffende boekjaar.

4.2.2.1 Aangifte: laatste aangifte van het jaar

In de laatste aangifte van het boekjaar moeten de volgende afrekeningen over het betreffende jaar worden opgenomen:

- privégebruik van bedrijfsgoederen door de ondernemer (per boekjaar). Zie [illegible]
- diensten die de ondernemer heeft verricht voor privédoeleinden van zichzelf (per boekjaar). Zie [illegible]
- privégebruik auto (per boekjaar). Zie [illegible]
- verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel (per boekjaar). Zie [illegible]
- herziening van de aftrek van voorbelasting bij gemengd gebruik voor belaste handelingen en voor vrijgestelde handelingen (per boekjaar). Zie 18.1.1 en 18.1.6.

4.2.2.2 Aangifte: eerste aangifte van het jaar

In de eerste aangifte van een jaar moeten de volgende afrekeningen *over* het jaar dat eraan voorafging worden opgenomen:

- herrekening na toepassing van de forfaitaire berekeningsmethode (per boekjaar). Zie [illegible]
- herrekening na toepassing van voorlopige verminderingen bij de kleineondernemersregeling (per kalenderjaar)
- verzoek om teruggaaf in verband met jaarglobalisatie bij toepassing van de margeregeling (per kalenderjaar). Zie [illegible]. De digitale aangifte heeft hiervoor geen aparte rubriek. Daarom moet het verzoek volgens de Belastingdienst schriftelijk worden gedaan bij het betreffende belastingkantoor.

4.2.3 Aangifte: digitaal verplicht

Art. 8, lid 1, AWR en art. 20 Uitv.reg. AWR

Een ondernemer kan alleen rechtsgeldig *digitaal* aangifte doen. Een *schriftelijke* aangifte is alleen mogelijk als de Belastingdienst dat aan de ondernemer verzoekt. Zie 4.2.3.3.

De ondernemer moet zelf in de gaten houden dat hij op tijd aangifte doet en de belasting betaalt. De Belastingdienst stuurt eenmaal per jaar de zgn. aangiftebrief. Deze brief informeert de ondernemer jaarlijks voor het hele jaar over:

a. de aangiftetijdvakken;
b. de datums waarop de aangiften moeten zijn ingeleverd;
c. de datums waarop de betalingen bij de Belastingdienst binnen moeten zijn.

De Belastingdienst verstuurt de aangiftebrief aan de ondernemer kort voordat hij de aangifte moet doen voor het eerste aangiftetijdvak van een jaar. Dat betekent dat de brief in januari wordt gezonden aan de ondernemers die per maand aangifte moeten doen, in maart aan hen die per kwartaal aangifte moeten doen en in december aan de ondernemers die per jaar aangifte moeten doen. Deze informatie kan de ondernemer ook vinden in het beveiligde gedeelte van de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl/zakelijk). Hier vindt de ondernemer ook het betalingskenmerk.

De ondernemer kan de Belastingdienst verzoeken om een herinnering per e-mail. Zie hiervoor het beveiligde gedeelte van de website van de Belastingdienst. Bij gebruikersinstellingen kan de ondernemer zijn e-mailadres opgeven en aanvinken dat hij een e-mailbericht wil ontvangen. Daarnaast is er de app 'Btw-Alert', die de ondernemer kan downloaden op zijn smartphone of tablet. Met die app kan de ondernemer o.a. een herinnering laten sturen wanneer hij aangifte moet doen, betalingskenmerken opzoeken en alle aangiftedatums van het lopende jaar op een rij zetten. Die app kan de ondernemer gebruiken voor meerdere ondernemingen tegelijk, ook als deze verschillende aangiftetijdvakken hebben.

Voor de omzetbelasting is de digitale aangifte verplicht. Zie ook 3.1.1. Alleen een startende ondernemer kan voor al verstreken tijdvakken schriftelijk aangifte doen. Zie 4.2.3.3.

De digitale aangifte kan worden gedaan via internet (zie 4.2.3.1) of via een softwarepakket van de ondernemer zelf of van zijn adviseur. Zie 4.2.3.2.

Als iemand voor een bepaald aangiftetijdvak geen aangiftebiljet ontvangt en ook niet digitaal aangifte kan doen, is hij verplicht de inspecteur om een aangiftebiljet te vragen. Dit moet hij doen binnen een maand na afloop van het aangiftetijdvak.

Ook als iemand geen aangifte kan doen (bijv. vanwege een computerstoring), moet hij toch de verschuldigde belasting op tijd betalen.

De verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling hangen weliswaar nauw samen, maar het zijn afzonderlijke verplichtingen (HR, nr. 35.202, ECLI:NL:HR:2000:AA4644).

Zie 3.1.3 voor het wijzigen van het (bank)rekeningnummer en andere bedrijfsgegevens.

***LET OP 1** Als een ondernemer over een belastingtijdvak niets heeft aan te geven of als het totaalbedrag op nihil uitkomt, moet hij toch aangifte doen. Laat hij dat na, dan krijgt hij een aanslag naar een geschat bedrag met een boete. Zie 4.2.6. Bovendien moet hij dan bewijzen dat de aanslag onjuist is. Zie 34.2.7.*

***LET OP 2** De ondernemer die constateert dat hij een aangifte onjuist of onvolledig heeft gedaan, moet dit meteen melden aan de inspecteur. Zie 4.2.10.*

4.2.3.1 Aangifte: digitaal via persoonlijk domein

Het doen van aangifte omzetbelasting via internet verloopt als volgt. Elke ondernemer krijgt van de Belastingdienst een brief met een *gebruikersnaam* en een brief met een *wachtwoord*. Daarmee kan hij inloggen op het beveiligde deel van de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl/zakelijk). Hij komt dan in zijn Persoonlijk Domein. Per burgerservicenummer (bsn) wordt één gebruikersnaam en wachtwoord verstrekt. Als de ondernemer voor het doen van aangifte gebruikmaakt van subnummers, ontvangt hij daar niet apart een gebruikersnaam en wachtwoord voor.

De eerste keer dat de ondernemer inlogt, moet hij het ontvangen wachtwoord wijzigen in een zelfbedacht wachtwoord. Verder moet hij zijn e-mailadres opgeven. Dit e-mailadres gebruikt de Belastingdienst om hem berichten te sturen met betrekking tot het digitaal doen van aangifte (bijv. ontvangstbevestiging van de aangifte). Tot slot krijgt de ondernemer vier algemene vragen te zien. Bij één daarvan moet hij een antwoord invullen. Dit antwoord moet hij opgeven als hij zijn gebruikersnaam of wachtwoord is vergeten.

Na het inloggen krijgt hij het scherm 'Overzicht aangiften en opgaven'. Dit bevat een overzicht van zijn digitale aangiften omzetbelasting van de laatste 24 maanden en van de aangiften die hij nog moet doen. Hij selecteert de aangifte die hij wil invullen en na het invullen verzendt hij deze via internet naar de Belastingdienst. Hij ondertekent de aangifte met zijn gebruikersnaam en wachtwoord. Na verzending verschijnt binnen één minuut een ontvangstbevestiging op het scherm.

Bovendien krijgt hij binnen enkele dagen per e-mail een bevestiging als zijn aangifte goed is aangekomen. Hierin staat ook de datum waarop de aangifte door de Belastingdienst is ontvangen. Het programma biedt de mogelijkheid om aan het einde van de sessie de verzonden aangifte op te slaan en/of er een afdruk van te maken. De afdruk bevat de gegevens van de aangifte en de ingevulde vragen.

Bij vragen kan de ondernemer bellen met de BelastingTelefoon (0800–0543) of kijken op www.belastingdienst.nl/zakelijk.

4.2.3.2 Aangifte: digitaal via eigen softwarepakket

Voor het doen van digitale aangifte kan de ondernemer ook gebruikmaken van door softwareleveranciers geleverde aangiftesoftware of administratiesoftware (bijv. het BTW Programma van Nextens).

***LET OP** Het is verplicht om bij het gebruik van commerciële aangiftesoftware de aangifte omzetbelasting en Opgaaf ICP aan te leveren via zgn. Standard Business Reporting (www.sbr-nl.nl). SBR is een methode voor het samenstellen en aanleveren van financiële berichten vanuit aangifte- of administratiesoftware. Dit aanleveren verloopt via een beveiligd, overheidsbreed kanaal: Digipoort. Om SBR te kunnen gebruiken, heeft de ondernemer een zgn. PKIoverheid services-certificaat nodig. De aanvraagprocedure van een PKIoverheidservices-certificaat heeft de nodige doorlooptijd. Het certificaat moet dus op tijd worden aangevraagd. Een PKIoverheidservices-certificaat is drie jaar geldig. Zorg voor tijdige vernieuwing van het certificaat.*

Deze software wordt op de eigen computer geïnstalleerd. Met behulp van de software wordt een aangifte omzetbelasting en/of een Opgaaf ICP aangemaakt en per modem of via internet naar de Belastingdienst verzonden. Meer informatie is te verkrijgen bij softwareleveranciers en op www.belastingdienst.nl.

De ondernemer kan zijn aangifte ook laten verzorgen door zijn accountant of belastingadviseur. Deze doet dan aangifte met behulp van zijn softwarepakket.

LET OP Ook als een ondernemer doorgaans een softwarepakket gebruikt blijft toch de mogelijkheid bestaan aangifte te doen via internet. Zie 4.2.3.1. Dit kan bijv. nodig zijn bij softwareproblemen of bij plotselinge ziekte van de adviseur. Op internet kan via het scherm ‘Overzicht aangiften en opgaven’ worden gezien of de aangifte al is ingediend.

4.2.3.3 Aangifte: ‘starters’-aangifte

De Belastingdienst opent op een bepaald moment de mogelijkheid om digitaal aangifte te doen voor een bepaald tijdvak (doorgaans rond het einde van het betreffende tijdvak). Dat gebeurt dan alleen voor de ondernemers die op dat tijdstip in de administratie van de Belastingdienst zijn opgenomen. Het komt voor dat een ondernemer in de administratie van de Belastingdienst wordt opgenomen na dat tijdstip. In dat geval reikt de Belastingdienst een papieren aangifte uit voor de reeds verstreken tijdvakken. De ondernemer dient in dat geval schriftelijk aangifte te doen. Als de startende ondernemer omzetbelasting moet betalen, dan ontvangt de ondernemer een naheffingsaanslag. Heeft de ondernemer daarentegen recht op een teruggaaf van omzetbelasting, dan ontvangt de ondernemer een teruggaafbeschikking.

4.2.4 Aangifte: tijdstip indiening

Art. 10, lid 2, AWR

Wettelijke termijnen

De aangifte moet worden gedaan binnen één maand na afloop van het belastingtijdvak waarop deze betrekking heeft. Op de website van de Belastingdienst staat vermeld dat voor *buitenlandse* ondernemers zonder vaste inrichting in Nederland een termijn van *twee* maanden voor het doen van aangifte (www.belastingdienst.nl/zakelijk). Jaaraangevers krijgen automatisch uitstel voor het doen van aangifte tot 1 april van het jaar volgend op het jaar waarover aangifte moet worden gedaan.

De uiterste datum waarop de inspecteur de aangifte in bezit moet hebben staat op het scherm ‘Overzicht aangiften en opgaven’ van de website van de Belastingdienst.

Als de aangifte niet op tijd wordt ingediend, kan de inspecteur een boete opleggen. Computer- of internetproblemen ontslaan de ondernemer niet van de verplichting om op tijd aangifte te doen. Alleen als de schuld bij de Belastingdienst ligt – het doen van aangifte via de website van de Belastingdienst is niet mogelijk – treft de ondernemer geen schuld. Zie 4.2.6 voor de gevolgen van het niet (tijdig) aangifte doen. Als de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftetermijn, legt de inspecteur geen boete op. Zie 4.2.7. Het doen van aangifte en het betalen van de belasting zijn twee verschillende zaken. De betaling moet altijd zijn ontvangen door de Belastingdienst uiterlijk op de datum die op het scherm ‘Overzicht aangiften en opgaven’ van de website van de Belastingdienst staat vermeld. Zie 4.2.5.4.

Uitstel van indienen

De inspecteur verleent op verzoek alleen bij hoge uitzondering uitstel voor het doen van aangifte. In dat geval geldt het uitstel ook voor de betaling. Uitstel voor het doen van aangifte wordt echter nooit verleend bij betalingsmoeilijkheden. Als die zich voordoen, kan contact worden opgenomen met de ontvanger om een betalingsregeling te treffen. Dit verzoek kan echter pas worden ingewilligd nadat een naheffingsaanslag is opgelegd voor de aangegeven, maar niet betaalde belasting.

4.2.5 Aangifte: betalen van aangegeven bedrag

De volgens aangifte verschuldigde belasting kan op de volgende manieren worden betaald:

a. per bank. Zie 4.2.5.1;
b. contant of met pinpas. Zie 4.2.5.2;
c. door verrekening met terug te ontvangen bedragen. Zie 4.2.5.3.

4.2.5.1 Aangifte: betaling per bank

Bij een betaling aan de Belastingdienst per bank van het aangegeven belastingbedrag moet altijd het *betalingskenmerk* worden vermeld, anders kan de Belastingdienst de betaling niet verwerken. Het betalingskenmerk voor de betreffende aangifte is vermeld in het Persoonlijk Domein. Zie 4.2.3.1. Als de aangifte na de elektronische verzending wordt afgedrukt, wordt het betalingskenmerk ook afgedrukt. Op www.belastingdienst.nl staat een omrekenmodule waarmee voor een aangifte het betalingskenmerk kan worden bepaald en waarmee omgekeerd aan de hand van het betalingskenmerk kan worden vastgesteld op welke aangifte het betalingskenmerk betrekking heeft.

Het bedrag moet worden overgemaakt naar IBAN NL86 INGB 0002 4455 88 ten name van de Belastingdienst/Centrale administratie in Apeldoorn. Zie 4.2.5.4 voor de uiterste ontvangstdatum van de betaling door de Belastingdienst.

4.2.5.2 Aangifte: betaling contant of met pinpas

De aangegeven belasting kan niet contant of met een pinpas worden betaald bij de Belastingdienst zelf. Contante betaling of betaling per pinpas kan nog wel via bepaalde financiële dienstverleners (zoals Moneygram, GWK-Travelex en Suri-Change). De ondernemer moet dan het betalingskenmerk dat de Belastingdienst heeft verstrekt, meenemen. Zie 4.2.5.1. Zie 4.2.5.4 voor de uiterste ontvangstdatum van de betaling door de Belastingdienst.

4.2.5.3 Aangifte: betaling door verrekening met terug te ontvangen bedragen

De aangegeven belasting kan ook worden 'betaald' door verrekening als de ondernemer op dat moment ook recht op teruggaaf van belasting heeft. Daartoe moet de ondernemer aan de ontvanger van de Belastingdienst een verzoek doen. In het verzoek moet duidelijk worden vermeld 'omzetbelasting' en het aangiftenummer. Deze vorm van verrekening is alleen mogelijk als het terug te ontvangen bedrag al formeel is vastgesteld door de inspecteur en de ondernemer dus bericht heeft gehad dat hij belasting zal terugontvangen. Het verzoek om verrekening moet direct na ontvangst van het bericht van teruggaaf worden ingediend bij de ontvanger. Dat kan ook telefonisch.
In bepaalde gevallen is ook verrekening mogelijk met nog niet formeel vastgestelde teruggaven. Zie 4.2.9.5.

4.2.5.4 Aangifte: uiterste betaaldatum

De volgens de aangifte verschuldigde belasting moet zijn betaald *binnen één maand* na afloop van het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft (zie 4.2.4 voor buitenlandse ondernemers). Jaaraangevers moeten de verschuldigde belasting uiterlijk 31 maart na afloop van het betreffende jaar betalen.
De datum waarop de betaling uiterlijk binnen moet zijn, staat op het scherm 'Overzicht aangiften en opgaven' van de website van de Belastingdienst. Als betalingsdatum geldt *de dag waarop de Belastingdienst de betaling heeft ontvangen*. De datum waarop het bedrag van de rekening van de ondernemer is afgeschreven, telt niet. De dag waarop de Belastingdienst de betaling heeft ontvangen is:

- bij betalingen per bank de datum van bijschrijving op de rekening van de Belastingdienst;
- bij betaling door storting van contant geld of met een pinpas, de dag waarop het bedrag is bijgeschreven op de re lastingdienst;

bij *verrekening*: de datum waarop het terug te ontvangen bedrag door de inspecteur is vastgesteld. Dat is de datum van dagtekening van de teruggaafbeschikking. Als er sprake is van verrekening zoals genoemd in 4.2.9.5, zal de dagtekening van de teruggaafbeschikking in een aantal gevallen liggen ná de datum waarop de belasting uiterlijk betaald had moeten zijn. Toch wordt in die gevallen de belasting geacht tijdig te zijn voldaan.

Als de laatste dag van een maand op een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag valt, kan er in de regel op die dag niet worden betaald. De ondernemer moet zijn betaling dan zo tijdig doen dat deze toch vóór het eind van de maand bij de Belastingdienst binnen is.

LET OP Bij te late betaling kan de inspecteur een boete opleggen. Ook een betaling één dag na de wettelijke termijn geldt als te laat. Zie 4.2.8.

4.2.6 Aangifte: niet of te laat gedaan en/of betaald

Coulanceperiode: wel voor aangifte, niet voor betaling

De aangifte en de daarbij behorende betaling moeten uiterlijk bij de Belastingdienst binnen zijn op de laatste dag van de wettelijke aangifte-/betalingstermijn van één maand. De Belastingdienst hanteert echter voor de *aangifte* een coulanceperiode van zeven dagen. Zie 4.2.4. Op een bepaald moment gaat de inspecteur na of de ondernemer tijdig aan zijn aangifte- en betalingsverplichting heeft voldaan. Dit moment wordt de 'peildatum' genoemd. Omdat het doen van aangifte en het betalen van de aangegeven belasting twee verschillende handelingen zijn, kunnen zich op de peildatum allerlei situaties voordoen (bijv. tijdige aangifte – geen betaling; geen aangifte – geen betaling enz.). Hierna volgt een schematisch overzicht van die situaties.

	Betaling tijdig	*Betaling te laat, maar wel vóór of op peildatum*	*Betaling nog niet gedaan op peildatum*
Aangifte tijdig (binnen zeven dagen na de aangiftetermijn)	1	2	3
Aangifte te laat, maar wel vóór of op peildatum	4	5	6
Aangifte nog niet gedaan op peildatum	7	8	9

1 Geen gevolgen.
2 De inspecteur legt een boete op wegens betalingsverzuim, behalve als de betaling maximaal zeven dagen te laat is e keer op tijd is betaald.
3 De inspecteur legt een naheffingsaanslag op voor het aangegeven bedrag en een boete wegens betalingsverzuim.
4 De inspecteur legt een boete op wegens aangifteverzuim.
5 De inspecteur legt een boete op wegens aangifteverzuim. Hij legt ook een boete op wegens betalingsverzuim, behalve a maximaal zeven dagen te laat is en er de vorige keer op tijd is betaald.
6 De inspecteur legt een naheffingsaanslag op voor het aangegeven bedrag. Ook legt hij een boete op wegens aangifte een boete wegens betalingsverzuim.
7 De inspecteur legt een boete op wegens aangifteverzuim. Ook legt hij voor de niet aangegeven belasting een naheffin tot ten minste het bedrag van de betaling.
8 De inspecteur legt een boete op wegens aangifteverzuim. Hij legt ook een boete op wegens betalingsverzuim, behalve a maximaal zeven dagen te laat is en er de vorige keer op tijd is betaald. Verder legt hij voor de niet-aangegeven belasting een naheffingsaanslag op tot ten minste het bedrag van de betaling.
9 De inspecteur legt een naheffingsaanslag op voor een geschat bedrag. Ook legt hij een boete op wegens aangifteverz uim.

Naheffingsaanslag en betaling kruisen elkaar

Als de aangegeven belasting te laat is betaald, kan het zijn dat de ondernemer voor deze belasting toch een naheffingsaanslag en een boete wegens niet of te laat betalen krijgt. De betaling was dan op de 'peildatum' nog niet binnen of nog niet verwerkt door de Belastingdienst. Blijkt nu achteraf dat de betaling bij de Belastingdienst is binnengekomen vóór of op de datum van het aanslagbiljet, dan wordt de opgelegde naheffingsaanslag automatisch vernietigd. De boete zal wel in stand blijven, behalve als de betaling maximaal zeven dagen te laat was en er de vorige keer op tijd was betaald. Zie 4.2.8.

***VOORBEELD** Op 27 april doet een ondernemer aangifte over maart. Aangegeven wordt € 5000. Betaling vindt plaats op 11 mei (dus te laat). Stel dat de peildatum eveneens 11 mei is. Gedagtekend 18 mei ontvangt hij een naheffingsaanslag van € 5000 en een boete van € 150 (3%) wegens betalingsverzuim.*

De op 18 mei gedateerde aanslag blijkt achteraf ten onrechte te zijn opgelegd. De aanslag wordt daarom vernietigd. De ondernemer was echter wel te laat met de betaling. De betaalboete vervalt alleen als het belastingbedrag over het vorige tijdvak wel tijdig werd betaald. Zie 4.2.7.

4.2.7 Boete bij niet (tijdig) doen van aangifte

Art. 67b AWR

De inspecteur kan een zgn. verzuimboete opleggen als de aangifte niet of niet op tijd is ingediend. Er is dan sprake van een *aangifteverzuim*. De boete bedraagt € 68. In uitzonderlijke gevallen kan de inspecteur een boete opleggen van € 136. Dit zal hij bijv. doen als iemand stelselmatig in verzuim is. Tegen een boete kan een bezwaarschrift worden ingediend. Zie 34.2.1.

De inspecteur legt in beginsel geen boete op als de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftetermijn. In uitzonderlijke gevallen kan de inspecteur echter ook hier een boete opleggen van € 136. Dit zal hij bijv. doen als iemand stelselmatig in verzuim is. Zie 4.2.4 voor het tijdstip waarop de aangifte bij de inspecteur binnen moet zijn.

***LET OP** Bij afwezigheid van alle schuld wordt geen boete opgelegd of wordt een opgelegde boete vernietigd. Zie 33.5.4.*

4.2.8 Boete bij niet (tijdig) betalen

Art. 67c AWR

De inspecteur kan een zgn. verzuimboete opleggen als de ondernemer de verschuldigde belasting niet of niet op tijd betaalt. Er is dan sprake van een *betalingsverzuim*. De boete bedraagt 3% van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting. De boete bedraagt echter minimaal € 50. De maximale boete is € 5514.

De inspecteur legt *geen boete* op als de *totaal verschuldigde* belasting uiterlijk wordt betaald binnen zeven dagen na de wettelijke betalingstermijn *en* over het voorafgaande tijdvak de belasting wel op tijd is betaald. Hij verzendt dan een verzuimmededeling. Als de ondernemer meent dat zijn betaling wel tijdig was, kan hij dit het best direct schriftelijk aan de inspecteur berichten en hem vragen het verzuim uit zijn systeem te verwijderen.

Als een gedeelte van de totaal verschuldigde belasting na de wettelijke termijn maar binnen de coulanceperiode van zeven dagen wordt betaald, en een gedeelte na deze termijn, wordt de boete berekend over het hele bedrag dat te laat is betaald, dus ook over het bedrag dat binnen de coulancetermijn van zeven dagen is betaald. Dat bedrag is namelijk na de wettelijke termijn, en daarmee te laat, betaald. In afwijking van het voorgaande kan de inspecteur in uitzonderlijke gevallen een boete opleggen tot € 5514. Dit zal hij bijv. doen als iemand stelselmatig in verzuim is.

Het kan voorkomen dat de ondernemer twee tijdvakken achtereen te laat is met betalen, maar steeds binnen zeven dagen. Over het tweede tijdvak krijgt hij dan een boete wegens betalingsverzuim. Als hij echter op het moment dat hij het tweede verzuim beging nog geen verzuimmededeling had ontvangen voor het eerste tijdvak, moet naar onze mening de boete wegens betalingsverzuim over het tweede tijdvak vervallen (vgl. HR, nr. 30.575, ECLI:NL:HR:2005:AS4007).

Een opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verminderd als het belastingbedrag wordt verminderd of teruggegeven.

Tegen een boete kan een bezwaarschrift worden ingediend. Zie 34.2.1. Zie 4.2.5.4 voor het tijdstip waarop de betaling bij de inspecteur binnen moet zijn.

***LET OP** Bij afwezigheid van alle schuld wordt geen boete opgelegd of wordt een opgelegde boete vernietigd en telt een verzuim niet mee. Zie 33.5.4. Hiervan is bijv. sprake als de te late betaling volledig de schuld van de bank is (Hof Arnhem, nr. 07/00298, ECLI:NL:GHARN:2008:BD2287).*

***VOORBEELD 1** Een ondernemer doet per maand aangifte. Over de maand januari heeft hij de verschuldigde belasting op tijd betaald. Over februari betaalt hij te laat, maar binnen zeven dagen na afloop van maart. Hij krijgt een verzuimmededeling maar geen boete.*

***VOORBEELD 2** Een ondernemer doet aangifte per kwartaal. Over het derde kwartaal bedraagt de verschuldigde belasting € 9000. Hij betaalt € 3000 op tijd, € 3000 binnen zeven dagen na afloop van oktober en € 3000 op een later tijdstip. Hij krijgt nu een boete wegens betalingsverzuim van 3% van € 6000 = € 180. In deze situatie heeft de ondernemer € 6000 te laat betaald, namelijk*

na de wettelijke termijn. (Als de ondernemer het resterende bedrag van € 6000 in zijn geheel zou hebben betaald binnen de coulancetermijn van zeven dagen, zou geen boete worden opgelegd, mits sprake is van een eerste verzuim om tijdig te betalen.)

4.2.9 Aangifte: negatief (teruggaaf)

Art. 17 Wet OB

Als over een belastingtijdvak de aftrekbare voorbelasting meer bedraagt dan de verschuldigde belasting, komt de aangifte uit op een *negatief* bedrag. De ondernemer doet dan via de aangifte een verzoek om teruggaaf van belasting. De inspecteur beslist hierop bij beschikking. Zie 4.2.9.3. Tegen de beschikking van de inspecteur staat bezwaar open. Zie 34.2.1.

LET OP Voor een startende ondernemer is van belang dat hij zich tijdig als ondernemer aanmeldt. Zie 4.1.2.

4.2.9.1 Aangifte: negatief (teruggaaf), uitbetaling

De ondernemer kan het rekeningnummer wijzigen waarop het terug te geven bedrag wordt gestort. Hij moet dit dan schriftelijk doorgeven aan de Belastingdienst. Zie 3.1.3. Teruggaven btw kunnen op verzoek van de ondernemer worden uitbetaald op een bankrekeningnummer van een derde.

Als de ondernemer nog aanslagen moet betalen waarvoor de ontvanger invorderingsmaatregelen heeft getroffen, wordt het bedrag van de teruggaaf zo veel mogelijk aangewend ter voldoening van die aanslagen. De Centrale administratie/Betalingsverwerking stelt de ondernemer van die verrekening op de hoogte.

4.2.9.2 Aangifte: negatief (teruggaaf), tijdig indienen

Art. 31 Wet OB

De termijn voor teruggaafverzoeken

Een negatieve aangifte is een verzoek om teruggaaf dat in beginsel moet zijn ingediend bij de Belastingdienst *binnen één kalendermaand* na afloop van het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Zie 4.2.4 voor (negatieve) aangifte van ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd. Wordt zo'n verzoek om teruggaaf op een later tijdstip ingediend, dan verklaart de inspecteur het verzoek (wegens termijnoverschrijding) niet-ontvankelijk. Bij een startende ondernemer blijft het wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk verklaren door de Belastingdienst soms uit. De Hoge Raad (nr. 15/05937, ECLI:NL:HR:2017:3127) heeft namelijk geoordeeld dat de termijnoverschrijding niet aan een startende ondernemer (in dit geval een zonnepaneelhouder, zie ook 5.2.3.2) kan worden tegengeworpen als hij in het eerste tijdvak van zijn ondernemerschap *recht op teruggaaf* heeft. Zie ook 4.1.2. Voor natuurlijke personen heeft de Belastingdienst een apart formulier op zijn website opgenomen (Opgaaf Zonnepaneelhouders); middels dat formulier kan de zonnepaneelhouder zich aanmelden als ondernemer.

'Ambtshalve' teruggaaf

De inspecteur moet het verzoek, ondanks de niet-ontvankelijkheid ervan, wel inhoudelijk beoordelen. Zie 34.2.5. Als de inspecteur meent dat, bij tijdige indiening van het verzoek, wel recht op teruggaaf zou bestaan, zal hij meestal een zgn. ambtshalve teruggaaf moeten verlenen. De inspecteur verleent een ambtshalve teruggaaf *niet*, o.a.:

- als het verzoek is ingediend na afloop van vijf kalenderjaren na het kalenderjaar waarop het verzoek betrekking h
- als sprake is van zgn. nieuwe jurisprudentie. Zie ook:

Tegen zo'n ambtshalve teruggaaf of het niet verlenen ervan, bestaat geen mogelijkheid tot een (rechtsgeldig) beroep bij de rechter (Hoge Raad, nr. 36.513, ECLI:NL:HR:2002:AE0831). Zie verder *Bezwaar en Beroep Almanak* onder 'Ambtshalve vermindering'.

4.2.9.3 Aangifte: negatief (teruggaaf), behandeltermijn

Artt. 4:13 en 4:14 Awb

Redelijke termijn voor verlenen teruggaaf

Gewoonlijk krijgt de ondernemer de teruggaafbeschikking binnen één maand nadat de negatieve aangifte/het verzoek om teruggaaf is ingeleverd bij de inspecteur. Als laatstgenoemde echter inkoopfacturen ter inzage vraagt of een boekenonderzoek instelt, kan het langer duren. Het hangt dan ook van de medewerking van de ondernemer af hoe snel de teruggaaf kan worden verleend.

Volgens de Algemene wet bestuursrecht (Awb) moet de inspecteur de teruggaafbeschikking geven binnen een redelijke termijn na ontvangst van de negatieve aangifte/het verzoek om teruggaaf (de aanvraag). Deze redelijke termijn is in elk geval verstreken binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag. Als het de inspecteur niet lukt binnen acht weken te beslissen op de aanvraag, moet hij dat binnen die termijn meedelen aan de aanvrager en moet hij een redelijke termijn noemen waarbinnen de beschikking wel tegemoet kan worden gezien. In sommige situaties wordt de termijn opgeschort, o.a. zolang de vertraging aan de aanvrager kan worden toegerekend (de ondernemer werkt bijv. niet mee aan het onderzoek dat de inspecteur instelt).

Dwangsom

Als de inspecteur de termijnen niet in acht neemt en de teruggaafbeschikking niet tijdig geeft, verbeurt hij een dwangsom. Zie verder *Bezwaar en Beroep Almanak* onder 'Dwangsom bij niet-tijdig beslissen'.

Rentevergoeding

Als de teruggaaf te lang op zich heeft laten wachten, heeft de ondernemer onder bepaalde voorwaarden recht op vergoeding van belastingrente. Zie 32.1.6.

Beroep instellen

Daarnaast kan de ondernemer rechtstreeks in beroep gaan bij de rechtbank tegen de weigering van de inspecteur om een besluit te nemen. *Zie* ook 34.3.1 en *Bezwaar en Beroep Almanak* onder 'Fiscale procedures'.

4.2.9.4 Aangifte: negatief (teruggaaf), verrekenen met te betalen loonheffing

Ondernemers die een negatieve aangifte omzetbelasting inleveren, kunnen de *terug te ontvangen omzetbelasting* laten verrekenen met de *verschuldigde loonheffingen*. Werkgevers die een teruggaaf omzetbelasting willen verrekenen met een aangifte loonheffingen kunnen daarvoor het formulier 'Verzoek loonheffingen verrekening met teruggaaf btw' gebruiken. Dit formulier kan worden gedownload van www.belastingdienst.nl. Er moet dan aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

a. verrekening van omzetbelasting kan alleen plaatsvinden als de aftrekbare omzetbelasting meer bedraagt dan de verschuldigde omzetbelasting (zgn. negatieve aangifte). Andere verzoeken om teruggaaf van omzetbelasting komen niet voor verrekening in aanmerking;

b. het verzoek om teruggaaf van omzetbelasting moet betrekking hebben op dezelfde natuurlijke of rechtspersoon als voor wie/waarvoor uitstel van betaling van loonheffingen wordt gevraagd. Uitstel van betaling en verrekening kunnen overigens wel plaatsvinden als delen van een fiscale eenheid (voor de Vpb) onderling willen verrekenen;

c. het verzoek om teruggaaf van omzetbelasting moet betrekking hebben op, voor de loonheffingen, hetzelfde tijdvak of op een tijdvak dat is geëindigd vóór of tegelijk met dat tijdvak. Als de loonheffingen moeten worden betaald over een tijdvak van vier weken dat niet eindigt aan het einde van een kalendermaand, geldt het volgende:
  - dat tijdvak wordt geacht te zijn geëindigd aan het einde van de kalendermaand waarin het tijdvak is geëindig
  - het twaalfde tijdvak van het kalenderjaar wordt geacht te zijn geëindigd aan het einde van het kalenderjaar;

d. er mag geen sprake zijn van onherroepelijk vaststaande aanslagen loonheffingen, omzetbelasting of andere belastingen. Is daarvan wel sprake, dan kunnen uitstel en verrekening slechts worden verkregen voor zover het bedrag van de terug te ontvangen omzetbelasting meer bedraagt dan het totaal van de op onherroepelijk vaststaande aanslagen te betalen bedragen;

e. het bedrag aan loonheffingen waarvoor uitstel wordt gevraagd, mag niet meer bedragen dan het bedrag van de gevraagde teruggaaf omzetbelasting;

f. met betrekking tot de verschuldigde *loonheffingen* moet een *schriftelijk verzoek* om uitstel van betaling worden ingediend bij de inspecteur. In dat verzoek moeten de volgende gegevens worden vermeld:
  - het loonheffingennummer waarvoor uitstel wordt gevraagd;
  - het aangiftetijdvak of het tijdvak van voorlopige betaling waarvoor uitstel wordt gevraagd;
  - het bedrag waarvoor uitstel wordt gevraagd;
  - het btw-identificatienummer waarvoor de negatieve aangifte is ingediend;
  - het tijdvak waarop de negatieve omzetbelastingaangifte betrekking heeft;
  - het bedrag waarvoor teruggaaf van omzetbelasting is gevraagd; en
  - een machtiging van de ondernemer aan de Belastingdienst om de teruggaaf omzetbelasting te verrekenen me loonheffingen waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd;

g. de aangiften loonheffingen en omzetbelasting en het verzoek om uitstel/verrekening moeten zijn ingediend binnen de termijn die geldt voor de aangifte en de betaling. Bij niet-tijdige indiening van één of beide aangiften of het verzoek om uitstel/verrekening wordt het verzoek tot verrekening niet ingewilligd.

Als de ondernemer een verzoek om uitstel/verrekening heeft ingediend waarbij aan de voorwaarden a. t/m *g.* hiervóór is voldaan, ontvangt hij een mededeling inzake het verleende uitstel. Is aan de gestelde voorwaarden niet voldaan, dan ontvangt hij een schriftelijke mededeling dat het verzoek is afgewezen. Op het moment dat het verzoek om uitstel/verrekening wordt gedaan, kan de verwerking van het al ingediende – verzoek om teruggaaf van omzetbelasting al zo ver zijn gevorderd dat verrekening met de verschuldigde loonbelasting niet meer mogelijk is. De inspecteur zal de verzoeker daarvan schriftelijk in kennis stellen. Daarbij zal hij o.m. aangeven:

- dat hij de betaling van de verschuldigde loonbelasting alsnog moet verzorgen direct nadat hij de teruggaaf omzet ontvangen; en
- dat het verleende uitstel tot die datum van kracht blijft, waardoor de betaling, mits deze direct wordt verzorgd, wo een tijdige betaling.

4.2.9.5 Aangifte: negatief (teruggaaf), verrekenen met ander te betalen OB-tijdvak

Als volgens een aangifte omzetbelasting moet worden betaald, terwijl een negatieve aangifte over een eerder tijdvak nog niet is afgehandeld, kan bij de inspecteur een verzoek om uitstel van betaling worden ingediend voor de te betalen belasting.

Het voorgaande kan ook toepassing vinden als onderdelen van een fiscale eenheid afzonderlijk aangifte doen en het ene onderdeel omzetbelasting moet betalen en het andere onderdeel belasting terugvraagt.

De voorwaarden voor het verlenen van uitstel van betaling en de afwerking ervan zijn gelijk aan die bij de verrekening van omzetbelasting Uiteraard spelen hier de loonbelastingaspecten geen rol.

4.2.10 Suppletieaangifte: voor correctie van eerdere aangiften

Art. 10a AWR en art. 15 Uitv.besl. OB
Op enig moment (bijv. bij de jaarafsluiting van de boekhouding) kan blijken dat een ondernemer voor onjuiste bedragen (te veel of te weinig) aangifte heeft gedaan. De ondernemer is dan verplicht om dat binnen vijf kalenderjaren te melden aan de Belastingdienst en de foutieve aangifte te corrigeren. Een dergelijke correctie wordt wel aangeduid als een 'suppletieaangifte'. Een suppletie moet de ondernemer digitaal indienen. Zie 4.2.11.

Te veel betaald of te weinig terugontvangen
Als een ondernemer precies weet in welk tijdvak hij te veel heeft betaald of te weinig heeft terugontvangen, kan de ondernemer een bezwaarschrift indienen tegen het (te veel) op aangifte betaalde bedrag of het (te weinig) bij beschikking terugontvangen bedrag. Zie 34.2.2. De ondernemer kan er ook voor kiezen een negatieve suppletieaangifte in te dienen over dat tijdvak of meerdere tijdvakken tegelijk (bijv. alle tijdvakken van het hele boekjaar). De inspecteur zal de suppletie aanmerken als een bezwaarschrift tegen de eerdere aangifte(n) van de ondernemer. Hij zal echter het verzoek formeel niet-ontvankelijk verklaren, omdat het te laat is ingediend. Wel zal hij ambtshalve dat bedrag teruggeven waarop naar zijn mening recht bestaat. Zie 34.2.5. De teruggaaf zal in een enkel geval gepaard gaan met een rentevergoeding. Zie 32.1.6.

Te weinig betaald of te veel terugontvangen
In het geval op een eerdere aangifte te weinig belasting is aangegeven of te veel is teruggevraagd, moet de ondernemer dit corrigeren door het indienen van een positieve suppletieaangifte. De Belastingdienst zal dan een naheffingsaanslag opleggen aan de ondernemer. Zie hfst. 31. De Belastingdienst wil dat met het betalen van de suppletie wordt gewacht tot een naheffingsaanslag is opgelegd. Anders kan de verwerking van de betaling problemen opleveren. De Belastingdienst kan dan in bepaalde gevallen ook een boete opleggen. Zie het schema in 33.6.2. Daarnaast is de ondernemer belastingrente verschuldigd. Zie hfst. 32. Als de suppletie echter *binnen drie maanden* na afloop van het kalender- of boekjaar wordt ingediend, is *geen belastingrente* verschuldigd. Zie 32.1.5.

4.2.11 Suppletieaangifte: wijze van indienen

Artt. 3a en 10a AWR, art. 3 Wet elektronisch berichtenverkeer
Suppletie: correcties van meer dan € 1000
Het corrigeren van eerdere aangiften (voor bedragen van meer dan € 1000) vindt plaats door het indienen van een suppletieaangifte. Het is verplicht (Besluit nr. 2017-0000235515, art. XXI, C) om een suppletieaangifte, net zoals de reguliere aangiften, digitaal in te dienen (via de portal voor ondernemers op de website van de Belastingdienst, via speciale software of via de software van een fiscaal dienstverlener).

Suppletie: correcties van € 1000 of minder
Als de correctie op een eerdere aangifte of meerdere aangiften € 1000 of minder (zowel positief als negatief) bedraagt, dan kan de ondernemer dat bedrag verwerken in de eerstvolgende aangifte. Een aparte suppletieaangifte is dan niet nodig.

VOORBEELD Als in januari door de ondernemer een positieve correctie wordt ontdekt van € 600 en dezelfde ondernemer ontdek
in oktober een positieve correctie van € 800, kunnen deze suppleties worden verwerkt in de na het tijdvak van ontdekking volgende aangiftetijdvak. In beide gevallen wordt de grens van € 1000 namelijk niet overschreden.
In het geval deze ondernemer beide correcties tegelijkertijd in oktober zou ontdekken, moet hij wel het suppletieformulier gebruiken. In dat geval bedraagt de correctie namelijk meer dan € 1000. In de suppletie worden bij de vragen 1 t/m 5e de nieuwe, juiste gegevens vermeld. Bij vraag 5f wordt het saldo ingevuld van de bedragen die over de betreffende tijdvakken al op de gewone aangiften zijn aangegeven. Het verschil tussen het bedrag bij 5e en bij 5f wordt ingevuld bij 5g. Dit bedrag moet nog worden betaald of terugontvangen.

4.3 Incidentele belastingplicht

4.3.1 Incidentele aangifte: door wie?

Onder 'incidentele aangevers' worden verstaan degenen die wel belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting, maar niet periodiek aangifte doen. Zie 4.1.1. Deze personen zijn alleen in bijzondere gevallen belasting verschuldigd. Zij zijn dan verplicht de inspecteur om uitreiking van een aangiftebiljet te vragen.
Tot de incidentele aangevers kunnen behoren:
a. ondernemers die gewoonlijk alleen vrijgestelde prestaties verrichten. Zie 12.1.4;
b. rechtspersonen die geen ondernemer zijn. Zie 5.1.3;
c. lichamen (verenigingen, stichtingen e.d.) die geen ondernemer zijn. Zie 5.1.5;
d. particulieren. Zie 5.1.4.
Buitenlandse ondernemers kunnen ook (incidenteel) belastingplichtig zijn voor de Nederlandse omzetbelasting. Zie 5.5.1. In enkele zeldzame gevallen kunnen 'incidentele aangevers' omzetbelasting terugvragen. Zie 19.1.3 t/m 19.1.6

4.3.2 Incidentele aangifte: doen van aangifte en betaling belastingbedrag

De aangifte moet worden gedaan op een bij het kantoor van de Belastingdienst verkrijgbaar aangiftebiljet. De betaling moet eveneens bij dit kantoor van de Belastingdienst gebeuren. De aangifte en de betaling moeten worden gedaan binnen één maand na afloop van het kwartaal waarin de belasting verschuldigd is. Zie hfst. 3 voor invulling van de aangifte.

4.3.3 Incidentele aangifte: voor welke handelingen?

De feiten die leiden tot het verschuldigd zijn van belasting, zijn niet voor alle hiervóór in 4.3.1 genoemde personen dezelfde. Hierna zijn die feiten opgesomd en is aangegeven welke van deze personen daardoor omzetbelasting kunnen zijn verschuldigd.

soort (incidentele) prestatie	*geldt voor de in 4.3.1 genoemde personen onder punt:*
– aankoop van goederen in andere EU-lidstaten (intracommunautaire verwerving). Zie 14.1	a. t/m c.
– diensten aan ondernemers of rechtspersonen, door buitenlandse ondernemers, waarbij de plaats van dienst op grond van de hoofdregel Nederland is (intracommunautaire diensten). Zie 7.4.1 en 22.1.2	a. t/m c.
– bevoorrading van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn. Zie 15.2.3	a. t/m d.
– overige diensten in Nederland door buitenlandse ondernemers. Zie 22.1.4	a. t/m d.
– leveringen van goederen in Nederland door buitenlandse ondernemers. Zie 22.1.4	a. t/m d.
– ten onrechte btw vermelden op een factuur. Zie 5.1.5	a. t/m d.
– invoer van aangewezen ruwe grondstoffen. Zie 15.2.2	a. t/m d.
– aankoop nieuwe vervoermiddelen in andere EU-lidstaten. Zie 14.3.1	a. t/m e.

5 Belastingplichtige

5.1 Belastingplicht

5.1.1 Belastingplicht: wie?

Art. 1 Wet OB

Belastingplichtig voor de omzetbelasting is in de eerste plaats de *ondernemer*. Hij is omzetbelasting verschuldigd wegens leveringen en diensten die hij in Nederland verricht. Verder moet hij btw betalen bij aankoop van goederen vanuit andere EU-lidstaten (intracommunautaire verwerving) en bij invoer van goederen uit niet-EU-lidstaten. Zie 5.1.2.

Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen binnenlands en buitenlands belastingplichtigen. Ook in het buitenland gevestigde ondernemers die in Nederland belaste prestaties verrichten, zijn aan de heffing van Nederlandse omzetbelasting onderworpen. Ook hebben zij recht op aftrek van voorbelasting. Buitenlandse ondernemers kunnen voor de nakoming van hun fiscale verplichtingen een *fiscaal vertegenwoordiger* aanstellen. Zie ook 5.5

In de tweede plaats kunnen voor de omzetbelasting ook belastingplichtig zijn:

- *rechtspersonen* die geen ondernemer zijn en die goederen of diensten aankopen vanuit andere EU-lidstaten. Zie 5.1.3;
- *iedereen* die een nieuw vervoermiddel aankoopt vanuit een andere EU-lidstaat of die goederen invoert vanuit niet-EU-lidstaten. Zie 5.1.4;
- *lichamen* die goederen invoeren vanuit niet-EU-lidstaten of die goederen of diensten betrekken van ondernemers die niet in Nederland wonen of zijn gevestigd. Zie 5.1.5.

LET OP 1 Ieder die op een factuur omzetbelasting vermeldt is deze verschuldigd, ook al heeft hij geen belaste activiteiten verricht. Zie 5.1.6.
LET OP 2 Ieder die een nieuw vervoermiddel levert naar een andere EU-lidstaat wordt als ondernemer aangemerkt. Zie 5.4.1.

5.1.1.1 Belastingplicht: heffing bij afnemer, verleggingsregeling

De ondernemer die de goederen levert of de diensten verleent, is de omzetbelasting verschuldigd. Op deze hoofdregel bestaan echter uitzonderingen, waarbij de omzetbelasting wordt geheven van de *afnemer* van de levering of de dienst. De afnemer hoeft in dat geval niet altijd zelf ook ondernemer te zijn. Verlegging van heffing van de omzetbelasting naar de afnemer doet zich voor in de volgende situaties:

a. een buitenlandse ondernemer levert gas via het aardgasdistributiesysteem, levert elektriciteit of verricht diensten aan een ondernemer en aan die afnemer is een btw-identificatienummer in Nederland toegekend. Zie 22.1.2;
b. een buitenlandse ondernemer verricht andere leveringen of diensten dan bedoeld onder a. hiervóór en de afnemer is een in Nederland gevestigde ondernemer of een in Nederland gevestigd lichaam. Zie 22.1.3;
c. bij de levering van onroerende zaken wordt geopteerd voor belaste levering. Zie 13.2.7;
d. bij onderaanneming en uitlening van personeel in de bouw en scheepsbouw. Zie 23.2.1;
e. bij de levering van afvalstoffen en bepaalde bewerkingen ervan. Zie 23.3;
f. bij de overdracht van broeikasgasemissierechten. Zie 23.5;
g. bij de levering van mobiele telefoons, computerchips, spelcomputers, tablet-pcs en laptops. Zie 23.6.1;
h. bij de levering van beleggingsgoud en ander goud. Zie 11.5.7;
i. bij een executoriale verkoop. Zie 23.4.1.1 en 23.4.2.1.

5.1.2 Belastingplicht: handelen als ondernemer

Art. 7 Wet OB

Heffing van omzetbelasting wegens leveringen en diensten vindt alleen plaats als deze prestaties worden verricht door *ondernemers die als zodanig handelen (dus als ondernemer)*. Ook bij intracommunautaire verwervingen van goederen is meestal alleen omzetbelasting verschuldigd als ondernemers deze verwervingen verrichten. Verder heeft alleen een ondernemer recht op aftrek van voorbelasting. Zie 18.1.2. Het is dus belangrijk te weten wanneer iemand voor de omzetbelasting ondernemer is.

Zie 5.2 voor de begrippen 'ondernemer' en 'als zodanig (als ondernemer) handelen'.

5.1.2.1 Belastingplicht: wel ondernemer, maar geen verschuldigdheid

Ondernemers worden niet altijd in de heffing betrokken. Voor leveringen en diensten blijven buiten de heffing van omzetbelasting:

a. ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Zie 12.1;
b. kleine ondernemers die kiezen voor de kleineondernemersregeling. Zie hfst. 24.

Als een ondernemer naast vrijgestelde of agrarische prestaties ook belaste prestaties verricht, wordt hij voor zijn belaste omzet in de heffing betrokken.

Ondernemers die gewoonlijk geen btw zijn verschuldigd en ook geen recht op teruggaaf hebben, ontvangen doorgaans van de Belastingdienst geen uitnodiging tot het doen van aangifte. Zij kunnen wel incidenteel btw zijn verschuldigd, bijv. als zij diensten afnemen van buitenlandse ondernemers of als zij goederen kopen in een andere EU-lidstaat (intracommunautaire verwerving). Zij moeten dan aan de Belastingdienst vragen om in de gelegenheid te worden gesteld aangifte te doen van die btw. Zie 4.3.

5.1.3 Belastingplicht: rechtspersoon-niet-ondernemer

Rechtspersonen-niet-ondernemer staan geregistreerd bij de Belastingdienst. Op het moment van registreren krijgen zij een vragenformulier aan de hand waarvan o.a. wordt beoordeeld of zij ondernemer zijn voor de omzetbelasting. Als dit niet het geval is, kunnen zij evengoed een btw-identificatienummer krijgen. Zie 14.1.10. Rechtspersonen-niet-ondernemer kunnen namelijk omzetbelasting verschuldigd zijn als zij in Nederland een intracommunautaire verwerving van goederen verrichten. Hiervan is sprake als zij goederen kopen van een ondernemer die vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland worden verzonden of vervoerd. Zie 14.1. Hierbij geldt overigens een drempelbedrag. Zie 14.2.5.

Verder kan een rechtspersoon omzetbelasting zijn verschuldigd als een buitenlandse ondernemer in Nederland diensten verleent of goederen levert aan die rechtspersoon. De btw wordt dan niet geheven van de buitenlandse ondernemer, maar van de afnemer/rechtspersoon in Nederland. Zie 22.1.1.

Bij het bepalen van de plaats van dienst is het van belang om vast te stellen of de afnemer van de dienst ondernemer is. Met betrekking tot diensten die worden verricht voor ondernemers geldt namelijk als hoofdregel dat de plaats van dienst daar is waar de afnemer is gevestigd. Zie 7.4.1.

In dit verband zijn met ondernemers gelijkgesteld:

- de ondernemers die ook werkzaamheden of handelingen verrichten die niet als belastbare leveringen of diensten worden aangemerkt. Deze ondernemers worden – voor de bepaling van de plaats van dienst – met betrekking tot alle voor hen verrichte diensten als ondernemer aangemerkt;
- de rechtspersonen-niet-ondernemers die beschikken over een btw-identificatienummer. Deze rechtspersonen-nie
  worden – voor de bepaling van de plaats van dienst – met betrekking tot alle voor hen verrichte diensten als ondernemer aangemerkt.

Een rechtspersoon-niet-ondernemer die btw is verschuldigd moet zelf aan de Belastingdienst vragen om in de gelegenheid te worden gesteld aangifte te doen en zal vervolgens de verschuldigde btw moeten voldoen. Zie 4.3.1.

Van intracommunautaire verwervingen die een rechtspersoon verricht moet apart aantekening worden gehouden. Zie 29.1.9.

5.1.3.1 Belastingplicht: wie is een rechtspersoon?

Rechtspersonen zijn volgens het Nederlandse recht:

- de staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen en verder alle lichamen waaraan krachtens de Grondv
  bevoegdheid is verleend;
- andere lichamen waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen en die volgens de wet rechtspersoonlijk
- kerkgenootschappen en hun zelfstandige onderdelen en lichamen waarin zij zijn verenigd;
- verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, stichtingen;
- een Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) waarvan de zetel in Nederland is gevestigd.

Ook rechtspersonen naar buitenlands recht die, hoewel zij geen ondernemer zijn, in Nederland intracommunautaire verwervingen verrichten kunnen omzetbelasting zijn verschuldigd.

5.1.4 Belastingplicht: verwerving nieuw vervoermiddel of bij invoer

Bij de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen zijn niet alleen een ondernemer en een rechtspersoon-niet-ondernemer btw verschuldigd, maar ook *ieder ander* die zo'n verwerving verricht. Dus een particulier die een nieuw vervoermiddel koopt in een andere EU-lidstaat is belastingplichtig voor de Nederlandse btw. Zie 14.3.1.

Ook bij de invoer van goederen is ieder die de invoer verricht btw verschuldigd. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen ondernemers en niet-ondernemers. Zie 15.1.1.

5.1.5 Belastingplicht: verenigingen, vof's enz.

In 5.1.2, 5.1.3 en 5.1.4 is aangegeven in welke gevallen een ondernemer, een rechtspersoon niet ondernemer en een particulier belastingplichtig kunnen zijn. Naast deze drie categorieën belastingplichtigen kent de omzetbelastingwetgeving nog een andere categorie belastingplichtigen, namelijk lichamen. Onder 'lichamen' worden verstaan:

a. verenigingen en andere rechtspersonen. Onder verenigingen worden ook begrepen samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid die maatschappelijk met een vereniging kunnen worden gelijkgesteld. Het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) is ook een lichaam;
b. maatschappen en vennootschappen;
c. ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen; en
d. doelvermogens.

Veel van deze lichamen zullen als ondernemer optreden, zodat zij al om die reden belastingplichtig zijn. Als een lichaam echter niet als ondernemer optreedt, kan het, naast de gevallen als bedoeld in 5.1.3 en 5.1.4, toch omzetbelasting verschuldigd zijn. Het gaat hier om de situatie waarin een lichaam-niet-ondernemer goederen en/of diensten betrekt van een ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en evenmin in Nederland een vaste inrichting heeft van waaruit de levering of dienst wordt verricht. Zie ook 22.1.3. Verder kan een lichaam-niet-ondernemer worden aangewezen voor toepassing van de zgn. verleggingsregeling bij invoer van goederen uit een niet-

5.1.6 Belastingplicht: ten onrechte gefactureerde omzetbelasting

Art. 37 Wet OB

Een bijzonder geval van belastingplicht doet zich voor als iemand op een factuur btw in rekening brengt die hij op grond van de btw-wetgeving *niet* is verschuldigd. Die btw moet dan toch aan de Belastingdienst worden betaald. Dat moet gebeuren door degene die de btw ten onrechte op een factuur heeft vermeld. De btw-wetgeving maakt daarbij geen onderscheid. Deze verplichting geldt niet als de (onjuiste) factuur is uitgereikt aan een particulier-eindverbruiker. In 28.4 wordt uitgebreid ingegaan op deze bijzondere vorm van belastingplicht waarbij o.m. aandacht wordt besteed aan het herzien van ten onrechte gefactureerde btw.

5.2 Ondernemerschap

5.2.1 Ondernemerschap: het begrip

Art. 7 Wet OB

Het begrip 'ondernemerschap' voor de omzetbelasting is ruim. Het is niet afhankelijk van de rechtsvorm of de vestigingsplaats van degene die leveringen of diensten verricht. Ook is niet van belang of iemand winst beoogt of maakt. *Ieder* die een *bedrijf of beroep zelfstandig* uitoefent is ondernemer voor de omzetbelasting. De elementen 'ieder', 'bedrijf of beroep' en 'zelfstandig' worden behandeld in resp. 5.2.2, 5.2.3 en 5.2.5. Onder 'bedrijf' wordt ook verstaan de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Zie 5.2.8.

Een bijzonder geval van ondernemerschap is er bij de levering van een nieuw vervoermiddel aan een andere EU-lidstaat. Ieder die een dergelijke levering verricht, wordt als ondernemer aangemerkt. Zie 5.4.1.

LET OP Het begrip 'ondernemer' is voor de omzetbelasting ruimer dan voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Iemand die voor deze laatste belastingen geen ondernemer is, bijv. omdat het winststreven ontbreekt of omdat er sprake is van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden of van vermogensbeheer, kan voor de btw toch ondernemer zijn.

5.2.2 Wie is ondernemer: het begrip 'ieder'

De (rechts)vorm van de onderneming

Het begrip 'ieder' omvat niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen (bijv. nv, bv, stichting), maar ook andere vormen van samenwerking, zoals maatschappen, vennootschappen onder firma (vof), verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid e.d. *Elk* samenwerkingsverband dat in het economisch verkeer als eenheid – als *entiteit* – optreedt, kan voor de omzetbelasting ondernemer zijn. De rechtsvorm is daarbij niet van belang. Ook personen opgericht naar buitenlands recht kunnen als ondernemer voor de Nederlandse omzetbelasting gelden. Het begrip 'ieder' werkt wereldwijd. In het buitenland gevestigde personen kunnen er ook onder vallen. In een situatie waarin een vof op eigen naam overeenkomsten sluit, facturen uitreikt en correspondeert, een eigen bankrekening heeft, een eigen jaarrekening opmaakt en zich juridisch heeft gebonden voor het verrichten van diensten, besliste Hof Den Haag (nr. 4644/82, ECLI:NL:GHSGR:1986:AX1205) dat die vennootschap zelfstandig diensten verricht en mitsdien ondernemer is. Daaraan doet volgens dit gerechtshof niet af dat de vof geen personeel in dienst heeft en de diensten geheel laat uitvoeren door een van de vennoten (een bv), die daarnaast ook zelfstandig als ondernemer optreedt. Voor de vraag of een combinatie als één ondernemer voor de btw moet worden aangemerkt, zijn met name de rechtsbetrekkingen, zowel de onderlinge als die met derden, van belang. De partijen moeten hebben afgesproken dat zij welbepaalde economische activiteiten, zowel in de onderlinge verhoudingen als naar buiten toe, als één ondernemer verrichten en zij moeten ook dienovereenkomstig hebben gehandeld (HR, nr. 12/02808, ECLI:NL:HR:2014:838).

Handeling van de leden van een samenwerkingsverband

Als een samenwerkingsverband voor de btw-heffing als ondernemer wordt aangemerkt, dan zijn de van de entiteit deel uitmakende personen zelf geen btw-ondernemer voor de handelingen die namens het samenwerkingsverband worden verricht. Dit is anders bij de inkomstenbelasting waar niet de firma maar de firmanten afzonderlijk als ondernemer worden aangemerkt. Als een firmant naast de firma nog een eigen bedrijf heeft, is hij daarvoor uiteraard wel zelf ondernemer voor de omzetbelasting.

'Stille maatschap'

Een stille maatschap kwalificeert volgens Hof Den Bosch (nr. 12/00613, ECLI:NL:GHSHE:2013:4381) niet als ondernemer. Het samenwerkingsverband verricht immers geen economische activiteiten onder gemeenschappelijke naam en onderhoudt onder die naam ook geen externe (rechts)betrekkingen met bijv. leveranciers en afnemers. Het Hof van Justitie EU (*XT*, zaak C-312/19, ECLI:EU:C:2020:711) heeft in gelijke zin geoordeeld. In deze zaak sluiten XT en zijn zakenpartner Y een maatschapsovereenkomst om samen te werken aan de bouw van vastgoed. Zij schaffen daartoe gezamenlijk een perceel grond aan dat op naam van XT wordt geregistreerd. XT krijgt toestemming van de gemeente om gebouwen te realiseren. Het jaar daarop sluiten XT en Y een overeenkomst tot beëindiging van de maatschapsovereenkomst en tot verdeling van de bezittingen en de schulden. In de jaren daarna worden vervolgens gebouwen verkocht. Het Hof van Justitie oordeelt dat een natuurlijke persoon die met een andere natuurlijke persoon een overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit sluit in de vorm van een maatschap ondernemer kan zijn. Er is sprake van ondernemerschap wanneer de eerste persoon bevoegd is om in naam van de deelgenoten samen te handelen, maar in de betrekkingen met derden alleen en in eigen naam handelt voor de handelingen die de economische activiteit van deze maatschap uitmaken. XT is dan ook de enige die btw moet voldoen.

Het samenwerkingsverband dat als entiteit optreedt in het economisch verkeer moet worden onderscheiden van de fiscale eenheid. Bij de fiscale eenheid worden nauw verbonden personen weliswaar als één ondernemer aangemerkt, maar in het economisch verkeer hoeven zij zich niet als eenheid te presenteren. Zie 5.3.1.

Nevenvestiging
Als een ondernemer meerdere (onzelfstandige) vestigingen heeft, dan vormen de gezamenlijke vestigingen één ondernemer. Prestaties tussen deze nevenvestigingen zijn dan geen btwprestaties. Dat geldt ook als een ondernemer beschikt over een (neven)vestiging (vaste inrichting) in een ander land zonder dat die (neven)vestiging een eigen rechtspersoonlijkheid bezit. Die (neven)vestiging is volgens het Hof van Justitie ('*FCE Bank*', zaak C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196) geen afzonderlijke ondernemer.

Voorbeelden uit de rechtspraak: samenwerkingsverband wel ondernemer

- een maatschap van deelvissers die voor gemeenschappelijke rekening het visserijbedrijf uitoefenden (Hof Den H
  ECLI:NL:GHSGR:1986:AX1205);
- drie musici die onder gemeenschappelijke naam in horecabedrijven en bij festiviteiten optraden (Hof Leeuwarder
  ECLI:NL:GHLEE:1983:AW8525);
- twee handelaren in gesmokkelde sigaretten die intensief samenwerkten en naar buiten toe als een zelfstandige c
  (Hof Arnhem, nr. 00/1995, ECLI:NL:GHARN:2003:AW4456);
- een exploitant van een makelaarskantoor en een hypotheekbemiddelaar traden volgens de rechter gezamenlijk op
  verkeer. Dat leidde de rechter af uit het feit dat (a) het makelaarskantoor 50% vergoedde van de kosten van de hypotheekadviseur in dienst bij de hypotheekbemiddelaar en (b) de exploitant van het makelaarskantoor ook provisie ontving in verband met de door haar cliënten gesloten hypotheekovereenkomsten in het geval die cliënten niet door die makelaar zijn doorverwezen naar de hypotheekbemiddelaar (Hof Den Bosch, nr. 01/3309, ECLI:NL:GHSHE:2006:AV8351).

Voorbeelden uit de rechtspraak: samenwerkingsverband geen ondernemer

een exploitant van speelautomaten plaatste automaten bij cafèhouders en deelde de opbrengst met de cafèhouders. Beide ondernemers waren zelfstandig omzetbelasting verschuldigd over het hun toekomende deel van de opbrengst; de zgn. partageovereenkomst (HR, nr. 26.574, ECLI:NL:HR:1991:ZC4610);

- twee landbouwers die ieder afzonderlijk een landbouwbedrijf exploiteerden richtten een maatschap op waarin hun landbouwwerktuigen werden geëxploiteerd ten behoeve van de beide landbouwbedrijven. De maatschap was geen ondernemer, maar de activiteiten van de maatschap maakten deel uit van de bedrijven van de maten (HR, nr. 27.179, ECLI:NL:HR:1991:ZC4613);
- een verzekeringsmaatschappij en een afzonderlijke bv die diensten in de administratieve sfeer (zgn. backofficew
  verrichtte voor die verzekeringsmaatschappij zijn door de Hoge Raad aangemerkt als twee afzonderlijke ondernemers (nr. 37.800, ECLI:NL:HR:2003:AF3449);
- een bv voor het verrichten van werkzaamheden in de agrarische sector is met twee natuurlijke personen een vof a
  had over een periode van zes jaar ongeveer zeshonderd Polen als vennoot ingeschreven staan in het handelsregister. De rechter oordeelde dat die Polen niet zijn opgetreden als vennoten van de vof, maar een dienstbetrekking hadden met de bv, dat de diensten in het kader waarvan de Polen hun werkzaamheden uitvoerden, zijn verricht door de bv en niet door de vof en dat die diensten het karakter droegen van het beschikbaar stellen van personeel (HR, nr. 43.179, ECLI:NL:HR:2008:BD1618).

5.2.2.1 Wie is ondernemer: verhuur door maat aan maatschap

Maat- en vennootschappen kunnen als ondernemer optreden. Daarnaast kunnen de betrokken maten en vennoten (of firmanten) afzonderlijk ondernemer zijn voor zover zij, naast de activiteiten die zij in de maat- of vennootschap uitoefenen, ook zelfstandig in het economisch verkeer optreden (HR, nr. 42.024, ECLI:NL:HR:2006:AX6379). Soms brengt een maat bepaalde bedrijfsmiddelen (bijv. een onroerende zaak) niet in de maatschap in, maar verhuurt deze aan de maatschap. Voor deze verhuur wordt de maat dan als zelfstandig ondernemer aangemerkt (HR, nr. 32.749, ECLI:NL:HR:2000:AA6126). Voor de omzetbelasting zijn er in dat geval twee ondernemers, namelijk de maatschap en de verhurende maat. Zie ook 18.2.3.

5.2.2.2 Wie is ondernemer: stichtingen

Stichtingen kunnen als ondernemer voor de omzetbelasting optreden. Dat zij (statutair) niet naar winst streven is niet van belang. Soms brengt een natuurlijk persoon zijn activiteiten onder in een stichting. Hij moet er dan voor zorgen dat er een reële verandering in feiten en omstandigheden optreedt. Als die reële verandering ontbreekt, blijft deze natuurlijke persoon ondernemer en is hij omzetbelasting verschuldigd (Hof Leeuwarden, nr. 93/1013, ECLI:NL:GHLEE:1996:AV9912).

5.2.2.3 Wie is ondernemer: EESV

Een Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) dat tegen betaling aan zijn leden of aan derden goederen levert of diensten verricht, is ondernemer (Verordening nr. 2137/85). De prestaties van een EESV zijn dan op de normale wijze aan de heffing van omzetbelasting onderworpen (Resolutie staatssecretaris van Financiën, 1 maart 1990, nr. WDB 90/63). Deze rechtsvorm is in het bijzonder bedoeld voor zgn. joint ventures tussen ondernemingen uit verschillende lidstaten van de EU. Een EESV met een zetel in Nederland bezit rechtspersoonlijkheid (art. 3 Uitvoeringswet Verordening tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden).

5.2.2.4 Wie is ondernemer: samenwerking tussen echtgenoten/partners

Bij samenwerkende echtgenoten e.d. doet zich de vraag voor of zij ieder voor zich ondernemer zijn of dat zij beiden als één ondernemer moeten worden aangemerkt. Van doorslaggevend belang is of zij naar buiten toe afzonderlijk dan wel als eenheid optreden.

In het geval waarin op één boerderijcomplex een vrouw scharrelkippen hield en haar man een varkensmesterij, oordeelde de rechter dat bij dergelijke agrarische bedrijvigheden naar maatschappelijke opvattingen niet snel sprake zal zijn van meerdere zelfstandige ondernemingen (Hof Arnhem, nr. 99/1443, ECLI:NL:GHARN:1995:AW0888).

Willen de echtgenoten apart als ondernemer worden aangemerkt, dan zullen zij niet alleen formeel (bijv. eigen vergunningen, aparte administraties), maar ook feitelijk (optreden onder eigen naam, eigen facturen, eigen klantenkring) gescheiden moeten handelen.

5.2.3 Ondernemerschap: 'bedrijf of beroep'

Het tweede element van de definitie van ondernemer is 'bedrijf of beroep'. De Hoge Raad heeft beslist dat aan het begrip 'bedrijf' geen andere betekenis toekomt dan aan het begrip 'economische activiteit' in art. 9 BTW-Richtlijn (nr. 21.608, ECLI:NL:HR:1985:BH0264 en nr. 42.506, ECLI:NL:HR:2006:AZ4413). Volgens dat richtlijnartikel vallen onder het begrip 'economische activiteit' alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Daarbij is niet van belang het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Het maken of beogen van winst is dus niet nodig om te kunnen spreken van een bedrijf. Onder bedrijf wordt ook begrepen beroep (bijv. advocaat, belastingadviseur, arts). De zelfstandig werkende prostituee is eveneens ondernemer. Zie 5.2.6 voor zgn. nevenwerkzaamheden.

5.2.3.1 Ondernemerschap: duurzaam streven

Duurzaam streven houdt in dat er *geregeld* aan het economisch verkeer moet worden deelgenomen. Iemand die *incidenteel* een prestatie verricht, oefent geen bedrijf uit.

Duurzaam streven wil niet zeggen dat er over een lange periode prestaties moeten worden verricht. Ook een organisatie van kapitaal en arbeid die slechts kort bestaat, kan tijdens haar bestaan duurzaam streven naar bevrediging van in het economisch verkeer levende behoeften.

Duurzaam streven is aangenomen bij:

- een stichting die is opgericht om eenmalig gedurende een periode van twee maanden een bloemententoonstellin (Tariefcommissie, nr. 7111O, ECLI:NL:DETARCO:1953:AY3349);
- de verkoop van hout door de eigenaar van een bos om de schade te compenseren die is veroorzaakt door een st oplevert. Het maakt volgens het Hof van Justitie niet uit dat de eigenaar met de verkoop van het hout de gevolgen van overmacht wil compenseren (*'Redlihs'*, zaak C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497).

Van duurzaam streven was *geen* sprake bij:

- een stichting die eenmalig een publieksavond organiseerde om fondsen te werven voor een goed doel (HR, nr. 3 ECLI:NL:HR:2004:AO9506);
- iemand die als liefhebberij plezierjachten kocht en opknapte, waarna hij deze jachten zelf gebruikte en ook wel aar (HR, nr. 22.224, ECLI:NL:HR:1984:AW0077);
- het verlenen van een recht om een perceel te ontgronden. Dit wordt gezien als een eenmalige levering van zand ontgronden enige maanden (Besluit nr. CPP2002/290M);
- het door een makelaar onroerende zaken deelnemen aan enkele autoraces met een zelf aangekochte raceauto (nr. 04/0697, ECLI:NL:GHLEE:2006:AX9090);
- de aanschaf en verkoop van grond waarop twee ondernemers (een stratenmaker annex handelaar in bouwmater handelaar) een woning en een bedrijfsloods hebben gerealiseerd. Tijdens de bouw bleek dat de loods te klein was voor het gezamenlijk gebruik daarvan in hun ondernemingen. Daarom besloten zij de woning en de loods af te bouwen en te verkopen. Deze eenmalige bouw en verkoop is volgens de rechter geen economische activiteit, omdat de vereiste regelmatigheid ontbreekt (Hof Leeuwarden, nr. 1142/04, ECLI:NL:GHLEE:2007:BA0593);
- een samenwerkingsverband van twee natuurlijke personen (een zelfstandig bouwkundig tekenaar en een hoofd v van een autobedrijf) hebben eenmalig twee percelen grond gekocht, op die grond twee woningen gerealiseerd en die vervolgens verkocht. De rechter besliste dat niet was voldaan aan het vereiste dat het samenwerkingsverband duurzaam streefde naar deelname aan het economisch verkeer. Daaraan doet volgens de rechter niet af het feit dat het bouwproject ongeveer achttien maanden in beslag had genomen en dat in die periode verschillende activiteiten zijn verricht (aankoop grond, ontwerpen en bouwen van de woningen en de verkoop daarvan) (Hof Den Bosch, nr. 06/00225, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD0007);
- de verkoop door een ex-landbouwer van grond die door een bestemmingswijziging buiten zijn wil om bouwterrein EU, *'Kuc'*, zaak C-181/10, ECLI:EU:C:2010:358 en HvJ EU, *'Slaby'*, zaak C-180/10, ECLI:EU:C:2011:589).

Uit deze voorbeelden kan worden afgeleid dat voor de beoordeling of er sprake is van een duurzaam streven ook een subjectief element een rol kan spelen: namelijk of de betrokkene *beoogt* duurzaam aan het economisch verkeer deel te nemen.

5.2.3.2 Ondernemerschap: deelneming aan het economisch verkeer

Het vereiste van deelneming aan het economisch verkeer sluit degene uit die prestaties verricht voor eigen gebruik of in besloten kring van het ondernemerschap. De activiteiten moeten een economisch aspect hebben. Prestaties in het economisch verkeer zijn alle prestaties waarbij de ondernemer ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.

'Besloten' kring

Van een eigen of besloten kring is niet gauw sprake. Een bv die prestaties verricht aan een nauw gelieerde bv neemt deel aan het economisch verkeer. Dat is ook het geval als tussen beide bv's aanvankelijk een fiscale eenheid bestond. Na het verbreken van de fiscale eenheid nemen beide bv's volgens de rechter deel aan het economisch verkeer als zij onderling prestaties verrichten. Zij zijn over die prestaties btw verschuldigd (HR, nr. 41.596, ECLI:NL:HR:2006:AV1781). Ook een commanditaire vennootschap die enkel een apparaat verhuurde aan de commanditaire vennoot, een ziekenhuis, was zelfstandig ondernemer met economische activiteiten (HR, nr. 35.080, ECLI:NL:HR:2000:BI7680). In een bijzondere situatie heeft Hof Den Haag beslist dat de onderlinge prestaties tussen heel nauw verbonden ondernemers niet in het economisch verkeer zijn verricht. Hoewel deze ondernemers geen fiscale eenheid konden vormen, was er volgens het hof geen btw verschuldigd over de onderlinge verrichtingen (Hof Den Haag, nr. 99/01763, ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5865). In 2013 oordeelde Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat de onderlinge prestaties tussen twee samenwerkende scholen niet belast zijn (nr. 12/1072, ECLI:NL:RBZWB:2013:7249). De scholen vormen weliswaar geen fiscale eenheid, maar de prestaties vinden volgens de rechtbank plaats binnen de eigen kring.
Ook een vereniging die prestaties verricht voor haar leden neemt deel aan het economisch verkeer. Zie 5.4.7. Dit is wellicht anders als is vastgelegd wie lid van de vereniging zijn en er geen uitbreiding mogelijk is. Bij een besloten kring moet worden gedacht aan particuliere huishoudens of daarmee vergelijkbare verbanden van personen.

Eigenaren van zonnepanelen

Volgens het Hof van Justitie (*Fuchs*, zaak nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413) zijn particulieren btw-ondernemer als zij met zonnepanelen opgewekte elektriciteit tegen betaling terugleveren aan het net. Zij nemen met de levering van deze elektriciteit aan de energieleverancier namelijk deel aan het economisch verkeer. Vaak kunnen dergelijke ondernemers kiezen voor de kleineondernemersregeling waardoor zij geen btw zijn verschuldigd en ontheven zijn van administratieve verplichtingen. Zie hfst. 24.

Verrekenen van kosten

Er is geen sprake van optreden in het economisch verkeer als er tussen bedrijven of instellingen sprake is van het verrekenen van kosten die rechtstreeks voor gezamenlijke rekening van de betrokken partijen zijn gemaakt. Zie 7.2.4. Als het daarentegen zo is dat één partij de kosten maakt en die (helemaal of gedeeltelijk) doorberekent aan een ander, het zgn. doorbelasten van kosten, kan wel sprake zijn van een handeling in het economische verkeer. Zie 7.2.

LET OP Degenen die illegale handelingen verrichten zullen daarvoor in beginsel als ondernemer worden aangemerkt. Ook zij nemen deel aan het economisch verkeer. Dat geldt echter niet voor bepaalde illegale handelingen, zoals de handel in verdovende middelen. Als een organisatie als 'overheid' handelt, is er geen sprake van ondernemershandelen. Zie 5.2.5.

5.2.4 Ondernemerschap: gratis prestaties

Als iemand prestaties verricht zonder daarvoor een vergoeding te bedingen, dan rijst de vraag of hij voor die prestaties ondernemer is. Duidelijk is dat over gratis prestaties geen omzetbelasting is verschuldigd, omdat een vergoeding ontbreekt. Dat geldt ook als een 'subsidie' wordt ontvangen in verband met het verrichten van die gratis prestaties. In dit verband is sprake van een subsidie als het betreffende bedrag niet kan worden aangemerkt als vergoeding voor de verrichte prestaties. Zie 7.2.0.
Zie 18.1.2 voor de vraag of de inkoop-btw voor die gratis verrichte diensten aftrekbaar is.
Iemand die uitsluitend gratis prestaties verricht, is geen ondernemer en heeft dus geen recht op aftrek van voorbelasting (HvJ EU, *'Hong-Kong Trade'*, zaak C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121). Hij neemt niet deel aan het economisch verkeer.

5.2.4.1 Ondernemerschap: prestaties tegen vergoeding én gratis prestaties

Degene die zowel prestaties tegen vergoeding als gratis prestaties verricht, is ter zake van de prestaties tegen vergoeding ondernemer voor de omzetbelasting. De gratis prestaties vallen binnen het ondernemerschap als met die prestaties een economisch belang is gemoeid. Van een economisch belang is sprake als de gratis prestaties in een verhouding van wederzijdse afhankelijkheid samenhangen met de prestaties die tegen vergoeding worden verricht. Deze wederzijdse afhankelijkheid wordt aanwezig geacht als het bestaan van de gratis prestaties is verbonden aan de prestaties tegen vergoeding. Als voorbeeld kan in dit verband worden genoemd de situatie waarin de opzet en de kwaliteit van gratis radio- of televisie-uitzendingen mede van invloed zijn op de opbrengsten uit reclameactiviteiten. Zie ook 12.12. Ontbreekt de wederzijdse afhankelijkheid tussen de gratis prestaties en de prestaties tegen vergoeding, dan worden de gratis prestaties niet als ondernemer verricht en bestaat er daarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting.
Het is in de praktijk niet altijd eenvoudig om te beoordelen of gratis prestaties binnen het ondernemerschap vallen

Voorbeelden uit de rechtspraak

- Een openbaarvervoerbedrijf verzorgt busvervoer tegen vergoeding en exploiteert een veerpont. Van de veerpont bruikmaken. De rechter besliste dat de exploitatie van de veerpont plaatsvond binnen het ondernemerschap van het openbaarvervoerbedrijf (HR, nr. 23.732, ECLI:NL:HR:1987:AW7715).
- Een stichting met als doel het stimuleren van wetenschappelijk onderzoek en het geven van voorlichting op medi deze activiteiten gratis. Daarnaast verricht zij enkele commerciële activiteiten (o.a. verkoop van goederen). De commerciële activiteiten en de activiteiten in het kader van de doelstelling van de stichting hebben volgens de rechter elk een zelfstandige betekenis. De andere activiteiten dienen het belang van de volksgezondheid en niet enig economisch belang. De stichting is daarom voor die andere activiteiten geen ondernemer (Hof Den Haag, nr. 95/2883, ECLI:NL:GHSGR:1997:AV9412).
- Een onderzoeksorganisatie verricht grensverleggend onderzoek. Een deel van het onderzoek wordt op eigen initiatief gestart (strategisch onderzoek) en een deel wordt gestart op initiatief van derden (contractonderzoek). Het strategisch onderzoek wordt voornamelijk gefinancierd uit subsidiebijdragen en het contractonderzoek uit de daarvoor ontvangen vergoedingen. Het contractonderzoek vormt een belaste activiteit voor de btw en het strategisch onderzoek niet. De Hoge Raad oordeelt dat de organisatie voor het strategisch onderzoek geen ondernemer is en dus ook geen integraal recht op aftrek van voorbelasting heeft (nr. 11/02340, ECLI:NL:HR:2012:BW5405).
- Een stichting beheert een zeehondencrèche en een informatiecentrum voor voorlichting. Daarnaast is er een sou kosten van de crèche en het informatiecentrum, die gratis toegankelijk zijn, worden bekostigd uit vrijwillige bijdragen, de opbrengsten van de souvenirwinkel en de vergoedingen voor reclameacties waarin instellingen de naam van de stichting mogen gebruiken. De stichting is geen ondernemer voor de crèche en het informatiecentrum aangezien die activiteiten niet in het economisch verkeer worden verricht. Beide activiteiten zijn niet zodanig onderling van elkaar afhankelijk dat er sprake is van één geheel. Dit brengt volgens de Hoge Raad met zich dat *niet* kan worden gezegd dat door de reclameactiviteiten de crècheactiviteiten in het economisch verkeer zijn verricht (nr. 34.958, ECLI:NL:HR:1999:AA3853).
- Een landelijke overkoepelende organisatie houdt zich bezig met het behartigen van de belangen van de watersp talen een contributie. Deze contributie is niet belast met btw, omdat het geen vergoeding (tegenprestatie) is die rechtstreeks verband houdt met voor de individuele leden verrichte werkzaamheden. Verder verricht de organisatie keuringen en metingen van vaartuigen en verzorgt zij opleidingen en trainingen. Voor deze diensten wordt een afzonderlijke vergoeding gevraagd. De organisatie is ondernemer voor de laatstgenoemde diensten, omdat zij daarmee deelneemt aan het economisch verkeer. De organisatie wilde echter met het oog op de aftrek van voorbelasting ook voor de belangenbehartiging als ondernemer worden aangemerkt. De rechter wees dit af omdat de economische activiteiten en de algemene belangenbehartiging niet zodanig onderling van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd (HR, nr. 35.199, ECLI:NL:HR:2000:BI7547).
- Een stichting heeft een korenmolen herbouwd en gebruikt de molen voor het malen van graan dat wordt verkoch Verder is er een winkeltje. Bezoekers mogen de molen gratis bezichtigen. Dit laatste is ondergeschikt aan de hoofdfunctie, te weten de verkoop van molenaarsproducten. De stichting is voor het geheel ondernemer en heeft volledig recht op aftrek van voorbelasting (Hof Den Bosch, nr. 97/21042, ECLI:NL:GHSHE:2001:AD3257). Zie Let op hierna.

LET OP Als gratis prestaties niet binnen het ondernemerschap vallen, is de voorbelasting op die prestaties niet aftrekbaar. In 18.1.3.4 wordt nader ingegaan op de mogelijkheid van aftrek bij gratis prestaties.

5.2.4.2 Ondernemerschap: gratis evenementen en sponsoring

Bij organisaties die voor het publiek gratis toegankelijke evenementen organiseren en de kosten bestrijden met enerzijds belaste vergoedingen (horeca, sponsoring e.d.) en anderzijds (onbelaste) subsidies, komt de vraag op of het gratis evenement binnen het ondernemerschap valt.

Voorbeelden uit de rechtspraak

- Een organisatie die gratis concerten organiseerde en de kosten vrijwel volledig bestreed uit sponsorbijdragen we Bosch als ondernemer aangemerkt (nr. 97/20790, ECLI:NL:GHSHE:2000:AA6415). Het organiseren van de concerten vormde volgens het hof de rechtstreekse tegenprestatie voor de sponsorgelden.
- Hof Den Haag besliste dat de organisator van een gratis toegankelijk openluchtfestival in het kader van de integrati culturen optrad als ondernemer (nr. 00/00199, ECLI:NL:GHSGR:2009:BI5959). De met de organisatie van dat festival gemoeide activiteiten vormden volgens het hof vanwege de nauwe onderlinge samenhang één geheel. Dat geheel van activiteiten vond volgens het hof plaats op een volledig commerciële basis, ondanks het feit dat het festival voor meer dan 50% met subsidies werd gefinancierd. Ook deze organisator kon daarom alle voorbelasting in aftrek brengen.
- Hof Leeuwarden oordeelde dat een stichting die jaarlijks een gratis festival organiseerde geen ondernemer was, voor meer dan 80% werd gefinancierd met subsidies (nr. 10/00270, ECLI:NL:GHLEE:2011:BT7513). Volgens het hof was niet van belang of er een nauwe onderlinge samenhang was tussen de activiteiten op het festival. Relevant volgens het hof was of de activiteiten een wederzijdse financiële afhankelijkheid hadden. Bij meer dan 80% onbelaste subsidie was volgens het hof geen sprake (meer) van wederzijdse financiële afhankelijkheid.

Op basis van de rechtspraak concluderen wij in het algemeen dat organisatoren van gratis toegankelijke evenementen als ondernemer kwalificeren als het evenement wordt gefinancierd uit met het evenement samenhangende ondernemershandelingen (zoals horeca en sponsoring). Zie ook 18.1.5.3.

5.2.4.3 Ondernemerschap: prestaties tegen symbolische vergoeding

Bij de vraag of er sprake is van een ondernemershandeling, is de hoogte van de vergoeding voor de omzetbelasting niet van belang. Het begrip 'normale prijs' wordt in de regel niet gehanteerd en ook het al dan niet maken van winst is niet van belang. Uit de rechtspraak volgt dat als een vergoeding als 'symbolisch' wordt aangemerkt, die prestatie behandeld wordt alsof sprake is van een gratis prestatie. Zie 5.2.4. Een vergoeding is pas dan symbolisch als die zo laag is dat die prijs feitelijk geen enkele rol van betekenis heeft.

Voorbeelden uit de rechtspraak

- Een uitgeverij bezit een grote collectie boeken. De uitgeverij leende ook boeken uit voor tentoonstellingen en bra vergoeding in rekening. Deze vergoeding had een symbolisch karakter en er werd met het uitlenen niet deelgenomen aan het economisch verkeer. Met betrekking tot de bibliotheek was de uitgeverij dus geen ondernemer (HR, nr. 28.619, ECLI:NL:HR:1993:ZC5379).
- Een stichting die op een landgoed een museum en een restaurant exploiteerde en daarnaast een bos, werd door niet als ondernemer aangemerkt voor de exploitatie van het bos. De bezoekers van het bos moesten weliswaar een geringe toegangsprijs betalen, maar de opbrengsten bleven ver achter bij de kosten. De stichting verrichtte deze activiteiten daarom volgens het hof niet in het economisch verkeer. De Hoge Raad besliste echter dat het totale landgoed als één geheel moet worden aangemerkt en dat ook het bos tot de onderneming van de stichting behoort (nr. 36.597, ECLI:NL:HR:2001:AB2790).
- Een stichting bezat een landgoed en stelde een gedeelte hiervan open voor zieke personen. De opbrengsten van h bij lange na niet op tegen de kosten. De Hoge Raad oordeelde dat het tegen een vergoeding verrichten van leveringen en/of diensten in beginsel als een economische activiteit moet worden aangemerkt. Dat is alleen anders als de vergoeding slechts symbolisch is, omdat er dan in wezen sprake is van vrijgevigheid. Om te bepalen of er sprake is van vrijgevigheid kan van het belang zijn welke vergoeding voor soortgelijke in het economisch verkeer verrichte prestaties wordt gevraagd. Daarbij is echter niet van belang dat de vergoeding verre van kostendekkend is (HR, nr. 38.022, ECLI:NL:HR:2005:AQ0284 en nr. 43.927, ECLI:NL:HR:2008:BD6833). In deze zaak heeft de rechter – in een zgn. verwijzingsuitspraak – beslist dat van het feitelijk in rekening gebrachte bedrag van ƒ 2,50 (€ 1,13) per persoon (incl. btw) niet op voorhand vaststaat dat deze vergoeding in betekenende mate afwijkt van de vergoeding voor soortgelijke prestaties. Volgens de rechter kan ook niet worden ontkend dat aan die vergoeding maatschappelijke betekenis toekomt. Er is daarom geen sprake van een symbolische vergoeding. De stichting is daarom voor het openstellen van het landgoed ondernemer (Hof Den Haag, nr. 05/0194, ECLI:NL:GHSGR:2005:AY9060). Volgens de staatssecretaris van Financiën is met deze uitspraak nog niet komen vast te staan dat in alle gevallen met een enigszins vergelijkbare prestatie waarvoor min of meer dezelfde prijs wordt gevraagd, geen sprake kan zijn van vrijgevigheid.
- In een situatie waarin een holding telefonische support verleende en adviezen verstrekte over marketing, verzeke menttechnische aangelegenheden tegen een vergoeding van € 453 per kwartaal, besliste Hof Den Bosch dat die vergoeding slechts symbolisch is en berust op vrijgevigheid (nr. 02/01152, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA4965). De holding verricht daarom geen economische activiteiten en is dus niet aan te merken als ondernemer. De Hoge Raad heeft echter beslist dat door Hof Arnhem nog moet worden onderzocht welke prestaties de holding heeft verricht en of sprake is geweest van vrijgevigheid van de zijde van de holding (nr. 40.927, ECLI:NL:HR:2008:BD6833). De verwijzing heeft uiteindelijk niet geleid tot een uitspraak.

5.2.5 Ondernemerschap: het begrip 'zelfstandig'

Ondernemer is alleen degene die *zelfstandig* leveringen en diensten verricht. De eis van zelfstandigheid sluit van de belastingheffing uit loontrekkenden en andere personen, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever (HR, nr. 37.815, ECLI:NL:HR:2003:AF3000).

Het Hof van Justitie heeft beslist dat een directeur-grootaandeelhouder geen ondernemer is voor alle werkzaamheden die hij verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan zijn bv bindt ('*Van der Steen*', zaak C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615). Zie ook 5.4.5.

Als iemand voor zijn in loondienst verrichte werkzaamheden geen ondernemer is, maar daarnaast nog andere activiteiten (nevenwerkzaamheden) verricht, kan hij hiervoor wél ondernemer zijn. Zie 5.2.6.

Niet zelfstandig zijn personen die weliswaar niet in loondienst zijn, maar die bij het uitvoeren van de aan hen door hun opdrachtgever gegeven taak feitelijk niets in te brengen hebben. *Rechtspersonen* worden altijd als zelfstandig beschouwd, ook als zij wat hun activiteiten betreft afhankelijk zijn van een moedermaatschappij.

Over de zelfstandigheid van een lid van een Raad van Commissarissen is bij het Hof van Justitie een prejudiciële vraag in behandeling. Zie 5.4.4.

5.2.5.1 Ondernemerschap: wanneer is iemand zelfstandig?

Het antwoord op de vraag wanneer iemand zelfstandig is, is niet eenvoudig te geven. Veel factoren kunnen een rol spelen bij de beoordeling van zelfstandigheid. Niet steeds wordt aan een factor hetzelfde gewicht toegekend. Wel is duidelijk geworden dat niet zozeer de formele verhouding tussen opdrachtgever en opdrachtnemer beslissend is als wel het maatschappelijke karakter van die relatie. Bij de beoordeling van de zelfstandigheid kunnen de volgende factoren een rol spelen:

- *de juridische vorm van de relatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer.* Het bestaan van een loondienstverhouding wijst in het algemeen op onzelfstandigheid. Het ontbreken daarvan betekent echter niet dat iemand dan steeds zelfstandig is;
- *de omstandigheden waaronder wordt gewerkt.* Moet de opdrachtgever, omdat hij de werkomstandigheden moeilijk kan beoordelen, veel overlaten aan het initiatief van de opdrachtnemer dan wijst dat in de richting van zelfstandigheid
- *het geven van instructies door de opdrachtgever.* Naarmate de instructies van de opdrachtgever meer invloed hebben op de wijze waarop de werkzaamheden worden verricht zal de opdrachtnemer minder zelfstandig zijn;
- *de duur van de relatie.* Hoe langer voor één opdrachtgever wordt gewerkt, hoe meer gewicht moet worden gehecht aan diensinstructies en hoe minder zelfstandig de opdrachtnemer zal zijn;
- *de aard van de werkzaamheden.* Verschilt de aard van niet in loondienst verrichte arbeid niet wezenlijk van wel in loondienst verrichte arbeid (bijv. het werk dat een typist doet), dan zal er niet snel sprake zijn van zelfstandigheid;
- *het lopen van ondernemersrisico.* Hieronder wordt verstaan het zelfstandig en voor eigen risico verwerven van opdrachten.
- *het optreden tegenover derden.* Bij de beoordeling van de zelfstandigheid speelt ook een rol wie naar buiten optreedt als degene die de prestatie verricht. Hierbij kan ook worden gelet op de vermelding in de telefoongids, in advertenties enz.;
- *het aantal opdrachtgevers.* Als iemand voortdurend voor een en dezelfde opdrachtgever werkt, wijst dat sterk in de richting van onzelfstandigheid. Het hebben van slechts één opdrachtgever wil echter op zich nog niet zeggen dat er geen sprake kan zijn van ondernemerschap. Ook de andere omstandigheden zijn van belang;
- *de aard van vroegere werkzaamheden.* Als iemand eerst arbeid in loondienst verrichtte en later dezelfde arbeid in hoofdzaak voor dezelfde opdrachtgever buiten loondienst verricht, zal niet snel een zelfstandig handelen aanwezig worden geacht;
- *het gebruik van eigen bedrijfsmiddelen.* Als de opdrachtgever de bedrijfsmiddelen ter beschikking stelt, kan dat een aanwijzing zijn voor onzelfstandigheid;
- *de verplichting tot persoonlijke arbeid.* Als de opdrachtnemer de werkzaamheden persoonlijk moet verrichten, wijst dat in de richting van onzelfstandigheid;
- *de vrijheid tot indeling van de werktijd.* Heeft de opdrachtnemer ruime vrijheid het werk zelf in te delen, dan ligt zelfstandigheid meer voor de hand;
- *de mate van toezicht.* Een streng toezicht door de opdrachtgever (de opdrachtnemer moet bijv. regelmatig rapporteren) laat weinig ruimte voor zelfstandigheid.

5.2.5.2 Ondernemerschap: zelfstandigheid, Wet DBA

De Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (Wet DBA) beoogt criteria vast te stellen wanneer een bepaalde overeenkomst al dan niet valt binnen de Wet op de loonbelasting. Deze wet raakt met name zzp'ers. De wet is in beginsel niet van toepassing op de omzetbelasting. Daarentegen kan naar onze mening wel vertrouwen worden ontleend aan het oordeel van de Belastingdienst dat op grond van de Wet DBA een gezagsverhouding bestaat tussen opdrachtgever en opdrachtnemer. In dat geval handelt de opdrachtnemer niet 'zelfstandig' en handelt deze dus niet als btw-ondernemer. De Wet DBA brengt volgens het kabinet geen duidelijkheid en rust. Daarom heeft het kabinet besloten de Wet DBA te vervangen. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niets bekend over de nieuwe regels (https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zelfstandigen-zonder-personeel-zzp/wet-deregulering-beoordeling-arbeidsrelaties-dba).

5.2.6 Ondernemerschap: begrip 'als zodanig handelend ondernemer'

Een ondernemer wordt alleen in de heffing van omzetbelasting betrokken voor prestaties die hij *als zodanig* verricht. Met de woorden 'als zodanig' wordt bedoeld dat iemand alleen als ondernemer wordt aangemerkt voor de handelingen (leveringen en diensten) die hij als ondernemer verricht. Andere activiteiten zijn niet belastbaar. Als goederen worden geleverd vanuit een bedrijf, worden die leveringen aan dat bedrijf toegerekend. Als echter een werknemer bij zijn werkgever goederen ontvreemdt en deze vervolgens verkoopt, verricht de werkgever geen levering. De rechter heeft beslist dat de ondernemer/werkgever in zo'n geval aannemelijk moet maken dat de – uit zijn bedrijf afkomstige – goederen door de werknemer zijn verkocht buiten het kader van zijn dienstbetrekking. Als de ondernemer/werkgever daarin slaagt, is hij over deze goederen geen omzetbelasting verschuldigd (HR, nr. 31.372, ECLI:NL:HR:1996:AA1732).

Lichamen (bv. stichting, firma enz.) verrichten in de regel hun prestaties in hun kwaliteit van ondernemer. Gratis prestaties en prestaties tegen een symbolische vergoeding kunnen echter soms buiten het ondernemerschap vallen. Zie 5.2.4.

Natuurlijke personen worden voor de activiteiten die zij in de privésfeer verrichten niet belast met omzetbelasting. Een kruidenier die als hobby schilderijen maakt en soms verkoopt, is daarover geen omzetbelasting verschuldigd. Deze hobby ligt buiten de sfeer van zijn ondernemerschap.

***LET OP** Goederen die zowel voor het bedrijf als privé worden gebruikt, kunnen desgewenst tot het privévermogen worden gerekend. Een latere verkoop van deze goederen wordt dan niet verricht in de hoedanigheid van ondernemer, maar als privépersoon. Zie 20.2. Het Hof van Justitie oordeelt echter dat onder bepaalde omstandigheden ook btw is verschuldigd bij de verkoop van een goed dat bij aankoop tot het privévermogen is gerekend ('Kezic', zaak C-331/14, ECLI:EU:C:2015:456). In deze zaak koopt een ondernemer (natuurlijk persoon) zeven percelen grond. De ondernemer rekent vijf percelen grond tot zijn ondernemingsvermogen*

évermogen. Op de grond (alle percelen) start de ondernemer met de bouw van een winkelcentrum.

Enkele jaren later verkoopt de ondernemer de grond met het winkelcentrum. Het hof oordeelt dat bij de verkoop van alle percelen als ondernemer is gehandeld.

5.2.7 Ondernemerschap: nevenwerkzaamheden

Als een ondernemer naast zijn onderneming nevenwerkzaamheden verricht, rijst de vraag of deze belast zijn. Treedt hij in dat geval op als ondernemer of als privépersoon? In de zaak Kostov heeft het Hof van Justitie in 2013 beslist dat de niet-professionele activiteiten van een deurwaarder ook met btw belast zijn (zaak C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391). Kostov is een zelfstandige gevestigde deurwaarder. Hij komt met een derde overeen dat hij voor hem als lasthebber gaat bieden tijdens drie veilingen van drie onroerende zaken. Hij ontvangt hiervoor een vergoeding. Het hof stelt dat Kostov ook voor elke andere economische activiteit, die hij incidenteel verricht, als 'belastingplichtige' moet worden aangemerkt. Hij is dan ook btw verschuldigd voor een dienst die hij incidenteel en zonder verband met zijn activiteiten als particuliere deurwaarder verricht. De Hoge Raad heeft op basis van de zaak Kostov geoordeeld dat incidentele prestaties van een ondernemer 'gewone' economische activiteiten kunnen zijn (nr. 12/01082, ECLI:NL:HR:2013:1363). In een ander arrest (nr. 16/00961, ECLI:NL:HR:2017:2985) heeft de Hoge Raad dat oordeel aangevuld door te bepalen dat de nevenwerkzaamheid op zichzelf beschouwd wel een 'ondernemershandeling' moet zijn. In die laatste zaak was sprake van een persoon die naast zijn juridische praktijk (de onderneming), baren zilver had gekocht om die later weer te verkopen. De Hoge Raad oordeelde dat die laatste handelingen, op zichzelf beschouwd, niet zijn aan te merken als ondernemershandelingen, waardoor deze handelingen ook niet als nevenwerkzaamheden van de onderneming kwalificeerden.

LET OP 1** **Houden de nevenwerkzaamheden geen verband met het hoofdbedrijf, dan vormen zij wellicht een apart bedrijf van dezelfde ondernemer.
LET OP 2** **Bij nevenwerkzaamheden die niet zelfstandig worden verricht, is geen sprake van ondernemerschap. Over deze werkzaamheden is dus geen btw verschuldigd. Zie 5.2.5.

5.2.8 Ondernemerschap: exploitatie van een vermogensbestanddeel

Art. 7, lid 2, onderdeel b., Wet OB

De exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen valt ook onder het begrip 'bedrijf'. Iemand die dus zelfstandig een vermogensbestanddeel exploiteert is ondernemer voor de omzetbelasting. Een vermogensbestanddeel kan een goed zijn (zie 6.2.1) of een recht. Het begrip 'exploitatie' heeft betrekking op alle handelingen – ongeacht hun rechtsvorm – die bedoeld zijn om uit het betrokken vermogensbestanddeel duurzaam opbrengst te verkrijgen. Voorbeelden hiervan zijn:

- de verhuur van roerende en onroerende zaken;
- de verhuur van vakantiehuisjes. Zie [illegible]
- het verlenen van licentie- en auteursrechten,
- het vestigen van een recht van erfpacht of opstal op een onroerende zaak. Zie 13.3.4

Het bezit van een vermogensbestanddeel waaruit opbrengsten voortvloeien, houdt niet zonder meer in dat er sprake is van ondernemerschap. De exploitatie moet een *economische activiteit* vormen. Zo worden particuliere investeerders niet als ondernemer beschouwd voor het houden van aandelen en obligaties. Hetzelfde geldt voor degenen die op dezelfde wijze als particulieren een investeringsportefeuille beheren.

Volgens Hof Leeuwarden leidt het risicovol beleggen in tulpenbollen wel tot ondernemerschap (nr. 11/00073, ECLI:NL:GHLEE:2012:BW0970 en nr. 10/00223, ECLI:NL:GHLEE:2012:BV9741).

De Hoge Raad oordeelt dat niet iedere belegger in goud of zilver automatisch ondernemer is (nr. 13/05915, ECLI:NL:HR:2015:104 en nr. 15/05387, ECLI:NL:HR:2016:2151). Zie ook 11.5.

Het houden van aandelen en obligaties is wel als een economische activiteit te beschouwen als de aandelen en/of obligaties zijn verworven:

- met het oog op de bedrijfsmatige handel in effecten;
- met het oog op een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen gaat met handelingen die aan btw zijn onderworpen,
- als rechtstreekse, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van belastbare activiteiten van een ondernemer. Zie ook 5.1.6

Het Hof van Justitie heeft ook als ondernemer aangemerkt zgn. beveks (beleggingsvennootschappen met veranderlijk kapitaal) ('*BBL*', zaak C-08/03, ECLI:EU:C:2004:650). De handelingen van beveks bestaan in de collectieve belegging in effecten van uit het publiek aangetrokken kapitaal. Met het kapitaal dat inschrijvers deponeren door aandelen te kopen in een bevek vormen en beheren beveks, voor rekening van de inschrijvers en tegen een vergoeding, portefeuilles van roerende effecten. Deze activiteit omvat volgens het hof meer dan de enkele aankoop en de enkele verkoop van aandelen.

Het bedrijfsmatig verstrekken van geldsommen in deposito leidt volgens de rechter als zodanig tot ondernemerschap (HR, nr. 10/00383, ECLI:NL:HR:2011:BP3871). *Geldleningen* vallen ook onder de werkingssfeer van de btw als zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk zijn van een belastbare activiteit zonder hieraan bijkomstig te zijn. Bij het ter beschikking stellen van kapitaal door een holding aan haar dochters is sprake van een economische activiteit als de activiteit bedrijfsmatig wordt uitgeoefend of met een commercieel oogmerk, o.a. gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal. Wordt de activiteit slechts

incidenteel uitgeoefend en is deze beperkt tot het beheer van investeringen op dezelfde wijze als een particuliere investeerder, dan is het geen economische activiteit.
Verder oordeelde het gerechtshof dat een eenvoudige herbelegging door een holding van dividenden die zij van haar dochters heeft ontvangen, in de vorm van leningen aan deze dochters, op geen enkele manier een belastbare activiteit is. De rente op dergelijke leningen moet worden beschouwd als opbrengsten van de loutere eigendom van het goed.
Het begrip 'economische activiteit' is niet van toepassing op activiteiten die slechts incidenteel worden verricht. Het moet gaan om een activiteit die erop is gericht *duurzaam* opbrengst te verkrijgen. Verder geldt dat als een zaak geschikt is voor zowel economische exploitatie als privégebruik alle omstandigheden moeten worden beoordeeld. Als een persoon dus bijv. een kampeerauto heeft die hij incidenteel aan een derde verhuurt, wordt hij daarvoor niet zonder meer als ondernemer aangemerkt. Eerst zal o.a. moeten worden gekeken naar:

- de werkelijke duur van de verhuur;
- de omvang van de klantenkring;
- het bedrag van de opbrengsten.

Als deze elementen, samen met de overige feiten, vergelijkbaar zijn met de situatie waarin de economische activiteit over het algemeen plaatsvindt (bijv. bij een verhuurbedrijf van kampeerwagens), kan worden gesteld dat de verhuur is gericht op het duurzaam verkrijgen van opbrengst. Dan is sprake van ondernemerschap voor de omzetbelasting.
De exploitant van een vermogensbestanddeel wordt wel 'quasiondernemer' genoemd. De quasiondernemer wordt op dezelfde wijze behandeld als een 'gewone' ondernemer. Zo kan een quasiondernemer bij de overdracht van het geëxploiteerde vermogensbestanddeel (de 'onderneming') gebruikmaken van de bijzondere regeling voor de overgang van een algemeenheid van goederen (een onderneming). Zie 27.4.2.1.

5.2.9 Ondernemerschap: overheden

Prestatie zonder vergoeding

Overheden verrichten tal van prestaties in het economisch verkeer. Als zij deze prestaties verrichten zonder het bedingen van een vergoeding, vormen die prestaties (net als bij andere ondernemers) geen ondernemershandeling. Er is immers sprake van een gratis prestatie. Zie 5.2.4.

Prestaties tegen vergoeding

Als een overheid wel een vergoeding bedingt voor het verrichten van haar prestatie, dan handelt zij in beginsel als btw-ondernemer en is zij gelijk als iedere ondernemer btw verschuldigd over die prestatie (tenzij een vrijstelling van toepassing is). Een overheid handelt daarentegen niet als btw-ondernemer als zij daarbij handelt 'als overheid'.

Prestaties tegen vergoeding 'als overheid'

Alleen *publiekrechtelijke lichamen* kunnen 'als overheid' handelen (HvJ EU, '*Commissie tegen Nederland*', zaak nr. C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161). Publiekrechtelijke lichamen zijn bijv. het Rijk, een provincie, een gemeente, een waterschap of een openbaar lichaam als bedoeld in de Wet gemeenschappelijke regelingen. Als een gemeente bijv. een taak heeft uitbesteed aan een stichting, kan bij die stichting geen sprake zijn van handelen 'als overheid'. De stichting is immers geen publiekrechtelijk lichaam.
Een publiekrechtelijk lichaam handelt 'als overheid' als het bij het uitvoeren van de prestatie handelt binnen een specifiek voor die overheid geldend juridisch regime (o.a. HvJ EU, '*Câmara Municipal do Porto*', zaak nr. C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691). Het publiekrechtelijk lichaam handelt dan met gebruikmaking van zgn. overheidsprerogatieven. Zo handelt een gemeente bij de afgifte van een omgevingsvergunning om een woning binnen haar gemeente te bouwen 'als overheid'. Deze gemeente maakt daarbij immers gebruik van rechten die zij als enige (binnen haar gemeente) heeft, waardoor zij geen ondernemershandeling verricht. Als de gemeente daarentegen een onroerende zaak verkoopt, handelt zij niet als overheid. Iedere eigenaar van een onroerende zaak is immers bevoegd om die zaak te verkopen. De Hoge Raad (nr. 18.345, ECLI:NL:HR:1978:AX3021 en nr. 18.474, ECLI:NL:HR:1978:AX3022) heeft geoordeeld dat wordt gehandeld 'als overheid' als de handeling gebeurt in opdracht van een hogere wetgever.

VOORBEELD 1 Een gemeente zorgt voor het ophalen van het afval bij de particuliere huishoudens binnen haar gemeente. Ieder huishouden is daarvoor jaarlijks € 300 verschuldigd aan de gemeente. De gemeente handelt hierbij niet als ondernemer. Zij voldoet immers aan de twee voorwaarden: de gemeente is een publiekrechtelijk lichaam én handelt hierbij 'als overheid' (zie art. 10.21 Wet milieubeheer). Of de gemeente het ophalen van het afval zelf doet of dat zij die werkzaamheid uitbesteedt, maakt hierbij geen verschil.
VOORBEELD 2 De gemeente uit Voorbeeld 1 heeft het ophalen van dat afval uitbesteed aan een afvalverwerkingsbedrijf. Het afvalverwerkingsbedrijf ontvangt daarvoor een vergoeding van de gemeente. Het afvalverwerkingsbedrijf is als ondernemer btw verschuldigd over deze dienst aan de gemeente. Het afvalverwerkingsbedrijf verricht geen overheidshandeling omdat het bedrijf geen publiekrechtelijk lichaam is en omdat het niet handelt 'als overheid' (art. 10.21 Wet milieubeheer ziet alleen op gemeenten).

Concurrentieverstoring

Als een overheid voor bepaalde handelingen als niet-ondernemer wordt aangemerkt, mag dat niet leiden tot concurrentieverstoring. Om die reden is een aantal diensten aangewezen die, als zij 'als overheid' worden verricht, toch binnen de btw-heffing vallen.

Handelen op een 'algemene markt'
Het Hof van Justitie oordeelt dat het gemeentelijk leerlingenvervoer geen economische activiteit is (*'Gemeente Borsele'*, zaak C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334). In deze zaak betaalt 36% van de ouders voor het leerlingenvervoer een eigen bijdrage, het totaal daarvan is € 13.958. De gemeente koopt het vervoer in bij vervoerders en betaalt deze ondernemers. De totale kosten van het door de gemeente ingekochte vervoer zijn € 458.231. Het hof oordeelt dat de gemeente met de vervoersdienst geen economische activiteit uitoefent en dus niet de hoedanigheid van ondernemer heeft. De bijdrage van de ouders moet worden gelijkgesteld aan een heffing en is geen vergoeding. Dit volgt uit het feit dat de opbrengst van deze bijdragen slechts 3% van de totale vervoerskosten dekt. Daarmee ontbreekt een reëel verband tussen het betaalde bedrag en de verrichte dienst. Het verband tussen de vervoersdienst en de door de ouders te betalen tegenwaarde is niet rechtstreeks van aard, zoals is vereist om deze tegenwaarde te kunnen aanmerken als een tegenprestatie die een vergoeding voor die dienst vormt (zie ook 7.2.3) en om die dienst te kunnen aanmerken als een economische activiteit. Zie 5.2.3.2. Daarnaast is van belang dat de gemeente geen prestaties aanbiedt op de algemene markt van personenvervoer. De gemeente is de ontvanger en eindverbruiker van vervoersdiensten die zij aankoopt bij de vervoersondernemingen waarmee zij onderhandelt, welke diensten zij de ouders ter beschikking stelt in het kader van openbare dienstverlening.

5.2.10 Ondernemerschap: begin

Het tijdstip waarop ondernemerschap begint is niet alleen van belang voor de verschuldigdheid van omzetbelasting, maar nog meer voor de aftrek van voorbelasting. De eerste bedrijfshandelingen zullen immers al worden verricht vóórdat feitelijk wordt begonnen met het verrichten van leveringen en diensten tegen vergoeding aan derden. De eerste bedrijfshandelingen zijn bijv. het inkopen van voorraden, het aanschaffen van bedrijfsinventaris en het kopen en/of inrichten van een pand. Daarbij wordt vrijwel altijd omzetbelasting in rekening gebracht. Deze omzetbelasting mag in aftrek worden gebracht, omdat het ondernemerschap al aanvangt bij het doen van de eerste investeringen. Wel moet het voornemen om een begin te maken met belaste economische activiteiten met objectieve gegevens kunnen worden ondersteund. Redelijkerwijs moet te verwachten zijn dat de onderneming daadwerkelijk van de grond komt. Een enkele verklaring dat iemand een onderneming wil beginnen is dus niet voldoende (HvJ EU, *'Gabalfrisa SL'*, zaak C-110/98, ECLI:EU:C:2000:145).
Gerechtshof Den Bosch heeft beslist over een geval waarin de inspecteur zich in positieve zin had uitgelaten over de status van degene die zich als ondernemer bij hem had gemeld (nr. 02/3869, ECLI:NL:GHSHE:2004:AQ5898). De inspecteur had verklaard dat hij de betrokkene als ondernemer had geregistreerd. In een dergelijk geval kan volgens de rechter het ondernemerschap niet met terugwerkende kracht door de inspecteur worden ontnomen. Dat ligt anders bij een geval van fraude of misbruik (HvJ EU, *'Inzo'*, zaak C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67).
Natuurlijk moet ook aan de overige voorwaarden voor aftrek worden voldaan. Zie 18.1.2.1. Zo kan iemand die een bedrijfspand laat bouwen met de bedoeling dit belast te gaan verhuren, de omzetbelasting op de bouwtermijnen al in aftrek brengen. Hij hoeft hiermee niet te wachten tot het pand klaar is en de belaste verhuur ingaat.
In een situatie waarin een vennootschap alleen voorbereidende handelingen (o.a. huur en inrichting kantoorpanden en aankoop investeringsgoederen) verrichtte en direct aansluitend alle verkregen goederen en rechten als een algemeenheid van goederen – zonder berekening van btw (zie 27.4.1) – overdroeg aan een vennootschap die daarmee economische activiteiten ging verrichten, oordeelde het Hof van Justitie dat de eerste vennootschap aanspraak kon maken op aftrek. Bij die aftrek moest in aanmerking worden genomen het gebruik van de goederen e.d. door de overnemende vennootschap (HvJ EU, *'Faxworld'*, zaak C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267).

LET OP Ondernemers moeten zich bij de start van hun onderneming zo snel mogelijk aanmelden bij de Belastingdienst. De eerste aangiften zullen meestal negatief zijn vanwege de hoge aftrek van voorbelasting in verband met investeringen. Als de ondernemer zich te laat heeft gemeld en hij dus door eigen schuld te laat een negatieve aangifte doet, verklaart de inspecteur het ingediende teruggaafverzoek niet-ontvankelijk. De inspecteur zal dan wel ambtshalve de belasting teruggeven waar de ondernemer naar zijn mening recht op heeft, maar als dat minder is dan de ondernemer heeft verzocht, kan de ondernemer daartegen géén bezwaar of beroep aantekenen. Zie ook 4.1.2.

5.2.10.1 Ondernemerschap, begin: rechtspersoon in oprichting

Een bv is voor de omzetbelasting pas ondernemer na het passeren van de oprichtingsakte. Vaak vinden vóór die tijd al activiteiten plaats. In deze zgn. voorperiode worden de gezamenlijke oprichters – meestal aangeduid als bv i.o. (in oprichting) – als ondernemer aangemerkt. Dat is ook het geval als na de oprichting van de bv door de algemene vergadering wordt besloten tot bekrachtiging van de in de voorperiode verrichte rechtshandelingen (HR, nr. 41.443, ECLI:NL:HR:2006:AY8654). De bv is formeel een andere ondernemer dan de bv i.o. Daarbij moet erop worden gelet dat de inspecteur tijdig van de wijziging op de hoogte wordt gebracht en dat de aangiften en verzoeken om teruggaaf van omzetbelasting onder de juiste naam worden gedaan. De bv kan geen omzetbelasting terugvragen die betrekking heeft op de voorperiode. Bij de inbreng van een bestaande onderneming in een bv houdt de 'oude' ondernemer op te bestaan en begint er een nieuwe ondernemer. Zie 27.4.5.

5.2.10.2 Ondernemerschap, begin: bedrijfsuitoefening komt niet tot stand

Het kan voorkomen dat voor een nieuw bedrijf allerlei investeringen worden gedaan, maar dat dit bedrijf uiteindelijk toch niet van de grond komt. Als ten tijde van het doen van de investeringen reële mogelijkheden voor exploitatie aanwezig zijn, is er sprake van een begin van ondernemerschap en bestaat recht op aftrek van voorbelasting. Dit geldt alleen voor voorbereidende handelingen die nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige bedrijfsuitoefening. De Belastingdienst kan dan de teruggegeven belasting niet naheffen, omdat de economische activiteiten niet tot stand zijn gekomen (HvJ EU *'Breitsohl'*, zaak C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304). Als in een dergelijke situatie reeds gekochte goederen weer worden afgestoten, is daarover op de gewone wijze omzetbelasting verschuldigd.

Het enkele feit dat de inspecteur de eerste negatieve aangiften zonder onderzoek volgt en teruggaaf van omzetbelasting verleent, wil nog niet zeggen dat de inspecteur erkent dat iemand ondernemer is. Als bij een later onderzoek blijkt dat er van het begin af aan geen sprake is van ondernemerschap, kan de inspecteur de teruggegeven belasting naheffen (HR, nr. 34.978, ECLI:NL:HR:2000:AA4335)

In dezelfde zin besliste de Hoge Raad in een situatie waarin een adviseur enkele vliegtuigen kocht, maar waarbij ten tijde van die aankoop bij die adviseur niet het oogmerk bestond die vliegtuigen te gebruiken voor het verrichten van de advieswerkzaamheden. Het door die adviseur aan de Belastingdienst kenbaar gemaakte voornemen om die vliegtuigen te exploiteren werd in geen enkel opzicht door objectieve gegevens ondersteund (HR, nr. 42.361, ECLI:NL:HR:2007:AZ8576). De mogelijkheid tot het naheffen van teruggegeven btw ligt mogelijk anders als de inspecteur zich in positieve zin heeft uitgelaten over de status van degene die zich als ondernemer bij hem heeft gemeld, bijv. door te verklaren dat hij de betrokkene als ondernemer heeft geregistreerd. Zie 5.2.10.

5.2.10.3 Ondernemerschap, begin: inspecteur wijst ondernemerschap af

Het kan voorkomen dat iemand meent ondernemer te zijn, maar dat de Belastingdienst dat bestrijdt. Is de ondernemer het niet eens met de inspecteur dan moet hij toch in de gelegenheid worden gesteld tot het doen van aangifte. De belanghebbende kan aan de inspecteur een verzoek doen om een aangifte aan hem uit te reiken. De inspecteur is verplicht om aan dat verzoek te voldoen (HR, nr. 12/04324, ECLI:NL:HR:2013:CA2799).

Op de aangifte moet de inspecteur reageren, hetzij met het opleggen van een naheffingsaanslag voor de in aftrek gebrachte voorbelasting, hetzij met het weigeren van een teruggaaf als de aangifte negatief is. Tegen die aanslag of tegen de afwijzende beschikking op de negatieve aangifte kan bezwaar en beroep worden ingesteld. Zie 31.2.1.

5.2.11 Ondernemerschap: einde

Het einde van het ondernemerschap valt samen met de laatste liquidatiehandelingen. De feitelijke bedrijfsuitoefening kan voor die tijd al zijn gestaakt zonder dat daardoor het ondernemerschap is geëindigd. Zo is een winkelier die zijn winkel sluit nog ondernemer tot hij zijn inventaris en laatste voorraden heeft verkocht. Voor de toepassing van de kleineondernemersregeling kan dit voordelig zijn. Zie hfst. 24.

Als een ondernemer gedurende een bepaalde periode geen leveringen of diensten verricht, brengt dat niet automatisch met zich dat hij niet langer als ondernemer optreedt. Als hij in die periode goederen en diensten betrekt is de btw daarop aftrekbaar, mits de betrokkene aan de hand van objectieve gegevens aannemelijk maakt dat zijn handelen (nog steeds) is gericht op deelname aan het economisch verkeer (HR, nr. 42.506, ECLI:NL:HR:2006:AZ4418). Zie ook 5.2.10 en 18.1.13.

Tussen de bedrijfsbeëindiging en de laatste liquidatiehandeling kan geruime tijd liggen. Een ondernemer die een hotel exploiteerde en dit pas enkele jaren na de sluiting verkocht, werd voor deze verkoop nog als ondernemer aangemerkt (Hof Amsterdam, nr. 1643/81, ECLI:NL:GHAMS:1983:AW0714). Een restauranthouder behield, ruim nadat hij het restaurant had gesloten, zijn recht op aftrek van de btw op de huurtermijnen omdat de huurovereenkomst van het pand niet tussentijds opzegbaar was (HvJ EU, *'I/S Fini H'*, zaak C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128).

Als een ondernemer zijn bedrijf beëindigt en hij goederen van het bedrijf onder zich houdt, vormt dat een met btw belaste levering. Dat is overigens alleen het geval als bij de aanschaf van dat goed de btw (geheel of gedeeltelijk) in aftrek is gebracht of gedeeltelijke aftrek heeft plaatsgevonden van de btw die verschuldigd is geweest ter zake van het zelf (of in opdracht laten) vervaardigden van goederen.

Zie 20.3.2.

Zie 27.4.1 voor de overdracht van een onderneming (overgang van een algemeenheid van goederen).

5.3 Fiscale eenheid

Art. 7, lid 4, Wet OB

Ondernemers die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen, kunnen voor de omzetbelasting als één ondernemer worden aangemerkt. Deze eenheid wordt de 'fiscale eenheid' genoemd. Het is voor het bestaan van een fiscale eenheid niet van belang of de onderdelen ervan ook in het economisch verkeer als eenheid naar buiten treden. Voor derden zal het vaak zelfs niet te merken zijn dat er sprake is van een fiscale eenheid, omdat de onderdelen ervan juridisch zelfstandig zijn en onder eigen naam handelen. Als echter aan alle voorwaarden is voldaan, wordt voor de btw-heffing niet elk onderdeel afzonderlijk maar de fiscale eenheid als ondernemer aangemerkt.

Beschikkingsvereiste

Voor het ontstaan van een fiscale eenheid is volgens de btw-wetgeving een beschikking van de inspecteur nodig. Hij kan deze zowel op verzoek van de betrokken ondernemers als op eigen initiatief afgeven. De Hoge Raad (nr. 41.316, ECLI:NL:HR:2006:AV0408) heeft

echter beslist dat ook zonder een beschikking van de inspecteur ondernemers zich kunnen beroepen op het bestaan van een fiscale eenheid. Uiteraard is dat alleen mogelijk in een situatie waarin feitelijk sprake is van de vereiste verwevenheid. Zie ook 5.3.4.
Uit de rechtspraak (Hof Den Haag, nr. BK-16/00587, ECLI:NL:GHDHA:2017:1545 en HR, nr. 38.238, ECLI:NL:HR:2003:AF4532) volgt naar onze mening dat ook het door de Belastingdienst afwijzen van een verzoek tot uitbreiding van de fiscale eenheid een voor bezwaar vatbare beschikking is. Zie 34.2.1.

5.3.1 Fiscale eenheid: gevolgen

Het bestaan van een fiscale eenheid heeft de hierna vermelde gevolgen

- Er kan worden volstaan met één (geconsolideerde) aangifte omzetbelasting. Men kan echter de inspecteur verzoe (onderneming) van de fiscale eenheid aangifte te blijven doen. Zie echter ook Let op 2 hierna.
- Leveringen en diensten tussen de ondernemingen die de eenheid vormen, blijven buiten de heffing van omzetbe prestaties binnen de fiscale eenheid worden dus buiten beschouwing gelaten.
- Alle onderdelen van de fiscale eenheid waarvoor de inspecteur een beschikking heeft afgegeven zijn *hoofdelijk aansprakelijk* voor de omzetbelasting die de eenheid is verschuldigd. Zie verder 5.3.1.3
- Voor de hele fiscale eenheid wordt in beginsel slechts één opgaaf van de intracommunautaire prestaties (Opgaaf kan deze opgaaf echter ook voor elke werkmaatschappij afzonderlijk doen. Zie 3.7.2.1. Zie ook Let op 2 hierna.

***LET OP 1** De fiscale eenheid voor de omzetbelasting heeft alleen gevolgen voor de omzetbelasting en niet voor andere belastingen, zoals de vennootschapsbelasting. Omgekeerd heeft een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting geen gevolgen voor de omzetbelasting.*
Een fiscale eenheid krijgt een nieuw btw-identificatienummer. Bij intracommunautaire transacties kunnen de – voorheen zelfstandige – onderdelen van de fiscale eenheid gebruik blijven maken van het btw-identificatienummer en de handelsnaam die zij voordien gebruikten. Zie 14.1.10.
***LET OP 2** Het Hof van Justitie heeft beslist dat bij de aanwezigheid van een fiscale eenheid, die eenheid één enkele belastingplichtige is met één enkel btw-identificatienummer met de bevoegdheid als enige btw-aangiften in te dienen ('Ampliscientifica Srl', zaak C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301). Uit deze beslissing zou kunnen worden afgeleid dat het niet mogelijk is dat per onderdeel van een fiscale eenheid nog afzonderlijk btw-aangifte kan worden gedaan. Ons hebben echter nog geen signalen bereikt dat de Belastingdienst overweegt de bestaande mogelijkheid in te trekken tot het doen van btw-aangifte per onderdeel van een fiscale eenheid.*

5.3.1.1 Fiscale eenheid: gevolgen van vorming, wijziging of beëindiging zelf

Art. 3a Uitv.besch. OB

Bij de *vorming* van een fiscale eenheid en een wijziging als gevolg van een *toetreding* tot een fiscale eenheid wordt die eenheid voor het berekenen van de door haar verschuldigde omzetbelasting geacht in de plaats te zijn getreden van de natuurlijke personen en lichamen (bijv. een bv of nv) die de fiscale eenheid vormen. Zo moet een fiscale eenheid de bij een toetredende ondernemer reeds lopende herrekenings- of herzieningstermijn in acht nemen. Zie ook 27.4.3.

***VOORBEELD** BV C heeft in 2016 een onroerende zaak aangekocht met € 120 000 btw en ook in dat jaar in gebruik genomen. BV C heeft deze omzetbelasting niet in aftrek gebracht, omdat zij de desbetreffende onroerende zaak uitsluitend voor vrijgestelde prestaties gebruikt. Per 1 juli 2017 wordt BV C opgenomen in de fiscale eenheid ABC. Vanaf die datum gebruikt deze fiscale eenheid de in 2016 door BV C aangekochte onroerende zaak ook voor belaste prestaties. In verband hiermee kan de fiscale eenheid ABC aan het einde van 2017 een deel van de door BV C in 2016 betaalde omzetbelasting in aftrek brengen. Deze herziening zal ook aan de orde komen aan het einde van de jaren 2018 t/m 2025. Zie 18.4.6.*

Bij *beëindiging* van een fiscale eenheid of een wijziging als gevolg van een *uittreding* uit een fiscale eenheid treden de natuurlijke personen en lichamen die deel uitmaakten van de fiscale eenheid voor het berekenen van de door hen verschuldigde omzetbelasting in de plaats van de fiscale eenheid (HR, nr. 12/02540, ECLI:NL:HR:2014:226). Bij de voortaan zelfstandig optredende ondernemers kunnen herrekening en herziening (zie 18.4.4 en 18.4.6) van door de fiscale eenheid in aftrek gebrachte omzetbelasting alleen aan de orde komen voor de vermogensbestanddelen die de zelfstandig optredende ondernemers vanuit de fiscale eenheid hebben meegenomen.

***LET OP** De hiervóór beschreven regels bij vorming, wijziging en beëindiging van een fiscale eenheid gelden niet onverkort als een van de betrokken ondernemers bij toepassing van de margeregeling de zgn. globalisatie toepast. Zie 26.2.10.*

5.3.1.2 Fiscale eenheid: (on)juiste tenaamstelling

Vanaf het moment dat sprake is van een fiscale eenheid dan is die fiscale eenheid, in plaats van de (rechts)personen die deel uitmaken van de fiscale eenheid, de btw-ondernemer. De aangiften, teruggaafbeschikkingen en de ICP-opgaven staan dan op naam van de fiscale eenheid. Dat geldt ook als de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt (HR, nr. 20.965, ECLI:NL:HR:1982:AW9426). Als de inspecteur een naheffingsaanslag tenaamstelt van een onderdeel van een fiscale eenheid, terwijl die op naam moet staan van de fiscale eenheid, gevallen vanwege de onjuiste tenaamstelling te worden vernietigd. Volgens de Hoge Raad (nr. 26.825, ECLI:NL:HR:1990:ZC4499) is er geen grond voor vernietiging van de aanslag vanwege de onjuiste tenaamstelling als er in het betreffende tijdvak geen zekerheid bestond over het bestaan van de fiscale eenheid. Een vernietiging kan dan niet verder gaan dan het belastingbedrag dat zou zijn verschuldigd met inachtneming van het bestaan van de fiscale eenheid.

5.3.1.3 Fiscale eenheid: hoofdelijke aansprakelijkheid

Begin aansprakelijkheid

Alle onderdelen van de fiscale eenheid waarvoor de inspecteur een beschikking heeft afgegeven, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die de fiscale eenheid is verschuldigd. Als de inspecteur een beschikking met terugwerkende kracht afgeeft, hetgeen alleen mogelijk is als de betrokken ondernemers daarom verzoeken, is het naar onze mening twijfelachtig of de hoofdelijke aansprakelijkheid ook met terugwerkende kracht geldt. Zie 35.2.2. Met het niet vragen van een beschikking voorkomen (zolang de inspecteur niet op eigen initiatief een beschikking afgeeft) de betrokkenen immers dat zij hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de btw-schulden van één of meerdere onderdelen van de fiscale eenheid. Als in een bepaalde situatie de hoofdelijke aansprakelijkheid echter geen rol speelt en de wens bestaat elke twijfel over het bestaan van een fiscale eenheid weg te nemen, is het aan te bevelen de inspecteur te vragen de fiscale eenheid bij beschikking vast te stellen. Daarmee worden latere geschillen met de inspecteur voorkomen.

Einde aansprakelijkheid

Vanaf het moment dat één of meer onderdelen niet langer aan een van de voorwaarden van de fiscale eenheid voldoen, eindigt in beginsel ook de aansprakelijkheid voor die betreffende onderdelen. Zolang het betreffende onderdeel echter niet aan de inspecteur de relevante wijziging schriftelijk heeft meegedeeld, blijft de hoofdelijke aansprakelijkheid bestaan.

5.3.2 Fiscale eenheid: wie behoort ertoe?

Ondernemer binnen Nederland gevestigd

Een fiscale eenheid kan bestaan tussen natuurlijke personen en lichamen (bijv. een bv en een nv). Zie 5.1.5 voor het begrip 'lichamen'. Meestal wordt een fiscale eenheid gevormd door enkele bv's en/of nv's, maar het komt ook voor dat een eenmanszaak of een firma samen met enkele bv's als eenheid wordt aangemerkt. Ook stichtingen kunnen onder bepaalde voorwaarden een fiscale eenheid vormen. De rechter heeft beslist dat het niet mogelijk is bepaalde onderdelen die materieel tot een fiscale eenheid behoren op verzoek van de betrokken ondernemer(s) buiten de fiscale eenheid te houden. De inspecteur hoeft de afwijzing van dat verzoek niet te motiveren (Rb. Den Haag, nr. 05/9405, ECLI:NL:RBSGR:2006:AY6128). Een fiscale eenheid kan slechts bestaan tussen personen en lichamen die, als zij niet tot een fiscale eenheid zouden behoren, zelf als ondernemer zouden zijn aan te merken. Een directeur-grootaandeelhouder is volgens een beslissing van het Hof van Justitie *geen* ondernemer voor de werkzaamheden die hij verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan zijn bv bindt ('*Van der Steen*', zaak nr. C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615). Hij kan dus geen deel uitmaken van een fiscale eenheid.

Ondernemer buiten Nederland gevestigd

Buiten Nederland wonende of gevestigde ondernemers kunnen niet tot een fiscale eenheid behoren. Voor de beoordeling van de vestigingsplaats van een ondernemer (de zetel van de bedrijfsuitoefening) is volgens het Hof van Justitie bepalend waar de voornaamste beslissingen betreffende het algemeen beheer van de onderneming worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend ('*Sàrl*', zaak nr. C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397). Rechtbank Arnhem heeft hierover beslist dat van belang is onder wiens leiding de kernactiviteiten van vennootschappen worden uitgeoefend. Voor de plaats van de werkelijke leiding is niet beslissend of een aandeelhouder of de concernleiding in algemene zin sturingsbevoegd is ten aanzien van een vennootschap. Wel beslissend is of deze met betrekking tot de kernactiviteiten van de vennootschap (bijv. het ontwikkelen, produceren en verkopen van producten) zodanig sturend optreedt dat niet meer kan worden gezegd dat die kernactiviteiten door de vennootschap zelf, onder leiding van haar eigen bestuur, worden uitgeoefend. Dat de vennootschap naar Nederlands recht is opgericht, is van ondergeschikt belang (Rb. Arnhem, nr. 06/3331, ECLI:NL:RBARN:2007:BB1130).

Ondernemer met alleen een vaste inrichting in Nederland

Het is mogelijk dat een buiten Nederland gevestigde ondernemer in Nederland beschikt over een vaste inrichting. Volgens een arrest van de Hoge Raad (nr. 35.976, ECLI:NL:HR:2002:BI7700) kan die in het buitenland gevestigde ondernemer, samen met de vaste inrichting in Nederland, deel uitmaken van een fiscale eenheid. Het buitenlandse hoofdkantoor wordt door de vaste inrichting als het ware 'meegesleept' in de Nederlandse fiscale eenheid. Zie 5.5.1.1 voor het begrip "vaste inrichting".
Het Hof van Justitie heeft in het Skandia-arrest (nr. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225) geoordeeld over prestaties die een buiten de EU gevestigd hoofdhuis verricht aan haar vaste inrichting die zich in een EU-lidstaat bevindt. Als op grond van de in die EU-lidstaat geldende bepalingen alleen de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, verricht het hoofdhuis zijn prestaties niet aan de vaste inrichting maar aan die fiscale eenheid. Nu het hoofdhuis geen onderdeel van de fiscale eenheid is, worden de prestaties niet binnen de fiscale eenheid verricht. Het gevolg is dat deze prestaties plaatsvinden in het economisch verkeer en, als er geen vrijstelling van toepassing is, dan belastbaar zijn met btw.

Als een vaste inrichting in Nederland deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Nederland, maakt zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis onderdeel uit van de fiscale eenheid. Hetzelfde geldt voor een in Nederland gevestigd hoofdhuis en haar buitenlandse vaste inrichting(en) als het hoofdhuis behoort tot een fiscale eenheid in Nederland.

Gelet op het arrest van de Hoge Raad (nr. 35.976, ECLI:NL:HR:2002:BI7700) is in Nederland sprake van een andere situatie dan in het Skandia-arrest. In Nederland kan een vaste inrichting op basis van vorenbedoeld arrest van de Hoge Raad niet 'los' van het hoofdhuis tot een fiscale eenheid behoren. Daarom heeft het Skandia-arrest volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-25513, onder 3.2.2) voor deze situatie in Nederland geen gevolgen.

LET OP De zienswijze van de staatssecretaris lijkt te zijn achterhaald door het Danske Bank-arrest (HvJ EU, zaak C-812/19, ECLI:EU:C:2021:196). In deze zaak had Danske Bank haar hoofdkantoor in Denemarken en verrichtte via een vaste inrichting activiteiten in Zweden. Het hoofdkantoor maakte deel uit van een Deense fiscale eenheid. De vaste inrichting maakte geen deel uit van een fiscale eenheid in Zweden. Het Deense hoofdkantoor verricht prestaties aan de Zweedse vaste inrichting. Het Hof van Justitie overweegt dat in dit geval het hoofdkantoor en de vaste inrichting moeten worden aangemerkt als onderscheiden ondernemers. Wij verwachten dan ook dat het beleid van de staatssecretaris op dit onderdeel zal worden aangepast. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niets bekend over een mogelijke beleidswijziging.

De beslissing van de Hoge Raad (nr. 35.976, ECLI:NL:HR:2002:BI7700) houdt in dat voor de beantwoording van de vraag of in een concrete situatie wordt voldaan aan de vereiste verwevenheidscriteria (zie 5.3.3) niet alleen de activiteiten van de vaste inrichting in Nederland in ogenschouw moeten worden genomen. Ook de activiteiten van het buiten Nederland gevestigde lichaam moeten in aanmerking worden genomen om te kunnen beoordelen of er al dan niet sprake is van verwevenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht. Dit betekent dat er tussen een buiten Nederland gevestigd lichaam dat beschikt over een vaste inrichting in Nederland en andere natuurlijke personen en lichamen die in Nederland wonen of zijn gevestigd, slechts sprake is van economische verwevenheid als:

- het buiten Nederland gevestigde lichaam, met inbegrip van de vaste inrichting in Nederland, hoofdzakelijk prestat
  hoeve van de andere, in Nederland wonende of gevestigde personen en lichamen; of
- het buiten Nederland gevestigde lichaam, met inbegrip van de vaste inrichting in Nederland, dezelfde klantenkrin
  Nederland wonende of gevestigde personen en lichamen.

Een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij van een buitenlandse moedermaatschappij kan deel uitmaken van een fiscale eenheid met andere Nederlandse ondernemingen. Dit geldt ook als de verwevenheid van deze dochtermaatschappij loopt via de moedermaatschappij, die zelf geen deel kan uitmaken van de fiscale eenheid. Zie 5.3.3.

LET OP Een situatie waarin vaak sprake zal zijn van een fiscale eenheid is die waarin een directeur-grootaandeelhouder bedrijfspanden in privé heeft gehouden (of in een aparte bv) en die panden aan zijn werkmaatschappij(en) verhuurt. Het gevolg hiervan is dat de directeur-grootaandeelhouder en de onroerendgoed-bv hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de niet door de werkmaatschappij(en) betaalde omzetbelasting. Zie 35.2.2.

5.3.2.1 Fiscale eenheid: een holding

Een holding die geen andere activiteiten ontplooit dan het houden van aandelen in andere vennootschappen is geen ondernemer en kan dus geen deel uitmaken van een fiscale eenheid. Zie 5.4.2. De aan de holding in rekening gebrachte omzetbelasting (bijv. op accountantskosten) is dan niet aftrekbaar.

Een enigszins andere situatie doet zich voor bij de zgn. topholding. Hiermee wordt een houdstermaatschappij bedoeld die een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten dienste van de binnen een concern opererende werkmaatschappijen. Zij houdt zich in sterke mate bezig met de besluitvorming binnen het concern en vervult een wezenlijke economische functie. In dat geval kan het houden van aandelen worden aangemerkt als een middel om in concernverband te komen tot zeggenschap over en verantwoordelijkheid voor de daadwerkelijke ondernemersactiviteiten van de gelieerde werkmaatschappijen en kan het dus niet meer alleen als beleggingsdoel worden gezien.

De Belastingdienst staat op basis van de zgn. holdingresolutie toe dat de topholding deel uitmaakt van een fiscale eenheid, ook al zou zij zelf geen ondernemer zijn (Besluit nr. VB91/347). Deze werkwijze is volgens het Hof van Justitie niet in strijd met de BTW-Richtlijn ('*Europese Commissie tegen Nederland*', zaak nr. C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265). De fiscale eenheid kan dan de op de houdstermaatschappij drukkende voorbelasting volgens de gewone regels in aftrek brengen. De houdstermaatschappij is in dat geval echter ook aansprakelijk voor de omzetbelastingschulden van de fiscale eenheid. Zie 35.2.2.

Deze resolutie is ook van toepassing als de topholding slechts ten behoeve van één werkmaatschappij een sturende en beleidsbepalende functie vervult (Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 14/00782, ECLI:NL:GHARL:2015:6335).

LET OP De Hoge Raad heeft bevestigd dat niet-ondernemers (met uitzondering van de sturende en beleidsbepalende holdingvennootschap) geen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid (nr. 14/01003, ECLI:NL:HR:2015:2498). De duidelijke tekst van art. 7, lid 4, Wet OB dat alleen ondernemers deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, staat in de weg aan een richtlijnconforme uitleg. Zie 2.1.8. Het oordeel van de Hoge Raad volgt rechtstreeks uit rechtspraak van het Hof van Justitie ('Larentia +

09/14, ECLI:EU:C:2015:496).

Een holding die behalve het houden van aandelen nog andere activiteiten ontplooit, zoals het voeren van directie, het geven van adviezen en het verstrekken van rentedragende leningen, kan uit dien hoofde ondernemer zijn en dus deel uitmaken van de fiscale eenheid. Zie 5.4.2 en 5.4.3.

5.3.3 Fiscale eenheid: verwevenheden

Van een fiscale eenheid is sprake als (rechts)personen (zie ook 5.3.2 en 5.3.2.1) in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zozeer met elkaar zijn verbonden dat ze een eenheid vormen. Van een eenheid is echter geen sprake als zo'n verbondenheid het gevolg is van omstandigheden van incidentele aard.

Bij eenmanszaken en vofs kan er *geen* sprake zijn van een fiscale eenheid. De ene eenmanszaak of vof kan nooit een andere eenmanszaak of vof in financieel, organisatorisch en economisch opzicht beheersen. Wel is het mogelijk dat een eenmanszaak (een natuurlijk persoon) of een vof samen met een aantal bv's en/of nv's een fiscale eenheid vormt. Er is dan beheersing vanuit de eenmanszaak of vof.

***LET OP** In een zaak over de verwevenheid van enkele stichtingen heeft de advocaat-generaal bij de Hoge Raad zich afgevraagd of aan elk van drie verwevenheidseisen afzonderlijk moet worden voldaan of dat de aspecten inzake verbondenheid in hun onderling verband moeten worden beoordeeld. Zij achtte het dus denkbaar dat niet aan alle drie de eisen (financieel, economisch en organisatorisch verbonden) afzonderlijk hoeft te worden voldaan om van een fiscale eenheid te kunnen spreken. De Hoge Raad heeft in deze zaak echter geen aandacht besteed aan deze gedachte van de advocaat-generaal (nr. 43.872/1, ECLI:NL:HR:2009:BF0401). Wel heeft de Europese Commissie in juli 2009, anders dan de advocaat-generaal, aangegeven dat elk van de drie verwevenheidseisen afzonderlijk moet worden beoordeeld en dat aan alle drie de eisen moet worden voldaan (COM/2009/325).*

5.3.3.1 Fiscale eenheid: financiële verwevenheid, aandelenkapitaal

Meerderheid van de aandelen

Voor verwevenheid in financieel opzicht geldt de voorwaarde dat ten minste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen – daaronder begrepen de zeggenschap – middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is.

Groep van aandeelhouders

Van 'in dezelfde handen zijn' is ook sprake als de meerderheid van de aandelen in enkele ondernemingen in handen is van dezelfde groep personen, mits die personen ten aanzien van de ondernemingen als eenheid samenwerken. Aan het vereiste van 'de meerderheid van de aandelen' (dus meer dan 50%) wordt strikt de hand gehouden. Vereist is dat de een de ander(en) in financieel opzicht overheerst en over de aan de meerderheid van de aandelen verbonden zeggenschap beschikt (HR, nr. 38.238, ECLI:NL:HR:2003:AF4532). Volgens de Hoge Raad is er geen sprake van fiscale eenheid wanneer levenspartners ieder de helft van de aandelen houden (nr. 13/01798, ECLI:NL:HR:2014:792). Dat de aandeelhouders o.a. als een eenheid samenwerken, hetzelfde salaris genieten, samenwonen, samen kinderen hebben en bankrekeningen, een hypothecaire lening en verzekeringen delen, doet daar niet aan af. Ook rekening-courantverhoudingen en onderlinge leningen tussen de vennootschappen veranderen het oordeel niet.

Certificering van aandelen

In gevallen waarin de ene vennootschap slechts certificaten zonder stemrecht in de andere vennootschap heeft, is in het algemeen niet voldaan aan de voorwaarde van financiële verwevenheid (HR, nr. 12/01314, ECLI:NL:HR:2014:145).

5.3.3.2 Fiscale eenheid: financiële verwevenheid, stichtingen

De Hoge Raad (nr. 25.722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297) heeft beslist dat er bij stichtingen sprake is van een financiële eenheid als de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk zijn van of rechtstreeks van invloed zijn op de financiële positie van het andere lichaam. Naar aanleiding van deze beslissing werd algemeen aangenomen dat er wel sprake kon zijn van een financiële verwevenheid tussen stichtingen, maar dat daarvan, gelet op de door de Hoge Raad geformuleerde voorwaarden, in de praktijk niet gauw sprake zou zijn. Later heeft de Hoge Raad echter beslist dat met de eerder geformuleerde voorwaarden niet is bedoeld om van lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal een verdergaande mate van financiële verwevenheid te eisen dan van aandelenvennootschappen. Als het ene lichaam (bijv. Stichting A) een mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam (bijv. Stichting B) die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap en de financiële relatie tussen de betrokken lichamen (bijv. Stichtingen A en B) is van dien aard dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht, is aan de voorwaarde van financiële verwevenheid voldaan. Op basis van deze algemene uitgangspunten besliste de Hoge Raad dat er sprake was van financiële verwevenheid tussen twee stichtingen. Die financiële verwevenheid werd gebaseerd op het feit dat de ene stichting, via het financiële en (de prijsstelling van het) dienstenverkeer tussen beide stichtingen, de mogelijkheid had de financiële posities van beide stichtingen zich tot elkaar te laten verhouden zoals de beherende stichting dat wenste. Die mogelijkheid ontleende de stichting aan (a) het feit dat het statutaire doel van de beheerde stichting was afgeleid van de activiteiten van de beherende stichting en (b) het feit dat de beherende stichting de bevoegdheid had het bestuur van de beheerde stichting te benoemen (HR, nr. 43.872/1, ECLI:NL:HR:2009:BF0401). In deze [illegible] st oed een beslissing van Gerechtshof Amsterdam waarin een financiële eenheid tussen twee stichtingen werd aangenomen (nr. 96/5431, ECLI:NL:GHAMS:1997:AV9349). Het hof kwam tot deze beslissing omdat het financiële resultaat van de activiteiten van de ene stichting (Stichting B) volledig afhankelijk was van de beslissingen van de andere stichting (Stichting A). Dit leidde het hof af uit de volgende feiten:

- de bestuursleden van Stichting B worden benoemd door Stichting A uit haar eigen bestuur;
- Stichting A bepaalt het aantal bestuursleden van Stichting B;
- de bevoegdheid om Stichting B te vertegenwoordigen is toegekend aan Stichting A;
- de door Stichting A aan Stichting B doorberekende bedragen worden vastgesteld door Stichting A;
- de door Stichting A aan Stichting B doorberekende bedragen vormen haar enige kostenpost.

Uit een uitspraak van Gerechtshof Den Haag leiden wij af dat de Belastingdienst een financiële eenheid ziet als stichtingen over elkaars bankrekening kunnen beschikken en hoofdelijk aansprakelijk zijn voor elkaars schulden (nr. 10/00228, ECLI:NL:GHSGR:2012:BV6868). Een samenwerkende groep van vijftien personal holdings kon geen fiscale eenheid vormen met de bv waarin zij aandelen bezaten. Er was geen sprake van een eenheid in financieel opzicht, omdat de aandelen van de personal holdings in handen waren van verschillende natuurlijke personen en de financiële positie van de ene holding niet afhankelijk was van die van een andere holding (HR, nr. 35.433, ECLI:NL:HR:2000:AA6316).

5.3.3.3 Fiscale eenheid: economische verwevenheid

Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake als (HR, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3995):

- de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doe
- de activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere vennootschap worden uitgeoe

Het begrip 'in hoofdzaak'

Het begrip 'in hoofdzaak' wordt in het belastingrecht doorgaans uitgelegd als: (niet incidenteel) voor meer dan de helft van de prestaties. De Hoge Raad (nr. 11/05105, ECLI:NL:HR:2013:837) oordeelde echter dat van verwevenheid in economisch opzicht ook sprake kan zijn als een vennootschap voor minder dan de helft activiteiten uitoefent ten behoeve van een andere vennootschap. De Hoge Raad kwam tot de conclusie dat de werkmaatschappijen die allen volledig eigendom waren van een holding in economisch opzicht nauw verbonden waren, ook al werd maar 25,3% van de activiteiten ten behoeve van de andere vennootschappen uitgeoefend. De economische betrekkingen waren immers niet te verwaarlozen. Ook prestaties die een ondernemer jegens een andere ondernemer verricht en die dienstbaar zijn aan niet-economische activiteiten van laatstbedoelde ondernemer, moeten in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of tussen die beide ondernemers economische verwevenheid bestaat (HR, nr. 17/03702, ECLI:NL:HR:2019:1112).

Verwezenlijking eenzelfde economisch doel

Als voorbeeld van de verwezenlijking van eenzelfde economisch doel heeft de rechter de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring genoemd (HR, nr. 26.928, ECLI:NL:HR:1991:ZC4655). Van een gemeenschappelijke klantenkring is naar onze mening sprake als de bedrijven zich met soortgelijke of verwante prestaties richten op een gelijksoortig publiek. Hof Den Haag oordeelde dat een bv die personeel wierf en selecteerde voor derden en een bv die personeel voor korte perioden uitleende aan derden een fiscale eenheid vormden. Hun activiteiten waren volgens de rechter van dezelfde aard en gericht op gelijksoortige afnemers en strekten dus in hoofdzaak ter verwezenlijking van eenzelfde economisch doel, te weten het voor opdrachtgevers voorzien in de behoefte aan personeel (Hof Den Haag, nr. 92/2839, ECLI:NL:GHSGR:1993:AW3368). Een economische eenheid werd ook aanwezig geacht tussen een kleinhandel en een groothandel in elektrische apparaten. De kleinhandel betrok bijna al zijn apparaten van de groothandel. Voor de groothandel maakten deze leveringen 10% van zijn omzet uit (HR, nr. 26.928, ECLI:NL:HR:1991:ZC4655).

5.3.3.4 Fiscale eenheid: organisatorische verwevenheid

Voor verwevenheid in organisatorisch opzicht is vereist dat:

- de betrokken lichamen onder een gezamenlijke, althans als eenheid functionerende, leiding staan; of
- de leiding van het ene lichaam feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van het andere lichaam.

Bij de beoordeling of dezelfde persoon of groep van personen het voor het zeggen heeft, kan niet alleen worden gelet op de samenstelling van de directie en/of de raad van commissarissen, maar spelen ook de feitelijke zeggenschapsverhoudingen een rol.

5.3.4 Fiscale eenheid: begin

Voor het bestaan van een fiscale eenheid moet er sprake zijn van een eenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht tussen de desbetreffende (rechts)personen.

Beschikking van de inspecteur

De btw-wetgeving kent verder de bepaling dat de onderdelen van de fiscale eenheid door de inspecteur bij beschikking als één ondernemer worden aangemerkt. De inspecteur kan de beschikking afgeven op schriftelijk verzoek van de ondernemingen die als eenheid willen worden aangemerkt. Ook kan hij zonder dat er een verzoek is gedaan, bij beschikking beslissen dat er sprake is van een fiscale eenheid. Dit zal het geval zijn als hij op grond van eigen bevindingen (bijv. na een controle) tot de conclusie komt dat bepaalde ondernemingen economisch opzicht een eenheid vormen. Als ondernemingen het met de beschikking van de inspecteur niet eens zijn, kan daarentegen een bezwaarschrift worden ingediend. Zie 31.2.1. Volgens de omzetbelastingwetgeving bestaat de fiscale eenheid met ingang van de eerste dag van de maand volgend op die waarin de inspecteur de beschikking heeft afgegeven.

Geen beschikking van de inspecteur

De betekenis van de beschikking is echter sterk verminderd als gevolg van de volgende beslissingen van de Hoge Raad.

- Ondernemers die daar belang bij hebben kunnen volgens de Hoge Raad als één ondernemer worden aangemer waarop zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht feitelijk nauw met elkaar zijn verbonden (nr. 38.659, ECLI:NL:HR:2005:AT4477). Dit betekent dat als aan de inspecteur wordt verzocht voor een fiscale eenheid een beschikking af te geven vanaf de datum waarop de fiscale eenheid tot stand is gekomen de inspecteur dat verzoek zal honoreren, ook al ligt die datum in het verleden. Naar onze mening kan echter ook worden gekozen voor een ingangsdatum die is gelegen na de datum waarop de fiscale eenheid feitelijk tot stand is gekomen.
- Als de inspecteur geen beschikking heeft afgegeven, kunnen betrokkenen zich volgens de Hoge Raad later altijd feit dat er sprake is (geweest) van een fiscale eenheid (nr. 41.316, ECLI:NL:HR:2006:AV0408). Dit betekent dat als er feitelijk sprake is van verwevenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht de inspecteur het bestaan van de fiscale eenheid voor het verleden steeds zal erkennen, ook al heeft hij geen beschikking afgegeven.
- In de gevallen waarin de inspecteur het verzoek tot formele vaststelling van een fiscale eenheid heeft geweigerd mening geen sprake is van een fiscale eenheid, kunnen de betrokkenen volgens de Hoge Raad in een later geschil over de naheffing van omzetbelasting zich (opnieuw) beroepen op het bestaan van een fiscale eenheid (nr. 42.420, ECLI:NL:HR:2006:AX7369). Daarbij is dus niet van belang dat geen bezwaar is gemaakt (of het bezwaar is afgewezen) tegen de weigering van de inspecteur om betrokkenen als fiscale eenheid aan te merken.

Uit deze beslissingen van de Hoge Raad volgt dat er voor betrokkenen in beginsel geen belang aanwezig is om aan de inspecteur te vragen een beschikking af te geven waarin het bestaan van een fiscale eenheid formeel wordt bevestigd. Betrokkenen kunnen zich, zo zij dat willen, achteraf altijd nog beroepen op het bestaan van een fiscale eenheid mits er uiteraard sprake is (geweest) van verwevenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht (zie ook 5.3.3).

5.3.5 Fiscale eenheid: einde

Een fiscale eenheid houdt op te bestaan als de eenheid in financieel, organisatorisch en/of economisch opzicht wordt verbroken. Bij het einde van een fiscale eenheid is *geen* beschikking van de inspecteur vereist. In de gevallen waarin met betrekking tot het bestaan van een fiscale eenheid door de inspecteur een beschikking is afgegeven en de ondernemer tot de conclusie komt dat een fiscale eenheid (ten aanzien van een bepaalde onderneming) niet meer bestaat, doet hij er verstandig aan dit zo spoedig mogelijk *schriftelijk* te melden aan de inspecteur. De ondernemer loopt anders het risico dat de inspecteur achteraf constateert dat de eenheid heeft opgehouden te bestaan en dat onjuiste aangiften omzetbelasting zijn gedaan. Ook bestaat de kans dat bepaalde ondernemingen aansprakelijk worden gesteld voor de omzetbelastingschuld van de fiscale eenheid die eigenlijk al niet meer bestaat. Zie 35.2.2. Als bv's na het verbreken van een fiscale eenheid onderling prestaties verrichten, nemen die bv's volgens de rechter deel aan het economisch verkeer en zijn zij over die prestaties btw verschuldigd (HR, nr. 41.596, ECLI:NL:HR:2006:AW1781).

Als aan de inspecteur wordt gemeld dat er sprake is van het einde van een (deel van een) fiscale eenheid terwijl die eenheid feitelijk niet is verbroken, komt aan die melding geen betekenis toe, aldus de Hoge Raad (nr. 33.002, ECLI:NL:HR:1998:AA2500). Zo blijven in zo'n situatie alle onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die de fiscale eenheid is verschuldigd.

5.4 Bijzonderheden ondernemerschap

5.4.1 Ondernemerschap: nieuwe vervoermiddelen

Art. 7, lid 6, Wet OB

Iemand die geen ondernemer is, kan als hij een nieuw vervoermiddel levert *voor die levering* als (fictieve) ondernemer worden aangemerkt. Dit is het geval als het vervoermiddel in verband met de levering wordt verzonden of vervoerd naar een andere EU-lidstaat. Zie 15.1.10.2.

5.4.2 Ondernemerschap: holding

De vraag wanneer een holding ondernemer is voor de omzetbelasting, is in de praktijk niet altijd gemakkelijk te beantwoorden. Het Hof van Justitie heeft zich meerdere keren over deze problematiek uitgesproken. Hier behandelen we het ondernemerschap van holdings. Zie 18.1.6 en 18.4.2.3 voor het recht op aftrek van voorbelasting bij holdings.

Houdstermaatschappijen of holdings die zich uitsluitend bezighouden met het houden van aandelen en daarmee samenhangende activiteiten, zoals het ontvangen en eventueel doorschuiven van dividenden, zijn geen ondernemer. Deze zgn. zuivere holdings verrichten geen economische activiteit, maar zijn te vergelijken met een individuele aandeelhouder die zijn vermogen beheert (HvJ EU, *'Cibo'*, zaak nr. C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495). Zie 5.2.8.

Volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. VB91/347) treden ook niet als ondernemer op zgn. participatiemaatschappijen die ter stimulering van de algehele bedrijvigheid in een bepaalde sector actief deelnemen in het risicodragend vermogen van ondernemingen. Er is dan, volgens de staatssecretaris nog steeds sprake van een activiteit die wordt verricht ten behoeve van de deelnemende (rechts)persoon zelf en niet ten behoeve van de desbetreffende onderneming.

Ook als de zuivere holding zich rechtstreeks of indirect mengt in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de holding als aandeelhouder of vennoot heeft, is dit nog geen economische activiteit en is er dus nog geen sprake van ondernemerschap. De 'inmenging' is wel een economische activiteit als zij gepaard gaat met handelingen die aan btw zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen (HR, nr. 33.562, ECLI:NL:HR:2002:AE0450). De holding is dan ondernemer. Wat het begrip 'inmenging' (ook wel 'moeien' genoemd) precies inhoudt, heeft het Hof van Justitie nog niet duidelijk gemaakt. Volgens de Hoge Raad (nr. 33.662, ECLI:NL:HR:1998:BI6602) betekent 'moeien' het zich bezighouden met het beleid dat wordt uitgevoerd door de ondernemingen van de deelnemingen en valt het vervullen van een financieel en fiscaal coördinerende rol daarbuiten.
Verder is ook sprake van economische activiteiten en dus van ondernemerschap in het geval de holding bedrijfsmatig handelt in effecten (HvJ EU, '*Harnas & Helm*', zaak nr. C-80/95, ECLI:EU:C:1997:56). Meestal zullen deze activiteiten onder een vrijstelling vallen. Zie 12.8.
In een situatie waarin een holding slechts een symbolische vergoeding voor haar prestaties ontving, oordeelde de rechter dat die holding geen economische activiteiten verrichtte en dus niet viel aan te merken als ondernemer (Hof Den Bosch, nr. 02/01152, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA4965). Zie verder 5.2.4.3.

LET OP Goedgekeurd is dat een zgn. topholding kan worden opgenomen in een fiscale eenheid, ook al is zij zelf geen ondernemer. Dit heeft als voordeel dat de fiscale eenheid ook de voorbelasting die drukt op de topholding volgens de gewone regels in aftrek kan brengen. Zie 5.3.2.1.

5.4.3 Ondernemerschap: management-bv en personal holding

Van een management-bv is sprake als een directeur de bv gebruikt om van daaruit de directie te voeren over een andere bv. De directeur is dan in dienst van de management-bv en deze laatste brengt een managementvergoeding in rekening aan de andere bv. Als de directeur ook zijn aandelen in de andere bv onderbrengt in zijn management-bv, wordt er wel gesproken van een 'personal holding'.
De management-bv is een aparte rechtspersoon en zij verricht haar managementdiensten voor de andere bv (de werkmaatschappij) in beginsel in het economisch verkeer (HR, nr. 20.049, ECLI:NL:HR:1993:ZC5401). Zie 5.2.3.2. De management-bv is dan ondernemer voor de omzetbelasting.
Als de werkzaamheden die de directeur van de management-bv verricht voor de werkmaatschappij wat de arbeids- en beloningsvoorwaarden betreft nagenoeg niet verschillen van de werkzaamheden die in het kader van een persoonlijke arbeidsovereenkomst worden uitgevoerd, kan het zijn dat de Belastingdienst vindt dat de management-bv geen ondernemer is. De directeur wordt dan geacht (nog steeds) in dienst te zijn van de werkmaatschappij. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie waarin een werknemer 'ontslag' neemt bij zijn werkgever (een bv waarvan hij geen aandeelhouder is) en vervolgens de werkzaamheden voor zijn 'ex-werkgever' op dezelfde voet voortzet vanuit een management bv. Voor de loonheffing wordt dan vaak aangenomen dat de 'ex werkgever' inhoudingsplichtig blijft.

5.4.4 Ondernemerschap: toezichthouders en leden van diverse commissies

Uit de rechtspraak (HvJ EU, 'IO', zaak C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 en HR, nr. 18/02684, ECLI:NL:HR:2020:1143) volgt dat een commissaris van een toezichtsorgaan en een lid of voorzitter van een bezwaaradviescommissie geen ondernemer zijn omdat ze niet zelfstandig zijn in de uitoefening van hun economische activiteit. De zelfstandigheid ontbreekt omdat zij geen individuele taken of verantwoordelijkheden hebben, en zij de werkzaamheden niet op eigen naam, voor eigen rekening en/of onder eigen verantwoordelijkheid verrichten en zij geen economisch risico lopen. Dit kan zich met name voordoen bij leden van een bij wet of statuten ingesteld orgaan van een rechtspersoon, die geen individuele verantwoordelijkheid of aansprakelijkheid dragen voor de als zodanig uitgevoerde werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de juridische vertegenwoordiging van die rechtspersoon.
Specifiek voor (werkzaamheden van) hierna bedoelde uitvoerende en niet-uitvoerende bestuursleden, leden van raden van commissarissen, leden van raden van toezicht, leden van bezwaaradviescommissies en van soortgelijke personen heeft de staatssecretaris (Besluit nr. 2021-9403) daarom het volgende bepaald. De werkzaamheden zoals hierna beschreven, worden voor de toepassing van de btw als zodanig beoordeeld en los van eventuele andere (neven)werkzaamheden waarvoor de natuurlijk persoon eventueel al btw-ondernemer is. Zie 5.2.7. Indien een natuurlijk persoon meerdere commissariaten, toezichtfuncties en dergelijke vervult, en voor geen van die activiteiten zelfstandig optreedt, kwalificeert die persoon ook niet voor die activiteiten tezamen als ondernemer. Ondanks het ontbreken van een arbeidsovereenkomst is geen sprake van zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit in de volgende gevallen:

1. *Toezichthoudend orgaan met wettelijke grondslag in publiek- of privaatrecht (o.a. nv, bv en (bedrijfstak)pensioenfonds).* De natuurlijk persoon die op persoonlijke titel, al dan niet op voordracht, wordt benoemd in een toezichthoudend orgaan van een rechtspersoon, welk toezichthoudend orgaan zijn directe wettelijke grondslag vindt in het publiek- of privaatrecht treedt hierbij niet zelfstandig op. Met 'op persoonlijke titel' wordt bedoeld dat de natuurlijk persoon in persoon is benoemd en de activiteiten los van zijn (eventuele) onderneming of van zijn (eventuele) dienstbetrekking verricht. Dat de natuurlijk persoon gevraagd wordt vanwege bepaalde specifieke kennis die verband houdt met zijn onderneming of met zijn dienstbetrekking doet hieraan niet af. Het enkele feit dat de betaling voor de werkzaamheden via een bv/personal holding loopt, betekent op zich niet dat de natuurlijk persoon de werkzaamheden niet op persoonlijke titel zou verrichten. Hierbij geldt dat diegene op basis van dat recht en de statuten zijn toezichthoudende werkzaamheden verricht als statutair lid van het toezichtsorgaan en juridisch de rechtspersoon vertegenwoordigt voor namens het toezichtsorgaan uitgevoerde handelingen. Daarnaast blijkt uit de statuten en daarop gebaseerde reglementen dat hij de toezichtwerkzaamheden als [illegible]er verantwoordelijkheid van het toezichthoudende orgaan verricht. Onder toezichthoudend orgaan wordt

verstaan de onder meer in het BW genoemde toezichtsorganen van een naamloze vennootschap (nv) of van een besloten vennootschap (bv), die als geheel het toezicht op die vennootschap uitoefenen. Als een nv of bv het zgn. monistisch bestuursmodel toepast in de zin van art. 2:129a BW (voor nv) of art. 2:239a BW (voor bv), dan maken de uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders deel uit van één bestuur. In dat geval is de niet-uitvoerende bestuurder wat de werkzaamheden betreft vergelijkbaar met de natuurlijk persoon die toezichthoudende werkzaamheden verricht. Als de niet-uitvoerende bestuurder voldoet aan de criteria uit de eerste alinea, dan mist hij zelfstandigheid. Ook de uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders van (bedrijfstak)pensioenfondsen als bedoeld in de Pensioenwet en de Wet verplichte beroepspensioenregeling, die geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de door hen als zodanig uitgevoerde werkzaamheden waarmee ze juridisch het pensioenfonds vertegenwoordigen, missen zelfstandigheid.

2. *Toezichthoudend orgaan zonder wettelijke grondslag in publiek- of privaatrecht vergelijkbaar met nv of bv.* Natuurlijke personen die op persoonlijke titel, al dan niet op voordracht, zijn benoemd in toezichthoudende organen van rechtspersonen waarvoor geen directe privaatrechtelijke of publiekrechtelijke grondslag bestaat, ontberen zelfstandigheid bij de uitoefening van hun werkzaamheden. De zelfstandigheid ontbreekt als uit de statuten blijkt dat de toezichtwerkzaamheden op naam van en onder verantwoordelijkheid van het toezichthoudende orgaan worden verricht en dat de leden geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de handelingen van de raad die zijn vastgesteld in het kader van de juridische vertegenwoordiging van de rechtspersoon. Dit is het geval bij een statutair toezichthoudend orgaan dat als zodanig en als geheel tot taak heeft om toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken bij de rechtspersoon en de daarmee verbonden onderneming of organisatie. De natuurlijk persoon is dan als statutair lid juridisch onderdeel van de rechtspersoon voor namens het toezichtsorgaan uitgevoerde handelingen. Deze situatie is dan vergelijkbaar met die bij een nv of bv.
3. *Bezwaaradviescommissies, adviescolleges met wettelijke taak.* Bezwaaradviescommissies in de zin van art. 7:13 Awb hebben als wettelijke taak een bestuursorgaan dat een bezwaar behandelt, te adviseren over het bezwaar. Taak en bevoegdheden van deze bezwaaradviescommissies zijn wettelijk geregeld. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling blijkt dat de voorzitters en de leden bij de uitoefening van hun taken als geheel op naam van en onder verantwoordelijkheid van de bezwaaradviescommissie optreden. De adviezen van de bezwaaradviescommissie maken bovendien juridisch deel uit van de beslissing van het bestuursorgaan (art. 7:13, lid 7 Awb) en zijn daardoor onderdeel geworden van de handelingen van het bestuursorgaan. Het ontbreekt de voorzitters en leden van een dergelijke commissie daarom aan zelfstandigheid bij het verrichten van deze activiteiten, ongeacht of hiervoor een vergoeding wordt ontvangen. Als de juridische en feitelijke omstandigheden vergelijkbaar zijn, geldt hetzelfde voor voorzitters en leden van adviescolleges met een wettelijke taak, zoals adviescolleges op basis van de Kaderwet (bijvoorbeeld de Gezondheidsraad).
4. *Toetsingscommissies, geschillencommissies en vergelijkbare commissies.* Op persoonlijke titel, al dan niet op voordracht, benoemde voorzitters en leden van toetsingscommissies, geschillencommissies en daarmee vergelijkbare commissies ontberen voor hun werkzaamheden voor deze commissies zelfstandigheid. Het gaat hierbij om deelname aan commissies die zelf geen wettelijke taak hebben, maar door een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon op eigen initiatief zijn ingesteld voor de uitoefening van (een deel van) diens taken. Uit de statuten moet blijken dat de voorzitters en leden extern geen individuele taken of verantwoordelijkheden hebben, maar dat zij statutair en reglementair een bepaalde taakstelling van de commissie als geheel uitvoeren, waarmee de werkzaamheden van (de leden van) de commissie juridisch deel uitmaken van de handelingen van de rechtspersoon. Een voorwaarde dat de voorzitters en leden van een dergelijke commissie niet zelfstandig hun werkzaamheden uitoefenen, is dat een uitspraak of een beslissing van de commissie alleen tot stand kan komen wanneer de voltallige commissie de uitspraak doet of de beslissing neemt.

Andere situaties moeten volgens de staatssecretaris op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval beoordeeld worden aan de hand van regelgeving en jurisprudentie.

5.4.5 Ondernemerschap: directeur-grootaandeelhouder

Het Hof van Justitie heeft beslist dat een dga geen ondernemer is voor de werkzaamheden die hij verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan zijn bv bindt (*'Van der Steen'*, zaak C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615). Die beslissing heeft de volgende consequenties.

a. De dga is geen ondernemer voor de in loondienst voor zijn bv verrichte werkzaamheden. Hetzelfde geldt voor de werkzaamheden van de dga voor zijn bv die de dga niet op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verricht, maar op naam, voor rekening en onder verantwoordelijkheid van zijn bv. Dit betekent dat een dga ook voor zijn werkzaamheden binnen een andere juridische band dan een arbeidsovereenkomst tussen de dga en zijn bv niet als ondernemer wordt aangemerkt, omdat hij ter zake niet zelfstandig is (Rb. Arnhem, nr. 07/5080, ECLI:NL:RBARN:2009:BH6023).

b. De dga is geen btw verschuldigd over de vergoeding die hij ontvangt voor de door hem voor de bv verrichte arbeidswerkzaamheden. De dga heeft geen recht op aftrek van de btw die aan hem in rekening wordt gebracht voor de door hem aan zijn bv verrichte arbeidswerkzaamheden.

c. De dga is wel ondernemer voor de verhuur van onroerende zaken, zoals een opslagloods die de bv gebruikt.

d. De Hoge Raad is van mening dat ook de verhuur van een deel van de woning aan de bv kan leiden tot ondernemerschap wanneer aannemelijk wordt gemaakt dat de ruimten duurzaam ter beschikking zijn gesteld aan de bv (nr. 12/02177, ECLI:NL:HR:2013:782; nr. 12/03696, ECLI:NL:HR:2013:783; nr. 13/00982, ECLI:NL:HR:2014:1320 en nr. 15/01293, ECLI:NL:HR:2016:2900). In dat geval

worden geopteerd voor belaste verhuur. Zie 13.5.11.1. In navolging van de Hoge Raad neemt ook Hof

> Arnhem-Leeuwarden ondernemerschap van de dga aan bij de verhuur van een werkkamer in een woning aan de bv (nrs. 18/00464 t/m 18/00470, ECLI:NL:GHARL:2019:5043). In de toelichting op het afzien van het instellen van beroep in cassatie tegen deze uitspraak schrijft de staatssecretaris dat mede op basis van het arrest gemeente Borsele (HvJ EU, zaak C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334) naar zijn mening gesteld kan worden dat de verhuur van een onzelfstandige ruimte van een woning aan een 'eigen' bv in beginsel geen economische activiteit vormt voor de btw. Wij verwachten dat er over dit onderwerp binnenkort opnieuw geprocedeerd zal gaan worden. In voorkomend geval raden wij de dga daarom aan om contact op te nemen met de Belastingdienst.

5.4.6 Ondernemerschap: artiesten, orkesten en groepen

Zelfstandige artiesten zijn ondernemer. Soms sluiten zij per optreden afzonderlijke contracten die als een arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW kunnen worden aangemerkt. Van dergelijke contracten worden er soms binnen korte termijn – vaak zelfs per dag – verschillende gesloten. Bij deze contracten kunnen de artiesten weliswaar gehouden zijn bepaalde aanwijzingen op te volgen, maar het wezenlijke van hun werkzaamheden verrichten zij geheel naar eigen inzicht. Daarom moeten zij ook in deze gevallen als ondernemer worden beschouwd.

Verder worden door artiesten contracten gesloten die betrekking kunnen hebben op een langere periode (bijv. een week of een maand) of op regelmatige optredens voor dezelfde opdrachtgever. Of deze werkzaamheden op zich een ondernemerschap voor de omzetbelasting opleveren of binnen een bestaand ondernemerschap vallen, moet worden beoordeeld aan de hand van de feitelijke situatie. Zie 5.2.1 en 5.2.6.

LET OP De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding. Zie 8.1.1. Bij artiesten is de vergoeding de som van de gage, de onkostenvergoeding (onder welke naam dan ook) en de ten behoeve van de artiest ingehouden en af te dragen loonbelasting en premies werknemers- en volksverzekeringen. Zie ook 5.4.6.1.

5.4.6.1 Ondernemerschap: artiesten, samenloop met loonbelasting

Goedgekeurd is dat in alle gevallen waarin personen worden aangemerkt als artiest in de zin van art. 5a, lid 1, Wet LB, zij over hun prestaties als artiest geen btw in rekening brengen (Besluit nr. CPP2007/117M). Hieraan is de voorwaarde verbonden dat de artiest ter zake geen voorbelasting in aftrek brengt. Volgens art. 5a, lid 1, Wet LB is een artiest degene die ingevolge een overeenkomst van korte duur als musicus of anderszins als artiest optreedt. Zie verder de *Loon Almanak*. Iemand is voor de loonbelasting geen artiest als hij een optreden rechtstreeks is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden (art. 5a, lid 1, onderdeel b., Wet LB). Het gaat dan om optredens in de privésfeer van de opdrachtgever, zoals op een bruiloft (zgn. optredens tussen de schuifdeuren). Degene die voor de btw gebruikmaakt van de hiervóór opgenomen goedkeurende regeling moet deze ook toepassen op optredens in de privésfeer. Ook personen die uitsluitend optreden in opdracht van natuurlijke personen ter behoeve van hun persoonlijke aangelegenheden kunnen deze regeling toepassen. Een musicus of een bandje dat alleen optreedt bij bruiloften en partijen kan dus buiten de heffing van btw blijven. De goedkeuring vervalt als de artiest ter zake van enig optreden in Nederland btw in rekening brengt. Vanaf dat moment wordt de artiest overeenkomstig de wettelijke bepalingen in de btw-heffing betrokken.

Deze artiestenregeling voor de btw heeft uitsluitend betrekking op in Nederland belaste optredens. Zie 7.4.2

Buitenlandse artiesten en gezelschappen uit landen waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten ter voorkoming van dubbele belasting worden voor de Wet LB niet als artiest aangemerkt als zij in Nederland optreden. Hetzelfde geldt voor artiesten en gezelschappen uit de Nederlandse Antillen of Aruba. Als deze artiesten hun beroep zelfstandig uitoefenen, is over hun prestaties als artiest in Nederland btw verschuldigd. In beginsel moeten zij die btw zelf op aangifte voldoen. In een aantal gevallen is die btw verschuldigd door de afnemer. Zie 22.1.4. Buitenlandse artiesten en gezelschappen uit landen waarmee Nederland geen verdrag heeft gesloten ter voorkoming van dubbele belasting worden voor de Wet LB wel als artiest aangemerkt als zij in Nederland optreden. Deze artiesten en gezelschappen komen in aanmerking voor toepassing van de artiestenregeling in de btw. Die regeling geldt niet voor beroepssporters. Evenmin kan zij worden toegepast door koordirigenten en repetitoren (HR, nr. 30.315, ECLI:NL:HR:1995:AA1520).

5.4.6.2 Ondernemerschap: artiesten, zelfstandig artiest (tijdelijk) bij gezelschap

In een aantal gevallen zijn artiesten in dienstbetrekking bij één werkgever. Dat doet zich o.m. voor bij leden van symfonieorkesten e.d. Deze artiesten worden doorgaans niet in de heffing betrokken. Bij ziekte of in bijzondere situaties wordt voor de bezetting van deze orkesten vaak een beroep gedaan op individuele musici (remplaçanten) die dan tijdelijk deel uitmaken van dat orkest. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. CPP2007/117M) dat deze remplaçanten over de door hen ontvangen vergoeding geen omzetbelasting hoeven te betalen, ook al zijn zij daarnaast zelfstandig musicus. Deze goedkeuring geldt in overeenkomstige situaties ook voor andere artiesten.

5.4.6.3 Ondernemerschap: orkesten en groepen

Orkesten en groepen die in een bepaalde vaste samenstelling en met zekere regelmaat als een eenheid aan het economisch verkeer deelnemen, moeten als zodanig in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken. Het orkest of de groep is de ondernemer. Zie 5.2.2. Het orkest of de groep kan echter buiten de heffing van de omzetbelasting blijven als elk individueel lid als artiest niet in de heffing van de omzetbelasting wordt betrokken op grond van de regeling die in 5.4.6.1 is beschreven.

Soms is een lid van een groep ook actief als componist/tekstschrijver voor derden (en eventueel de eigen groep). Ontvangt hij voor die activiteit vergoedingen op eigen naam en worden die vergoedingen niet verdeeld onder de groepsleden, dan is de groep daarover geen omzetbelasting verschuldigd. Het desbetreffende lid kan voor die activiteit wel zélf in de heffing worden betrokken als hij voldoet aan de voorwaarden voor ondernemerschap.

5.4.7 Ondernemerschap: organisaties met sociaal, cultureel, politiek, liefdadig, sportief enz. doel

Veel privaatrechtelijke organisaties ontplooien activiteiten die niet of slechts zijdelings betrekking hebben op de productieve of distributieve sector van het economisch leven. Gedacht kan worden aan politieke partijen, sport- en liefdadigheidsverenigingen, instellingen voor jeugdwerk, sociëteiten, buurthuizen, velerlei stichtingen enz. De activiteiten zijn meestal gericht op de leden of deelnemers. Soms zijn de activiteiten ook gericht op derden (bijv. toegang verlenen tot wedstrijden, tentoonstellingen, demonstraties, hulpverlening). Met betrekking tot een Oostenrijkse politieke partij heeft het Hof van Justitie ('*SPÖ Landesorganisation Kärnten*' zaak nr. C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619) beslist dat (door)verkoop van marketingmateriaal niet als een economische activiteit valt aan te merken aangezien deze activiteit geen duurzame opbrengsten oplevert. Gerechtshof Amsterdam had al eerder in dezelfde zin beslist met betrekking tot een Nederlandse politieke partij (nr. 99/3796, ECLI:NL:GHAMS:2001:AB2046).

Het ondernemerschap van deze organisaties moet worden getoetst aan de gewone maatstaven. Zie 5.2.1. Hierbij speelt geen rol of er al dan niet sprake is van een commerciële opzet en of er vrijwilligers worden ingezet. In de praktijk is het echter nauwelijks mogelijk een ondubbelzinnig antwoord te geven op de vraag of en, zo ja, in welke omvang een organisatie in de heffing van de omzetbelasting moet worden betrokken.

In het algemeen zullen organisaties die tegen een vergoeding in welke vorm dan ook prestaties verrichten ondernemer zijn. Dit betekent echter niet dat zij daardoor altijd in de heffing worden betrokken. In veel gevallen zijn de hoofdactiviteiten van dergelijke organisaties vrijgesteld van omzetbelasting. Zie 12.3, 12.4, 12.5 en 12.18. In dat geval kunnen nevenactiviteiten (bijv. verkoop van clubartikelen, verlenen van toegang, maken van reclame) ook onder een vrijstelling vallen als zij beneden bepaalde omzetgrenzen blijven. Zie 12.20.1.

Ook organisaties die voor de hoofdactiviteiten buiten de heffing van btw blijven kunnen voor hun nevenactiviteiten een beroep op een vrijstelling doen. Zie 12.20. Voor niet-commerciële organisaties die zich uitsluitend bezighouden met fondsenwerving kan er eveneens een vrijstelling gelden. Ten slotte is er een vrijstellingsregeling voor kantines van verenigingen en instellingen. Zie 25.2.

5.4.7.1 Ondernemerschap: contributies, inleggelden

Een vereniging die ondernemer is, is over de van de leden ontvangen contributies alleen omzetbelasting verschuldigd voor zover er een rechtstreeks verband bestaat tussen de diensten van de vereniging aan haar leden en de door die leden betaalde contributies. Het enkele feit dat de contributies worden betaald ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan de werkzaamheden die de vereniging, direct of indirect, in het belang van de leden verricht is niet voldoende voor belastbaarheid. Er is evenmin sprake van prestaties door de vereniging aan haar leden als de activiteiten van de vereniging niet daadwerkelijk aan de individuele leden ten goede komen. Zie ook 7.2.3. Bij een golfclub die haar leden tegen betaling van een contributie het recht geeft gebruik te maken van de golfbaan is er volgens de rechter wél een rechtstreeks verband. De contributie is de vergoeding voor de dienst die de vereniging jegens de leden verricht, namelijk de permanente terbeschikkingstelling van de golfaccommodatie aan haar leden. Of de leden al dan niet van de golfbaan gebruikmaken doet niet ter zake (HvJ EU, '*Kennemer Golf & Country Club*', zaak nr. C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200). Een vergelijkbare beslissing heeft de rechter genomen met betrekking tot inleggelden die landbouwers moesten betalen aan een coöperatieve vereniging om het recht te verkrijgen om mest te laten verwerken (Hof Den Bosch, nr. 02/4921, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU5248).

5.5 Buitenlandse ondernemers/fiscaal vertegenwoordiger

De omzetbelastingwetgeving maakt in beginsel geen onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemers. Ook de buitenlandse ondernemer die in Nederland goederen levert, diensten verleent, intracommunautaire verwervingen verricht of goederen invoert is belastingplichtig voor de Nederlandse omzetbelasting. Verder kan hij net als een binnenlandse ondernemer Nederlandse omzetbelasting als voorbelasting in aftrek brengen.

Veel buitenlandse ondernemers zullen alleen te maken hebben met de teruggaaf van voorbelasting. Dat komt doordat de omzetbelasting die is verschuldigd wegens een levering of dienst door een buitenlandse ondernemer aan een binnenlandse ondernemer of aan een rechtspersoon die geen ondernemer is (vereniging, stichting e.d.), moet worden aangegeven en betaald door de binnenlandse ondernemer resp. de rechtspersoon. Zie 22.1.

Het gaat in deze gevallen om leveringen en diensten *in* Nederland. Voor prestaties verricht in het buitenland is de buitenlandse ondernemer uiteraard net zomin als de Nederlandse ondernemer Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Zie 6.3 en 7.3.1.

Voor de fiscale rechten en verplichtingen wordt onderscheid gemaakt tussen buitenlandse ondernemers met een vaste inrichting in Nederland (zie 5.5.1) en die zonder een vaste inrichting in Nederland. Zie 5.5.2. Buitenlandse ondernemers zonder een vaste inrichting in Nederland kunnen voor het vervullen van hun fiscale verplichtingen een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Zie 5.5.3.

Een bijzondere regeling geldt voor buiten de EU gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten verrichten aan niet-ondernemers binnen de EU. Zie 3.8.

5.5.1 Buitenlandse ondernemer met vaste inrichting

Een buitenlandse ondernemer die in Nederland een vaste inrichting heeft wordt voor alle activiteiten van de vaste inrichting behandeld als een binnenlandse ondernemer. De ondernemer met een vaste inrichting moet zich aanmelden bij de bevoegde inspecteur en wordt dan in de gelegenheid gesteld periodiek aangifte te doen. Zie 4.1.2. Ook moet hij voldoen aan de administratieve verplichtingen. Zie hfst. 29.

5.5.1.1 Buitenlandse ondernemer: vaste inrichting

Een vaste inrichting is een inrichting van een hoofdhuis dat zich bevindt in een ander land (binnen of buiten de EU). Hierbij geldt dat de vaste inrichting een voldoende mate van duurzaamheid heeft en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om prestaties aan derden te verrichten. Voor de btw-heffing vormen de vaste inrichting en het hoofdhuis één ondernemer (HvJ, zaak '*FCE-bank*', nr. C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196). Zie 5.5.1.5. Het hoofdhuis en de vaste inrichting doen echter voor de door henzelf verrichte prestaties in beginsel ieder zelf btw-aangifte. Een in Nederland gelegen kantoor, fabriek, werkplaats, verkoopruimte of soortgelijke inrichting van een buitenlands hoofdhuis is een vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer, als vanuit zo'n inrichting aan derden binnen of buiten Nederland prestaties plegen te worden verricht. Een inrichting die geen prestaties verricht aan derden, maar bijv. alleen ondersteunende activiteiten verricht ten behoeve van het hoofdhuis, is niet aan te merken als een vaste inrichting. Het is echter mogelijk dat de bedoelde inrichting een inkoop-vaste inrichting vormt. Zie 5.5.1.7. Voorbeelden van zulke inrichtingen zijn:

- een ruimte in Nederland van een buitenlandse ondernemer die alleen wordt gebruikt voor reclamedoeleinden, he inwinnen van inlichtingen, het verrichten van testen, onderzoeken of een soortgelijk doel (HvJ, zaken '*Daimler AG en Widex A/S*', nrs. C-318/11 en C-319/11, ECLI:EU:C:2012:666);
- een goederendepot in Nederland van een buitenlandse ondernemer dat niet beschikt over een – wat personeel en t betreft – geschikte structuur om prestaties aan derden te verrichten;
- een inrichting in Nederland die alleen administratieve ondersteuning verleent aan het hoofdhuis (zoals het verstu accounting e.d.).

Een vermogensbestanddeel dat wordt geëxploiteerd (zoals een vakantiewoning in Nederland die al dan niet via een zelfstandige tussenpersoon wordt verhuurd), kan volgens de Hoge Raad (nr. 17/04018, ECLI:NL:HR:2019:194) op zichzelf niet worden beschouwd als een vaste inrichting. Zie 5.2.8. Dit oordeel van de Hoge Raad sluit aan bij de uitkomst van het arrest Titanium Ltd (HvJ, nr. C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446). Het Hof van Justitie overweegt in deze zaak namelijk dat een verhuurd onroerend goed geen vaste inrichting vormt wanneer de eigenaar van dat onroerend goed niet over eigen personeel beschikt om de dienst in verband met de verhuur te verrichten.

Een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij is volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-25513, onder 2.2) als regel niet aan te merken als een vaste inrichting van de moedermaatschappij. Afgezien van bijzondere situaties, voldoet een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij ten opzichte van de moedermaatschappij niet aan de materiële voorwaarden van een vaste inrichting (HvJ, zaak '*Dong Yang*', nr. C-547/18, ECLI:EU:C:2020:350). Als een ondernemer beschikt over een (neven)vestiging (vaste inrichting) in een ander land zonder dat die (neven)vestiging een eigen rechtspersoonlijkheid bezit, is die (neven)vestiging volgens het Hof van Justitie (zaak '*FCE Bank*', nr. C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196) geen afzonderlijke ondernemer. Zie 5.2.2.

Bij het bepalen van de plaats van dienst speelt het begrip 'vaste inrichting' ook een belangrijke rol. Zie 7.3.2.

5.5.1.2 Buitenlandse ondernemer met vaste inrichting: verlegging naar de Nederlandse afnemer

Als een buitenlandse ondernemer een prestatie verricht in Nederland, wordt de btw-heffing verlegd naar de afnemer in Nederland als wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden. Zie hfst. 22. Deze verlegging van de btw-heffing is niet mogelijk als de buitenlandse ondernemer in Nederland een vaste inrichting heeft die betrokken is bij de prestatie die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht. In zo'n situatie wordt de 'betrokken' vaste inrichting in Nederland de btw verschuldigd ter zake van de prestatie die de buitenlandse ondernemer verricht. Als de 'betrokken' Nederlandse vaste inrichting behoort tot een fiscale eenheid in Nederland, is de fiscale eenheid de relevante btw-ondernemer (zie 5.3.2) en is de fiscale eenheid de btw op aangifte verschuldigd voor de prestatie die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht. Een inkoop-vaste inrichting kan niet betrokken zijn, omdat zo'n inrichting niet beschikt over een geschikte structuur die het mogelijk maakt om een belastbare prestatie te verrichten. Zie 5.5.1.7. De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in Nederland staat niet in de weg aan de verlegging van de btw-heffing naar de Nederlandse afnemer van de prestatie van de buitenlandse ondernemer. Het is mogelijk dat een buitenlandse ondernemer in Nederland beschikt over een btw-identificatienummer. Dit is bijv. het geval als de buitenlandse ondernemer eigen goederen heeft overgebracht naar Nederland en deze goederen in Nederland (fictief) intracommunautair heeft verworven. Zie 16.2.1. Het beschikken over een Nederlands btw-identificatienummer leidt er niet toe dat de buitenlandse ondernemer wordt geacht in Nederland een vaste inrichting te hebben en daarom wordt aangemerkt als een in Nederland gevestigde ondernemer. De enkele overbrenging van eigen goederen naar Nederland door de buitenlandse ondernemer (zonder 'betrokken' vaste inrichting in Nederland, zodat de buitenlandse ondernemer zich hiervoor moet laten registreren bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen, zie voor adres 39.1.1) verhindert dus niet dat de btw-heffing voor andere prestaties die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht, in voorkomend geval wordt verlegd naar de Nederlandse afnemer. Zie 22.1.1 en 22.1.2. Het is anders als de buitenlandse ondernemer in Nederland beschikt over een vaste inrichting en die vaste inrichting betrokken is bij de levering die de buitenlandse ondernemer verricht aan een in Nederland gevestigde ondernemer. Als een buitenlandse ondernemer bijv. goederen fysiek vanuit zijn vaste inrichting in

Nederland levert moet de vaste inrichting in haar btw-aangifte zowel de intracommunautaire verwerving in verband met de overbrenging van eigen goederen als de op de overbrenging volgende binnenlandse levering aan de afnemer in Nederland opnemen.

VOORBEELD 1 De buitenlandse ondernemer verricht een intracommunautaire levering aan een Nederlandse ondernemer zonder dat zijn vaste inrichting in Nederland daarbij is betrokken (de goederen zijn niet opgeslagen in het magazijn van de vaste inrichting, het buitenlandse hoofdhuis verzendt of vervoert de goederen vanuit een andere lidstaat naar Nederland). Zie hfst. 16. De Nederlandse ondernemer/afnemer verricht een intracommunautaire verwerving in Nederland. Zie hfst. 14.

VOORBEELD 2 Een buitenlandse ondernemer brengt goederen vanuit de lidstaat waar zijn hoofdhuis is gevestigd fysiek over naar zijn vaste inrichting in Nederland (de goederen worden opgeslagen in het magazijn van de vaste inrichting), waarna de goederen vanuit zijn vaste inrichting worden geleverd aan een ondernemer in Nederland. De buitenlandse ondernemer verricht een overbrenging van eigen goederen naar zijn vaste inrichting in Nederland. Zie 16.2. De vaste inrichting verwerft de overgebrachte goederen intracommunautair in Nederland. Zie 14.1.1.1. De levering van de goederen (fysiek) vanuit de vaste inrichting aan de Nederlandse ondernemer vormt een binnenlandse levering. Zie 6.3.1. De vaste inrichting is bij de binnenlandse levering betrokken omdat de betrokken goederen fysiek ter beschikking komen van de vaste inrichting. De vaste inrichting neemt in haar btw-aangifte zowel de intracommunautaire verwerving van de overgebrachte goederen als de binnenlandse levering van de goederen op.

5.5.1.3 Buitenlandse ondernemer met vaste inrichting: aangifte en verzoek om teruggaaf

Voor de prestaties die vanuit de vaste inrichting worden verricht moet op de gewone wijze aangifte worden gedaan. Als deze aangifte negatief is (zie 4.2.9), wordt teruggaaf verleend. Als de buitenlandse ondernemer btw verschuldigd is wegens prestaties die *niet* vanuit de vaste inrichting worden verricht, moet hij in beginsel zelf aangifte doen bij de Belastingdienst/kantoor Heerlen (zie voor adres 39.1.1). Daar moet hij ook om teruggaaf verzoeken van btw op kosten die niet door de vaste inrichting zijn gemaakt. Zie 19.2.1.

Uit rechtspraak van het Hof van Justitie (zaak '*Commissie/Italië*', nr. C-244/08, ECLI:EU:C:2009:478) volgt volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-25513, onder 9) dat de buitenlandse ondernemer die aangiften en verzoeken om teruggaaf ook door de vaste inrichting kan laten doen bij de eigen inspecteur. De vaste inrichting kan de aangiften en/of verzoeken om teruggaaf van de buitenlandse vestiging verwerken in de eigen aangiften. Uit de administratie van de vaste inrichting moet het recht op teruggaaf en/of de verschuldigdheid van de btw van de buitenlandse vestiging blijken. Met name moeten bij teruggaaf originele facturen of invoerdocumenten en een verklaring van ondernemerschap (zie 19.2.2) in de administratie van de vaste inrichting aanwezig zijn. Buitenlandse ondernemers die hun vaste inrichting willen inschakelen, kunnen dit melden aan de inspecteur die bevoegd is voor de vaste inrichting én aan de Belastingdienst/kantoor Heerlen. De buitenlandse vestiging kan dan niet meer zelfstandig btw terugvragen.

5.5.1.4 Buitenlandse ondernemer met vaste inrichting: vergunning voor niet-plaatsgebonden entrepot en verlegging bij invoer

Ondernemers wier bedrijfsuitoefening is gericht op het leveren van goederen die zijn opgesomd in bijlage I bij de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (zie 38.4.4), komen in aanmerking voor een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in Tabel II, post a-8, onderdeel a. Zie 11.2.8.1. Deze vergunning geldt voor zover de bedoelde goederen in Nederland aanwezig zijn. Deze vergunning geldt voor:

- de leveringen die worden verricht door de buitenlandse ondernemer;
- de leveringen door de buitenlandse ondernemer waarbij zijn vaste inrichting in Nederland is betrokken; en
- de leveringen die worden verricht door zijn vaste inrichting in Nederland.

De btw-heffing bij invoer wordt onder bepaalde voorwaarden verlegd naar aangewezen ondernemers en lichamen in de zin van de AWR, andere dan ondernemers voor wie de goederen zijn bestemd. De toepassing van deze verlegging is mogelijk voor ondernemers die hiervoor een individuele vergunning hebben gekregen. Zie 15.2.4. Een buitenlandse ondernemer die in Nederland beschikt over een vaste inrichting die een individuele 'artikel 23'-vergunning heeft, verlegt de btw-heffing ter zake van de invoer naar zijn vaste inrichting in Nederland. De artikel 23-vergunning van de vaste inrichting in Nederland staat op naam van de buitenlandse ondernemer, met het btw-identificatienummer en adres van de vaste inrichting. Deze verlegging vindt plaats voor:

- de invoer door de buitenlandse ondernemer;
- de invoer door de buitenlandse ondernemer waarbij zijn vaste inrichting in Nederland is betrokken; en
- de invoer door de vaste inrichting in Nederland. De vaste inrichting verwerkt de levering die volgt op de hiervóór b
  de goederen in haar aangifte.

5.5.1.5 Buitenlandse ondernemers met vaste inrichting: prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting

Onderlinge prestaties tussen de buitenlandse vestiging en de vaste inrichting in Nederland blijven buiten de btw-heffing omdat er sprake is van één ondernemer (HvJ, zaak '*FCE Bank*', nr. C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196). Als de vaste inrichting in Nederland deel uitmaakt van een fiscale eenheid, kan ook het buitenlandse hoofdkantoor tot de fiscale eenheid behoren. Ook dan worden de prestaties tussen de vaste inrichting en het buitenlandse hoofdkantoor niet in de btw-heffing betrokken (Besluit nr. 2020-25513, onder 3.2.2). Zie verder 5.3.2

5.5.1.6 Buitenlandse ondernemer met vaste inrichting: aftrek van voorbelasting

De buitenlandse ondernemer die vanuit een vaste inrichting in Nederland zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht moet de voorbelasting splitsen in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar deel. Zie hfst. 18. Voor de toepassing van de splitsingsregels moet worden uitgegaan van de prestaties die hij vanuit de vaste inrichting verricht.

De prestaties van de buitenlandse onderdelen zijn wel van belang voor het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting van de vaste inrichting als de voor de vaste inrichting aangeschafte goederen en diensten (ook) worden gebruikt voor de prestaties van de buitenlandse onderdelen. Dit kan zich voordoen als de vaste inrichting werkzaamheden verricht voor die buitenlandse onderdelen. De prestaties verricht vanuit de buitenlandse onderdelen zullen dan samen met de prestaties vanuit de vaste inrichting met inachtneming van de splitsingsregels bepalend zijn voor de omvang van de aftrek van voorbelasting. Bij splitsing op basis van de omzetverhouding is dan de omzetverhouding van de gehele entiteit (vaste inrichting en buitenlandse onderdelen) van belang. Zie 18.4.2.4.

5.5.1.7 Buitenlandse ondernemer met vaste inrichting: inkoop-vaste inrichting

De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in een EU-lidstaat is relevant als het hoofdhuis is gevestigd in een ander land (binnen of buiten de EU) en de inkoop-vaste inrichting B2B-diensten (zie 7.4.1) ter plaatse afneemt voor haar eigen behoeften en gebruik. Een inkoop-vaste inrichting verricht zelf geen prestaties aan derden. Een inkoop-vaste inrichting kan intern ondersteunend zijn voor de andere inrichtingen van de ondernemer. Zie 5.5.1.1. De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in Nederland is van belang voor de B2B-diensten. Het gaat om de bepaling van de plaats van B2B-diensten verricht door:

1. in Nederland gevestigde ondernemers aan een inkoop-vaste inrichting in Nederland die deze diensten afneemt voor h hoeften en gebruik ter plaatse in Nederland; en
2. in een ander land (binnen of buiten de Unie) gevestigde ondernemers aan een inkoop-vaste inrichting in Nederland die afneemt voor haar eigen behoeften en gebruik ter plaatse in Nederland.

In de situatie bedoeld in ad. 1 wordt aan de inkoop-vaste inrichting Nederlandse btw berekend, die de buitenlandse ondernemer kan terugvragen voor zover hij recht op aftrek van btw heeft. Hierbij zijn de volgende situaties mogelijk:

- de ondernemer is in de EU gevestigd. De ondernemer kan de Nederlandse btw terugvragen bij de Belastingdienst Heerlen (zie voor adres 39.1.1) via een teruggaafverzoek, dat hij indient via het elektronisch portaal in de lidstaat waar hij is gevestigd. Zie 19.2;
- de ondernemer is buiten de EU gevestigd. De ondernemer kan de Nederlandse btw terugvragen bij de Belastingdienst Buitenland/kantoor Heerlen via het indienen van een teruggaafverzoek. Zie 19.3.

In de situatie bedoeld in ad. 2 wordt de btw-heffing verlegd naar de inkoop-vaste inrichting in Nederland. Zie 22.1.2. De desbetreffende buitenlandse ondernemer moet zich bij de Belastingdienst Buitenland/Heerlen voor de btw-heffing registreren en voldoet de verlegde Nederlandse btw op aangifte (zie 3.5) en trekt deze btw via de btw-aangifte af, voor zover hij recht op aftrek heeft (zie 3.6.2).

> ***VOORBEELD** Een in Duitsland gevestigd automatiseringsbedrijf A verricht een programmeerdienst om de geautomatiseerde opslagrouting te verbeteren in een goederendepot in Nederland van buitenlandse ondernemer B. Het goederendepot is een inkoop-vaste inrichting van ondernemer B. Het automatiseringsbedrijf A verricht in Nederland een B2B-dienst. Zie 7.4.1. Het goederendepot neemt deze B2B-dienst af voor haar eigen behoefte en voor gebruik ter plaatse. De btw-heffing ter zake van de programmeerdienst wordt verlegd naar (het goederendepot van) ondernemer B. Zie 22.1.2. Ondernemer B registreert zich voor de btw-heffing bij de Belastingdienst Buitenland/kantoor Heerlen, voldoet de (verlegde) btw op aangifte (zie 3.5) en brengt de btw via dezelfde aangifte in aftrek voor zover hij recht op aftrek heeft. Zie 3.6.2.*

5.5.2 Buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting

Een buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting in Nederland kan ook te maken krijgen met Nederlandse omzetbelasting. Hierna worden de situaties behandeld die zich kunnen voordoen.

5.5.2.1 Buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting: alleen voorbelasting

De buitenlandse ondernemer die in Nederland kosten maakt of goederen koopt krijgt btw in rekening gebracht. Deze btw kan hij als voorbelasting in aftrek brengen. Als hij in Nederland verder geen belastbare prestaties verricht en dus geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd is, kan hij de btw op zijn kosten en inkopen terugvragen bij de Belastingdienst in Heerlen. Zie 19.2.1. Deze situatie doet zich bijv. voor als een buitenlandse ondernemer deelneemt aan een beurs in Nederland.

5.5.2.2 Buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting: alleen invoer gevolgd door (intracommunautaire) levering

De buitenlandse ondernemer die goederen uit niet-EU-lidstaten in Nederland invoert, is omzetbelasting verschuldigd. Hij kan de invoeraangifte zelf op eigen naam doen, maar hij kan de invoer ook door een fiscaal vertegenwoordiger laten verzorgen.

Als hij de invoeraangifte op eigen naam doet, moet hij de btw betalen bij de invoer. Hij moet zich verder laten registreren bij de Belastingdienst Buitenland/kantoor Heerlen (zie 5.5.2.5) en daar aangifte doen van de op de invoer volgende (intracommunautaire) levering. Bij een levering aan een Nederlandse afnemer wordt de btw geheven bij de afnemer (zie 22.1.4) en bij een intracommunautaire levering

ite kan hij de bij invoer betaalde btw als voorbelasting aftrekken. Per saldo krijgt hij dus de btw terug.

Wanneer de invoer wordt gevolgd door een intracommunautaire levering, kan hij een vergunning krijgen om de goederen met vrijstelling van omzetbelasting in te voeren. Zie 15.1.16. Van een intracommunautaire levering is ook sprake als hij de in Nederland ingevoerde goederen overbrengt naar zijn bedrijf in een andere EU-lidstaat. Zie 16.2.1. Bij een intracommunautaire levering moet hij ook een Opgaaf ICP indienen. Zie 3.7.2.

Als de buitenlandse ondernemer een fiscaal vertegenwoordiger heeft, hoeft hij zich niet te laten registreren bij de Belastingdienst Buitenland/kantoor Heerlen. De fiscaal vertegenwoordiger verzorgt alle formaliteiten en kan bij invoer de verleggingsregeling toepassen. Zie 5.5.3

5.5.2.3 Buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting: aan- en verkoop accijns- en bulkgoederen

De levering van accijns- en bulkgoederen valt onder bepaalde voorwaarden onder het nultarief. Als de leverancier en/of de afnemer een buitenlandse ondernemer is, geldt in bepaalde situaties als voorwaarde dat hij een fiscaal vertegenwoordiger heeft. Zie 11.2.7 en 11.2.8. Hij heeft daarbij de keuze tussen een algemeen en een beperkt fiscaal vertegenwoordiger. Zie 5.5.3. De administratieve verplichtingen voor een buitenlandse ondernemer zijn het lichtst als hij een beperkt fiscaal vertegenwoordiger aanstelt.

5.5.2.4 Buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting: overige situaties

In alle overige situaties waarin een buitenlandse ondernemer belaste handelingen in Nederland verricht, moet hij zich laten registreren bij de Belastingdienst/kantoor Heerlen en net als een binnenlandse ondernemer aangifte doen. Dit kan zich voordoen als:

- hij een levering of dienst in Nederland verricht en zelf de omzetbelasting verschuldigd is, omdat de heffing niet w de afnemer;
- hij een intracommunautaire verwerving in Nederland verricht

Bij intracommunautaire leveringen moet hij daarvan niet alleen aangifte doen (hij is formeel belasting verschuldigd, maar het tarief is 0%), maar ook een Opgaaf ICP (zie 3.7.2) indienen. Voor de fiscale verplichtingen kan de buitenlandse ondernemer een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Zie 5.5.3.

5.5.2.5 Registratie buitenlandse ondernemer

De buitenlandse ondernemer die zich laat registreren bij de Belastingdienst/kantoor Heerlen moet de volgende gegevens overleggen

- identificatiegegevens (naam, adres, vestigingsplaats en -land);
- het nummer waaronder de ondernemer in het eigen land voor de omzetbelasting of andere belastingen is geregis
- de aard en de rechtsvorm van de onderneming;
- de aard van de afnemer van de prestaties (particulier/ondernemer/niet-ondernemer);
- de geschatte jaaromzet in Nederland.

Ondernemers gevestigd buiten de EU moeten desgevraagd bovendien een verklaring van het ondernemerschap overleggen van de fiscale autoriteit uit het vestigingsland en een gelegaliseerde vertaling daarvan.

Een geregistreerde buitenlandse ondernemer krijgt ook een Nederlands btw-identificatienummer. Dit heeft hij nodig bij in Nederland verrichte intracommunautaire transacties.

5.5.3 Fiscaal vertegenwoordiger

Art. 33g Wet OB

Een ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en hier ook geen vaste inrichting heeft kan in Nederland een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Deze treedt dan op namens de buitenlandse ondernemer en vervult diens rechten en verplichtingen inzake de aangifte, de Opgaaf ICP en de betaling van de belasting.

Degene die als fiscaal vertegenwoordiger wil optreden moet daarvoor een vergunning hebben. Er zijn twee soorten vergunningen, namelijk een *algemene* en een *beperkte*. De fiscaal vertegenwoordiger met een algemene vergunning treedt op namens de buitenlandse ondernemer voor alle leveringen en diensten waarvoor deze de belasting is verschuldigd, de intracommunautaire verwervingen en de invoer. Zie 5.5.4

De fiscaal vertegenwoordiger met een beperkte vergunning treedt op namens de buitenlandse ondernemer voor de invoer van goederen en voor de daaropvolgende leveringen. Verder kan de beperkt fiscaal vertegenwoordiger optreden voor de onder het nultarief vallende levering en aankoop van accijns- en bulkgoederen. Zie 5.5.5.

LET OP Het fiscaalvertegenwoordigerschap brengt geen verandering in de verschuldigdheid van de btw. Als een buitenlandse ondernemer in Nederland leveringen of diensten verricht, wordt de btw in veel gevallen geheven bij de afnemer. Zie 22.1. Dit verandert niet als de buitenlandse ondernemer een fiscaal vertegenwoordiger aanstelt.

5.5.3.1 Fiscaal vertegenwoordiger soms verplicht

Artt. 12, lid 2 en 24d slotzin, Uitv.besl. OB

Een beperkt of een algemeen fiscaal vertegenwoordiger is verplicht als een buitenlandse ondernemer gebruik wil maken van de bijzondere regelingen die gelden bij transacties met accijnsgoederen in een accijnsgoederenplaats of met goederen in een btw-entrepot. Zie oor afstandsverkopen door ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd. Zie 6.6.

5.5.3.2 Fiscaal vertegenwoordiger: voorwaarden vergunning

Art. 24c Uitv.besl. OB en art. 31a Uitv.besch. OB

Een fiscaal vertegenwoordiger moet een vergunning hebben. Tenzij de inspecteur anders bepaalt, wordt een vergunning slechts verleend als de verzoeker

- in Nederland woont of is gevestigd;
- in de afgelopen vijf jaar niet wegens overtreding van de wettelijke bepalingen inzake rijksbelastingen of douane o veroordeeld;
- een administratie voert die aan bepaalde eisen voldoet;
- zekerheid stelt tot een door de inspecteur vastgesteld bedrag;
- op verzoek van de inspecteur inlichtingen verstrekt die nodig zijn om de hoogte van de zekerheid vast te stellen.

***LET OP* Een fiscaal vertegenwoordiger moet zekerheid stellen voor een bepaald bedrag. Zie 5.5.4.2, 5.5.5.4 en 5.5.6. Als de vergunning voor de fiscaal vertegenwoordiger wordt ingetrokken, wordt de zekerheid niet automatisch opgeheven. Zie 5.5.7.**

5.5.4 Algemeen fiscaal vertegenwoordiger

Art. 24c Uitv.besl. OB

De fiscaal vertegenwoordiger met een algemene vergunning treedt op namens de buitenlandse ondernemer voor alle leveringen en diensten waarover deze de belasting verschuldigd is, de intracommunautaire verwervingen en de invoer. De fiscaal vertegenwoordiger krijgt de mogelijkheid aangifte te doen voor de buitenlandse ondernemer. De aanslagen voor de buitenlandse ondernemer worden aan de fiscaal vertegenwoordiger gezonden. Deze moet tijdig aangifte doen en de verschuldigde belasting betalen. Teruggaven worden verleend aan de fiscaal vertegenwoordiger. Hij moet ook de Opgaaf ICP indienen. Zie 3.7.2.2. Bij dit alles wordt gebruikgemaakt van het Nederlandse btw-identificatienummer van de buitenlandse ondernemer. Wel moeten op de facturen die door of namens de buitenlandse ondernemer worden uitgereikt ook het btw-identificatienummer en de naam en het adres van de fiscaal vertegenwoordiger worden vermeld.
Bij de invoer van goederen uit niet-EU-lidstaten kan de buitenlandse ondernemer met een fiscaal vertegenwoordiger een vergunning krijgen om de verleggingsregeling voor de btw toe te passen. Zie 15.2.4. Als de fiscaal vertegenwoordiger voor meer dan één buitenlandse ondernemer optreedt, moet hij deze vergunning per buitenlandse ondernemer aanvragen.
De buitenlandse ondernemer kan slechts één algemeen fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Daarnaast kan hij voor bepaalde transacties gebruikmaken van de diensten van een beperkt fiscaal vertegenwoordiger. Zie 5.5.5. In dat geval heeft de algemeen fiscaal vertegenwoordiger met deze transacties uiteraard niets te maken.

5.5.4.1 Algemeen fiscaal vertegenwoordiger: vergunning

Voor een algemene vergunning om als fiscaal vertegenwoordiger voor een buitenlandse ondernemer op te treden moet de ondernemer die als zodanig wil optreden een schriftelijk verzoek indienen bij de eigen inspecteur. Het verzoek moet de volgende gegevens bevatten:

- naam, adres en woonplaats van de verzoeker;
- het beoogde tijdstip van aanvang van het fiscaal vertegenwoordigerschap;
- de vermoedelijke aard en omvang van de belastbare handelingen per kalenderjaar;
- naam, adres en woonplaats van de buitenlandse ondernemer en, als de ondernemer is gevestigd in een andere E identificatienummer dat is toegekend door die EU-lidstaat;
- de aard van het bedrijf van de buitenlandse ondernemer.

Bij het verzoek moet een verklaring van de buitenlandse ondernemer worden overgelegd waaruit blijkt dat de verzoeker door hem is gemachtigd om namens hem op te treden als fiscaal vertegenwoordiger.
Het verzoek om als fiscaal vertegenwoordiger te mogen optreden, wordt afgewezen als de verzoeker niet in staat is of zal zijn om aan de gestelde voorwaarden te voldoen (Besluit nr. DLKD/2013/2291M). Daarvan kan bijv. sprake zijn als de administratie van de ondernemer niet voldoende in orde is om een adequate controle op de handelingen van de buitenlandse ondernemer mogelijk te maken. Zo zal de administratie van de fiscaal vertegenwoordiger o.a. moeten bevatten of zal uit zijn administratie moeten blijken:

- de facturen die aan en door de buitenlandse ondernemer zijn uitgereikt;
- de herkomst en de bestemming van de aan en door de buitenlandse ondernemer verrichte leveringen van goeder verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen; en
- hoeveel btw de buitenlandse ondernemer is verschuldigd.

De buitenlandse ondernemer moet worden geregistreerd bij de Belastingdienst en krijgt een btw-identificatienummer. Als hij al een btw-identificatienummer heeft, moet dit bij het verzoek om de vergunning worden opgegeven. Als de buitenlandse ondernemer nog niet is geregistreerd bij de Belastingdienst, regelt de inspecteur bij wie het verzoek is ingediend dit.

5.5.4.2 Algemeen fiscaal vertegenwoordiger: zekerheid en aansprakelijkheid

De inspecteur stelt bij het verlenen van een vergunning aan een fiscaal vertegenwoordiger de hoogte vast van het bedrag van de te stellen zekerheid. De vergunning wordt niet eerder afgegeven dan nadat de zekerheid is aanvaard door de ontvanger van het bevoegde belastingkantoor. Zie 39.1

Voor de algemeen fiscaal vertegenwoordiger wordt voor de hoogte van het bedrag aan zekerheid tot uitgangspunt genomen het gemiddelde bedrag aan btw dat per kwartaal wordt voldaan of, als dit meer is, de btw die gemiddeld per maand verschuldigd zou zijn, als de verrichte leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen en invoer niet onder een vrijstelling of onder het 0%-tarief zouden vallen. Als goederen voor meer dan één belastbaar feit in de heffing kunnen worden betrokken, wordt voor het bepalen van de hoogte van de zekerheid uitgegaan van één van die feiten. De inspecteur stelt de hoogte van de zekerheid vast volgens vaste normen. Zie 5.5.6.
Als een algemeen fiscaal vertegenwoordiger voor meerdere buitenlandse ondernemers optreedt, kan de inspecteur op verzoek van de algemeen fiscaal vertegenwoordiger toestaan dat voor (een deel van) deze vertegenwoordigingen één bedrag aan zekerheid wordt gesteld (een collectieve zekerheid). De algemeen fiscaal vertegenwoordiger moet in zijn verzoek aangeven voor welke buitenlandse ondernemers hij collectief zekerheid wil stellen. De collectieve zekerheid kan worden uitgewonnen voor het voldoen van de vordering op één of meer buitenlandse ondernemers waarvoor de collectieve zekerheid is gesteld. De algemeen fiscaal vertegenwoordiger is mede aansprakelijk voor de verschuldigde btw en de daarmee samenhangende rente en boete. Deze aansprakelijkheid is per kalenderjaar beperkt tot het door de inspecteur vastgestelde bedrag van de zekerheid. Als een naheffingsaanslag wordt opgelegd die betrekking heeft op meerdere kalenderjaren, is de algemeen fiscaal vertegenwoordiger voor de betrokken kalenderjaren aansprakelijk tot het bedrag van de per kalenderjaar gestelde zekerheid. Als een naheffingsaanslag over twee kalenderjaren wordt opgelegd, kan de algemeen fiscaal vertegenwoordiger tweemaal aansprakelijk worden gesteld voor het bedrag van de zekerheid. Zie 5.5.6.

5.5.5 Beperkt fiscaal vertegenwoordiger

Art. 24c Uitv.besl. OB

De fiscaal vertegenwoordiger met een beperkte vergunning treedt op namens de buitenlandse ondernemer voor de invoer van goederen en de daaropvolgende leveringen. Voor de invoer kan de beperkt fiscaal vertegenwoordiger namens de buitenlandse ondernemer eventueel gebruikmaken van de zgn. verleggingsregeling bij invoer. Zie 15.2.4. Een buitenlandse ondernemer kan geen gebruikmaken van een beperkt fiscaal vertegenwoordiger als de op de invoer volgende levering onder de regeling voor afstandsverkopen valt. Zie 6.6. Het betreft hier uit een niet-EU-lidstaat ingevoerde goederen die worden doorgeleverd aan een afnemer uit een andere EU-lidstaat dan Nederland die geen btw-identificatienummer heeft. Om in dit geval de verleggingsregeling bij invoer toch te kunnen toepassen kan de buiten de EU gevestigde ondernemer een algemeen fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Zie 5.5.4.
De beperkt fiscaal vertegenwoordiger kan ook namens de buitenlandse ondernemer optreden voor:

- a. de levering of aankoop van accijnsgoederen, bulkgoederen en bepaalde minerale oliën met toepassing van het nultarief. Zie 11.2.7.1, 11.2.7.2 en 11.2.8.1;
- *b.* de intracommunautaire verwerving van goederen die onmiddellijk voorafgaat aan de onder *a.* bedoelde levering;
- c. de intracommunautaire levering of de uitvoer die onmiddellijk volgt op de onder *a.* bedoelde levering;
- *d.* de aankoop van minerale oliën of bulkgoederen die voorafgaat aan de uitslag van die goederen uit een accijnsgoederenplaats met bijzondere vergunning resp. uit een plaatsgebonden btw-entrepot en de op die aankoop volgende levering. Zie 11.2.7.3 en 11.2.8.2.

Verder is toegestaan dat de beperkt fiscaal vertegenwoordiger ook wordt aangesteld voor intracommunautaire verwervingen van accijnsgoederen, bulkgoederen en bepaalde minerale oliën en daaropvolgende intracommunautaire leveringen of uitvoer.
Bij het opeenvolgen van verkrijgingen van goederen en leveringen daarvan moet van dezelfde fiscaal vertegenwoordiger gebruik worden gemaakt, zodat in diens administratie de goederenstroom kan worden gevolgd. Voor het overige mag een buitenlandse ondernemer gebruikmaken van de diensten van meer dan één beperkt fiscaal vertegenwoordiger. Ook als hij al een algemeen fiscaal vertegenwoordiger heeft, mag hij nog een beperkt fiscaal vertegenwoordiger inschakelen.

5.5.5.1 Beperkt fiscaal vertegenwoordiger: aangiften

De buitenlandse ondernemer die gebruikmaakt van een beperkt fiscaal vertegenwoordiger hoeft zich niet te laten registreren bij de Belastingdienst. De beperkt fiscaal vertegenwoordiger krijgt een subnummer aan het btw-identificatienummer. Als zijn gewone btw-identificatienummer bijv. 123456789*B01* is, zal hij voor het fiscaal vertegenwoordigerschap als nummer krijgen 123456789*B02*. Onder dit nummer moet hij aangifte doen en omzetbelasting betalen over de handelingen waarvoor hij als beperkt fiscaal vertegenwoordiger optreedt.
Als de beperkt fiscaal vertegenwoordiger de op aangifte vermelde omzetbelasting niet voldoet of onjuist aangifte doet, moet de naheffingsaanslag volgens de rechter worden opgelegd aan de buitenlandse ondernemer (Hof Den Haag, nr. 03/2927, ECLI:NL:GHS-GR:2004:AV3394).
De beperkt fiscaal vertegenwoordiger is wel aansprakelijk voor de betaling van de verschuldigde omzetbelasting. Zie 5.5.5.4. De beperkt fiscaal vertegenwoordiger die voor meer dan één buitenlandse ondernemer optreedt, maakt voor alle ondernemers gebruik van hetzelfde btw-(identificatie)nummer. Hij doet dus voor al zijn opdrachtgevers één 'geconsolideerde' aangifte.
Op de facturen die de buitenlandse ondernemer uitreikt voor leveringen ter zake waarvan de beperkt fiscaal vertegenwoordiger optreedt, moeten het btw-identificatienummer en de naam en het adres van de fiscaal vertegenwoordiger worden vermeld. Zie 28.2.3.
Voor de *invoer van goederen* kan de beperkt fiscaal vertegenwoordiger een vergunning krijgen om de verleggingsregeling voor de btw toe te passen. Zie 15.2.4. Deze vergunning geldt dan voor alle buitenlandse ondernemers voor wie hij de invoer verzorgt.
Als de buitenlandse ondernemer een *intracommunautaire levering* verricht, moet dit worden vermeld op een Opgaaf ICP. Zie 3.7.2.2. Hierbij moet het btw-identificatienummer worden opgegeven waaronder de levering wordt verricht. Dit is het btw-identificatienummer van de beperkt fiscaal vertegenwoordiger die ook de Opgaaf ICP moet indienen. Dit nummer moet tevens worden bekendgemaakt aan de zijn EU-lidstaat een intracommunautaire verwerving verricht.

Als de buitenlandse ondernemer een *intracommunautaire verwerving* verricht van accijnsgoederen, bulkgoederen of bepaalde minerale oliën, moet hij aan de leverancier het btw-identificatienummer opgeven waaronder de verwerving wordt verricht. In dit geval kan hij het btw-identificatienummer en de naam van de beperkt fiscaal vertegenwoordiger opgeven.
Als de goederen na invoer in Nederland aan een Nederlandse ondernemer worden geleverd, wordt de heffing van omzetbelasting verlegd naar de Nederlandse afnemer. Zie 22.1.

5.5.5.2 Beperkt fiscaal vertegenwoordiger: niet-plaatsgebonden btw-entrepot

De buitenlandse ondernemer die een niet-plaatsgebonden btw-entrepot wil oprichten moet een vergunning hebben. Zie 11.2.8. Een beperkt fiscaal vertegenwoordiger kan deze vergunning namens de buitenlandse ondernemer bij zijn eigen inspecteur aanvragen. De buitenlandse ondernemer krijgt dan *geen* btw-identificatienummer en moet gebruikmaken van het nummer van zijn fiscaal vertegenwoordiger. Een buitenlandse ondernemer kan slechts één vergunning voor een niet-plaatsgebonden btw-entrepot krijgen.

5.5.5.3 Beperkt fiscaal vertegenwoordiger: vergunning

Voor een vergunning om als beperkt fiscaal vertegenwoordiger voor buitenlandse ondernemers op te treden, moet degene die als zodanig wil optreden een schriftelijk verzoek indienen bij de eigen inspecteur. Het verzoek moet de volgende gegevens bevatten:

- naam, adres en woonplaats van de verzoeker;
- het beoogde tijdstip van aanvang van het fiscaal vertegenwoordigerschap;
- de vermoedelijke aard en omvang van de belastbare handelingen per kalenderjaar.

De beperkt fiscaal vertegenwoordiger moet in het bezit zijn van een machtiging van de buitenlandse ondernemer om namens hem op te treden als fiscaal vertegenwoordiger. Deze machtigingsbewijzen moet hij bij zijn administratie bewaren. Goedgekeurd is dat deze machtiging van de buitenlandse ondernemer niet wordt meegezonden met het verzoek om als beperkt fiscaal vertegenwoordiger te mogen optreden. Hierbij geldt als voorwaarde dat de machtiging op verzoek van de inspecteur moet kunnen worden overgelegd (Besluit nr. BLKB/2013/2291M).

5.5.5.4 Beperkt fiscaal vertegenwoordiger: zekerheid en aansprakelijkheid

Voor de beperkt fiscaal vertegenwoordiger wordt voor de hoogte van het bedrag van de zekerheid tot uitgangspunt genomen het gemiddelde bedrag dat per maand aan btw verschuldigd zou zijn, als bij de invoer en/of de levering geen vrijstelling of 0%-tarief van toepassing zou zijn. Als goederen voor meer dan één belastbaar feit in de heffing kunnen zijn betrokken, wordt voor het bepalen van de hoogte van de zekerheid uitgegaan van één van die feiten. De inspecteur stelt de hoogte van de zekerheid vast volgens de normen. Zie 5.5.6. De beperkt fiscaal vertegenwoordiger is medeaansprakelijk voor de door al zijn cliënten verschuldigde btw en de daarmee samenhangende rente en boete. Daarbij staat het bedrag aan zekerheid dat de inspecteur heeft vastgesteld voor het totaal van de cliënten waarvoor de beperkt fiscaal vertegenwoordiger optreedt, volledig ter beschikking. Dit geldt ook als de vordering van de Belastingdienst het gevolg is van het handelen of de nalatigheid van slechts één of een deel van de cliënten van de beperkt fiscaal vertegenwoordiger. De aansprakelijkheid van de beperkt fiscaal vertegenwoordiger is – in tegenstelling tot de aansprakelijkheid van de algemeen fiscaal vertegenwoordiger – dus niet gemaximeerd tot het bedrag van de zekerheid.

5.5.6 Fiscaal vertegenwoordiger: normen voor hoogte zekerheid

Voor de hoogte van de bij fiscaal vertegenwoordigers te stellen zekerheid heeft de staatssecretaris van Financiën normen vastgesteld die zijn opgenomen in de tabel hierna (Besluit nr. BLKB/2013/2291M).

Categorie goederen	*Percentage zekerheid*	*Minimumbedrag zekerheid*	*Maximumbedrag zekerheid*
1. bulkgoederen, halffabricaten en productiemiddelen	5%	€ 5000	€ 100 000
2. consumptiegoederen	5%	€ 5000	€ 500 000

De zekerheid bedraagt per vergunning 5% van de btw-bedragen die worden bedoeld in 5.5.4.2 en 5.5.5.4, met dien verstande dat de zekerheid is gebonden aan het in de tabel opgenomen minimum- en maximumbedrag. De goederen zijn in twee categorieën ingedeeld. Bij twijfel over de indeling van de goederen in categorie 1 of 2 moeten de goederen worden ingedeeld in categorie 2. Categorie 2 heeft betrekking op alle goederen die zonder verdere be- of verwerking in het vrije verkeer kunnen worden gebracht. Ook bepaalde aangewezen goederen vallen onder categorie 2. Zie 35.2.9.2. Als een beperkt fiscaal vertegenwoordiger optreedt namens één of meerdere buitenlandse ondernemers, is het mogelijk dat deze of die buitenlandse ondernemer(s) zowel categorie 1-goederen als categorie 2-goederen invoeren. Als dit het geval is, moet voor het bepalen van de hoogte van de zekerheid van de fiscaal vertegenwoordiger worden uitgegaan van categorie 2-goederen. Bij een algemeen fiscaal vertegenwoordiger is per vergunning duidelijk welke buitenlandse ondernemer hij vertegenwoordigt en welke categorie goederen die ondernemer invoert. Bij een algemeen fiscaal vertegenwoordiger wordt voor de hoogte van de zekerheid uitgegaan van categorie 2-goederen als hij een buitenlandse ondernemer vertegenwoordigt die óf alleen categorie 2-goederen invoert óf zowel categorie 1- als categorie 2-goederen invoert. Voor de collectieve zekerheid die een algemeen fiscaal vertegenwoordiger (na toestemming van de inspecteur; zie 5.5.4.2) stelt, gelden dezelfde normen, berekeningswijze en minimum- en maximumbedragen als voor de individuele zekerheid.

In de situatie dat er aanwijzingen zijn voor het optreden van btw-fraude (zie 35.2.9) van de fiscaal vertegenwoordiger en/of zijn cliënt(en), wijst de inspecteur het verzoek om op te treden als fiscaal vertegenwoordiger af of trekt hij de verleende vergunning in. In situaties waarbij er geen aanwijzingen zijn maar wel een verhoogd risico op fraude, kan de inspecteur een hoger bedrag aan zekerheid vaststellen. Fiscaal vertegenwoordigers die in het verleden een zekerheid hebben gesteld waarbij voor de berekening van de zekerheid is afgeweken van de hiervóór opgenomen normen, kunnen de inspecteur verzoeken om de hoogte van de zekerheid aan te passen conform de hiervóór opgenomen normen. Voor zover de in het verleden gestelde zekerheid hoger is dan de zekerheid die wordt vastgesteld volgens de hiervóór opgenomen normen, zal de in het verleden gestelde zekerheid worden vervangen door de nieuwe (lagere) zekerheid, met overnameclausule. Deze overnameclausule houdt in dat de bank de verplichtingen die voortvloeien uit de oude zekerheid, overneemt. Bij een verlaging van het bedrag van de zekerheid wordt de 'bovenwaarde' van de in het verleden gestelde zekerheid vrijgegeven op het moment dat de ontvanger de nieuwe zekerheid aanvaardt. De "bovenwaarde" blijft niet vijf jaar lang vaststaan. Zie 5.5.7. De algemeen fiscaal vertegenwoordiger is per jaar hoofdelijk aansprakelijk voor het bedrag van de zekerheid dat is berekend volgens de normen die hiervóór zijn opgenomen. Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt de uitwerking geïllustreerd.

***VOORBEELD** In 2018 is een zekerheid gesteld van € 100 000. In 2020 is de zekerheid verlaagd tot € 5000. Stel dat in 2021 een naheffingsaanslag wordt opgelegd over 2018 en 2019 van € 100 000. De algemeen fiscaal vertegenwoordiger is dan hoofdelijk aansprakelijk voor de nieuwe zekerheid voor twee jaren, dus voor 2 × € 5000.*

5.5.7 Fiscaal vertegenwoordiger: duur zekerheid

Een bij een fiscaal vertegenwoordiger gestelde zekerheid wordt niet eerder vrijgegeven dan in het jaar waarin de heffing definitief is komen vast te staan. De bevoegdheid tot naheffing vervalt vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Zie 31.1.4. Als in de tussentijd een naheffingsaanslag wordt opgelegd die nog niet onherroepelijk vaststaat, kan het nog langer duren voordat de heffing definitief vaststaat. Dit betekent dat de gestelde zekerheid ten minste vijf jaar lang vaststaat.

6 Leveringen

6.1 Wat zijn leveringen?

Omzetbelasting wordt geheven ter zake van *leveringen* van *goederen* die in Nederland door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Het begrip 'levering' heeft voor de btw een eigen betekenis. Ook handelingen die civielrechtelijk of naar het spraakgebruik niet als levering worden aangemerkt, kunnen dat voor de btw wel zijn. Zie 6.2.2. Ook kan het door een ondernemer overbrengen van zijn goederen van de ene EU-lidstaat naar de andere EU-lidstaat als een levering worden aangemerkt. Zie 16.2.
Heffing van btw kan alleen aan de orde komen als een levering *in Nederland* wordt verricht. Voor het vaststellen of een levering in Nederland plaatsvindt zijn regels gegeven. Zie 6.3. Voor zgn. afstandsverkopen gelden bijzondere regels als het gaat om de plaats van levering. Bij afstandsverkopen gaat het om leveringen van de ene EU-lidstaat naar de andere EU-lidstaat aan o.a. particuliere afnemers waarbij de leverancier het vervoer van de goederen naar de afnemer verzorgt. Zie 6.6.
Alleen leveringen door een als zodanig handelend *ondernemer* vallen onder het bereik van de btw. Zie 5.1.2.
Voor btw-heffing over leveringen is verder nodig dat de levering *onder bezwarende titel* moet worden verricht. Dit houdt in dat er sprake moet zijn van een tegenprestatie (een vergoeding). Er moet een rechtstreeks verband bestaan tussen het geleverde goed en de ontvangen tegenwaarde. Zie 7.2.3. Meestal is dat een geldbedrag, maar de tegenprestatie kan ook geheel of gedeeltelijk in natura worden voldaan. Bij het ontbreken van een tegenprestatie kan in beginsel geen heffing van btw plaatsvinden. Zie 8.1. In de btw-wetgeving zijn echter enkele handelingen die om niet (gratis) worden verricht, gelijkgesteld met leveringen of diensten die onder bezwarende titel worden verricht. Zie 6.2.9.

LET OP De vraag of een levering al dan niet tegen vergoeding plaatsvindt, is ook van belang bij de invulling van het begrip 'economische activiteit'. Zie 5.2.3 en 5.2.4.

Volgens de Hoge Raad kon geen btw worden geheven in de situatie waarbij een bv werd ontbonden en het gehele vermogen (waaronder een zeiljacht) in het kader van de vereffening naar de enig aandeelhouder ging. Er was geen sprake van een rechtsbetrekking tussen de bv en de aandeelhouder waarbij over en weer prestaties werden uitgewisseld. Het vermogen ging zonder enige tegenprestatie over naar de aandeelhouder (HR, nr. 43.642, ECLI:NL:HR:2009:BD9223). Deze beslissing betrof het jaar 1997. Naar onze mening zou volgens de huidige wettelijke bepalingen gesteld kunnen worden dat er in een dergelijke situatie sprake is van een handeling die wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel. Zie 6.2.9.
Hierna worden verder enkele algemene aspecten van de levering behandeld, zoals het onderscheid tussen leveringen en diensten (zie 6.1.1), illegale activiteiten (zie 6.1.2) en het tijdstip van een levering. Zie 6.1.3.

6.1.1 Levering of dienst?

Een prestatie van een ondernemer kan een levering van goederen zijn. Als dat niet het geval is, is de prestatie vaak een dienst. Diensten zijn namelijk alle prestaties die geen leveringen van goederen zijn. Zie 7.1.
Bij combinaties van leveringen en diensten moet worden beoordeeld of het geheel een dienst of een levering is dan wel of er een splitsing moet worden aangebracht (vgl. HvJ EU, *'Faaborg-Gelting Linien'*, zaak C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184). Zie 9.3.2.
Het onderscheid tussen leveringen van goederen en het verrichten van diensten is in de volgende gevallen van belang.

a. Leveringen en diensten zijn alleen belast als ze in Nederland worden verricht. Voor de plaats van een levering gelden andere regels dan voor de plaats van een dienst. Zie 6.3 en 7.3.
b. In de bij de wet behorende Tabel I worden onder a. de leveringen van goederen en onder b. de diensten opgesomd die zijn belast met het 9%-tarief. Zie 10.1.
c. Bij de vrijstellingen wordt onderscheid gemaakt tussen leveringen en diensten. Veel vrijstellingen gelden alleen voor diensten. Zie hfst. 12.
d. Bij werkzaamheden aan onroerende zaken is het van belang te weten of er sprake is van een dienst (bijv. een verbouwing) of van een levering. Zie 6.2.6.

Op de vraag of reprografische activiteiten als levering of als dienst moeten worden aangemerkt, heeft het Hof van Justitie geantwoord dat rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waarin de activiteiten worden uitgeoefend. Er is sprake van een *levering* van goederen voor zover het gaat om een gewone reproductie van documenten op een drager, waarbij de macht om erover te beschikken wordt overgedragen van de reprograaf op de klant die de kopieën van het origineel heeft besteld. Maar de reprografische activiteit is een *dienst* als zij gepaard gaat met bijkomende diensten die vanwege het belang ervan voor de klant overheersend zijn ten aanzien van de levering van goederen. Hierbij kan bijv. worden gedacht aan adviesverlening en het aanpassen, wijzigen en veranderen van het origineel volgens de wensen van de klant (HvJ EU, *'Graphic Procédé'*, zaak C-88/09, ECLI:EU:C:2010:76).

LET OP Uit artt. 8 en 9 Verordening nr. 282/2011/EG blijkt dat de assemblage van een machine uit onderdelen die door de klant ter beschikking zijn gesteld, een dienst vormt.

6.1.2 Leveringen: illegale activiteiten

Het is voor de heffing van omzetbelasting niet van belang of een handeling al dan niet geoorloofd of ethisch toelaatbaar is, dan wel buiten het statutaire doel van een onderneming valt. Ook illegale handelingen worden in beginsel in de heffing betrokken. Zo is omzetbelasting verschuldigd wegens:

- het onbevoegd uitoefenen van de geneeskunst;
- de illegale levering van vuurwerk;
- de verboden verkoop van namaakartikelen.

Er mag echter volgens het Europese Hof van Justitie *geen* omzetbelasting worden geheven wegens de illegale levering en/of invoer van goederen die voldoen aan de volgende drie eisen (*'Happy Family'*, zaak C-289/86, ECLI:EU:C:1988:360).

- De levering en invoer van het goed zijn in de hele EU absoluut verboden, met uitzondering van het streng bewaa voor medische of wetenschappelijke doeleinden.
- Dit verbod geldt vanwege de aard van het goed zelf, bijv. omdat het schadelijke kenmerken heeft voor de openba gezondheid enz.
- Door dat verbod en door die aard van het goed is elke mededinging tussen de legale en de illegale economische

Op basis van deze criteria valt de levering van verdovende middelen, waaronder zgn. paddo's, buiten het bereik van de btw-heffing (HR, nr. 35.609, ECLI:NL:HR:2001:AA9244). Wel is in beginsel belast de verhuur van een cafétafel aan een drugshandelaar (HvJ EU,*'Coffeeshop Siberie'*, zaak C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334). Ook de handel in zaden en stekken van henneplanten en bordeelexploitatie zijn belast met btw(HR, nr. 34.701, ECLI:NL:HR:2001:AA9242 en HR, nr. 30.000, ECLI:NL:HR:2000:AH9701). De transacties die plaatsvinden binnen het zgn. experiment gesloten coffeeshopketen (ook wel wietexperiment genoemd) vallen buiten het bereik van de btw-heffing (www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_berekenen_aan_uw_klanten/waarover_btw_berekenen/waarover-geen-btw-berekenen/wet-experiment-gesloten-coffeeshopketen). Het experiment is namelijk beperkt van omvang, streng gereguleerd, tijdelijk van aard en heeft uitsluitend als doel om duidelijk te maken of de legale levering, inkoop en verkoop van cannabis mogelijk zijn. Gelet daarop ontstaat geen economische legale markt voor de handel in softdrugs waardoor geen sprake is van mededinging tussen handelaren.

LET OP De voorbelasting die is toe te rekenen aan onbelastbare illegale activiteiten is niet aftrekbaar. Zie 18.1.3 en 18.1.5.1.

6.1.3 Tijdstip levering

Het tijdstip van een levering is niet in de omzetbelastingwetgeving geregeld. In algemene zin geldt als het tijdstip van levering het moment waarop de afnemer van de goederen de macht verkrijgt om als eigenaar over de goederen te beschikken. Zie 6.2.2. Het tijdstip waarop het koopcontract is gesloten en de datum waarop de factuur wordt uitgereikt, zijn niet van belang.

Bij de meeste leveringen is het tijdstip van levering het moment waarop de goederen feitelijk worden overgedragen aan de afnemer (de terhandstelling). Het komt soms ook voor dat de leverancier de goederen nog niet afgeeft aan de koper, maar deze voor de koper bewaart. Het hangt dan van de feiten en omstandigheden af op welk moment de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken wordt overgedragen. Installatie- en montageleveringen worden verricht op het tijdstip waarop de met de levering gepaard gaande werkzaamheden zijn voltooid. Zie 6.2.8.

Bij onroerende zaken vindt de levering volgens het (Nederlandse) civiele recht plaats op het moment dat de notariële akte wordt ingeschreven in de openbare registers. De notaris laat dit vrijwel altijd doen binnen één à twee dagen na het opmaken van de akte. Voor de heffing van omzetbelasting kan echter sprake zijn van een levering op een eerder tijdstip. Als namelijk de macht om als eigenaar over een onroerende zaak te beschikken aan de koper wordt overgedragen vóórdat de juridische levering plaatsvindt, is dat eerdere tijdstip voor de omzetbelasting het tijdstip van levering (Hof Den Bosch, nr. 00/00268, ECLI:NL:GHSHE:2002:AF3137). Zie 13.2.10.

Zie 7.1.2.1 voor het tijdstip waarop zgn. doorlopende prestaties worden verricht (bijv. levering van gas). Bij doorlopende prestaties is geen afgebakend tijdstip aan te wijzen waarop de prestaties worden verricht.

Het tijdstip waarop een levering wordt verricht is van belang in verband met het volgende.

- Als de klant ondernemer of rechtspersoon is, moet de leverancier vóór de 15de dag na de maand waarin de leve factuur uitreiken. Zie 28.1.5.
- Als er geen factuur hoeft te worden uitgereikt, is de belasting meestal verschuldigd op het moment waarop de leve Zie 28.3.4.
- Bij een tariefwijziging moet het de leverancier bekend zijn of op het moment van de levering het oude dan wel he toepassing is. Zie 9.2.1.

6.2 Leveringen van goederen

6.2.1 Goederen

Art. 3, lid 7, Wet OB

Een van de belastbare feiten voor de btw is de levering van *goederen*. De omzetbelasting kent een eigen definitie van het begrip 'goederen'. Volgens de Nederlandse omzetbelastingwetgeving zijn goederen alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten. De BTW-Richtlijn heeft het over *lichamelijke zaken*.

Het begrip 'goederen' is voor alle landen van de EU gelijk. Het Hof van Justitie heeft dit begrip echter nog niet verder ingevuld. Wel kan uit het arrest '*Fischer en Brandenstein*' worden afgeleid dat het moet gaan om tastbare en stoffelijke voorwerpen (zaak C-323/99, ECLI:EU:C:2001:280). Het Nederlandse civiele recht is niet van belang voor de uitleg van het begrip 'goederen' voor de omzetbelasting. Elektriciteit, gas, warmte, koude e.d. zijn voor de omzetbelasting ook goederen (lichamelijke zaken). Dus voor de vraag of de levering van deze goederen al dan niet in Nederland plaatsvindt, gelden de regels genoemd in 6.3. Dit geldt dus ook voor particulieren die met zonnepanelen opgewekte elektriciteit tegen betaling terugleveren aan het net. Zij zijn immers ondernemers voor de btw. Zie 5.2.3.2.
Vermogensrechten zijn voor de omzetbelasting geen goederen. De overdracht hiervan is geen levering maar een dienst. Enkele voorbeelden van vermogensrechten zijn effecten, geldige postzegels, geldige spoorkaartjes, auteursrechten, octrooirechten, licenties en bouwkundige tekeningen. Zie 7.2.
De vestiging, overdracht, wijziging of afstand van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (de zakelijke rechten op onroerende zaken), zoals erfpachtrecht en opstalrecht, worden echter wel als een levering van goederen beschouwd tenzij de vergoeding daarvoor lager is dan de waarde van die rechten in het economisch verkeer. Zie 13.3.1.
Zie 13.1.1 voor het onderscheid tussen roerende goederen en onroerende goederen.

6.2.1.1 Eén goed of meerdere goederen en diensten

Bij de levering van een combinatie van goederen kan zich de vraag voordoen of er sprake is van de levering van één (hoofd)goed of van meerdere goederen. Dit is met name het geval als op de afzonderlijke goederen verschillende tarieven van toepassing zijn. Ook bij de combinatie van de levering van een goed en een dienst kan de vraag opkomen of er sprake is van afzonderlijke prestaties of dat de dienst opgaat in de levering dan wel de levering in de dienst. Zie 9.3.2.
Bij onroerende goederen kan een zaak die bouwkundig één geheel vormt, voor de btw soms worden gesplitst in meerdere zelfstandige zaken. Zie 13.1.3.

6.2.2 Leveringen: algemeen

Het begrip 'levering' wordt omschreven als *de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken*. Deze ruime omschrijving houdt in dat ook sprake van een levering kan zijn in situaties waarin geen of nog geen sprake is van de juridische eigendomsoverdracht van een goed (lichamelijke zaak). Zie 6.2.3.
Vervolgens worden daaraan nog enkele handelingen toegevoegd die voor de btw ook als levering worden aangemerkt. Het betreft:

- de afgifte van goederen op grond van een huurkoopovereenkomst. Zie 6.2.4 en 6.2.5.
- de oplevering van onroerende zaken door de vervaardiger. Zie 6.2.6.
- vorderingen door de overheid. Zie 6.2.7.
- het aanbrengen van goederen aan andere goederen. Zie 6.2.8.

Verder zijn er nog enkele bijzondere vormen van levering, zoals het aan het bedrijf onttrekken van goederen voor o.m. privédoeleinden en het voor bedrijfsdoeleinden gratis verstrekken van goederen aan derden. Zie 6.2.9 en 6.2.10.

6.2.2.1 Leveringen: overbrengen eigen goederen naar andere EU-lidstaat

Als een ondernemer eigen goederen naar een andere EU-lidstaat brengt, behoudt hij de macht om als eigenaar over die goederen te beschikken. Er is dus voor de btw in beginsel geen sprake van een levering. Om echter de grensoverschrijdende goederenbewegingen te kunnen volgen, wordt deze overbrenging toch als een levering aangemerkt. Deze *fictieve* levering vormt een zgn. intracommunautaire levering. Zie 16.2.1.

6.2.3 Overdracht of overgang macht om als eigenaar te beschikken

Art. 3, lid 1, onderdeel a., Wet OB

In de eerste plaats wordt als levering aangemerkt de *overdracht of overgang* van de *macht* om *als eigenaar* over een lichamelijke zaak *te beschikken*. Bij de beoordeling wie de macht verkrijgt om over een zaak als eigenaar te beschikken, moet niet zozeer worden gekeken naar de voorwaarden voor de civielrechtelijke eigendomsoverdracht. Beslissend is of een ander de bevoegdheid heeft verkregen om concreet (feitelijk) te beschikken over de zaak (HvJ EU, '*Safe Rekencentrum*', zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61). Daarbij moet worden uitgegaan van de rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen die direct verband houdt met de desbetreffende zaak (HR, nr. 34.585, ECLI:NL:HR:1999:AA3390).
Voor de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken is de juridische-eigendomsoverdracht dus niet vereist. Ook zonder de juridische-eigendomsoverdracht kan er voor de btw sprake zijn van een levering. Dat zal echter van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden moeten worden bepaald.
Het is voor een levering niet voldoende dat de feitelijke beschikkingsmacht en het (volledige) economische belang zijn overgedragen. Ook de macht om als eigenaar over de zaak te kunnen beschikken moet zijn overgedragen. Dat kan het geval zijn als de juridische eigenaar tevens een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vervreemden of bezwaren van de zaak of wanneer de juridische eigenaar zich jegens de economische eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde (HR, nr. 37.641, ECLI:NL:HR:2007:BB9006).

Er is dus volgens de Hoge Raad voor de btw alleen sprake van een levering bij een juridische levering en bij situaties waarin de koper de macht heeft om de verkoper tot een juridische levering te dwingen. De overdracht van enkel het economisch belang is onvoldoende om van een levering te kunnen spreken. Zie ook 13.2.10 voor de economische-eigendomsoverdracht van onroerende zaken.
Het lijkt erop dat het Hof van Justitie minder strenge eisen aan een levering stelt. In een situatie waarin een auto werd geleased overwoog het hof dat onderscheid moet worden gemaakt tussen een operationele leaseovereenkomst en een financiële leaseovereenkomst. Laatstgenoemde overeenkomst heeft als kenmerk dat de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's voor het merendeel worden overgedragen aan de leasingnemer. Dat in een overeenkomst is bepaald dat de eigendom aan het einde van de overeenkomst wordt overgedragen of dat de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, zijn, elk op zich of in combinatie met elkaar, criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of een overeenkomst kan worden gekwalificeerd als een financiële leaseovereenkomst. Het begrip 'levering van goederen' strekt zich uit tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken. Daarom is er volgens het hof sprake van de verkrijging van een investeringsgoed als:

- de leaseovereenkomst bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom van het voertuig overgaat o
  of
- de leasingnemer dan beschikt over de wezenlijke attributen van de eigendom van het voertuig, met name omdat
  de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's op hem overgaat; en
- de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed (HvJ EU *'Eon Aset'*, zaak C-110/11, ECLI:EU:C:2012:97). Zie verder voor lease 6.2.5.

Voor de vraag *aan wie* is geleverd, is de volgende zaak van belang. Een leasemaatschappij was met een oliemaatschappij overeengekomen dat lessees (gebruikers) van leaseauto's brandstof konden tanken bij tankstations van die oliemaatschappij. Daarna zond de oliemaatschappij een rekening aan de leasemaatschappij voor de geleverde hoeveelheid brandstof. Die brandstofkosten werden door de leasemaatschappij vervolgens doorberekend aan de lessees. Het Hof van Justitie besliste in deze situatie dat de macht om als eigenaar te beschikken over de brandstof rechtstreeks door de oliemaatschappij aan de lessees was overgedragen en niet aan de leasemaatschappij (*'Auto Lease Holland'*, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73). Zie in gelijke zin ook de recente beslissing van het Hof van Justitie in de zaak *'Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH'*, zaak nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412. In die zaak verstrekte een moedermaatschappij aan haar dochtermaatschappijen tankkaarten waarmee brandstof kon worden aangeschaft. Vervolgens factureerde de moedermaatschappij aan haar dochtermaatschappijen periodiek de brandstof door met een opslag van 2%. Het hof besliste dat de terbeschikkingstelling van de tankkaarten niet kon worden aangemerkt als de levering van brandstof, maar als het btw-vrijgesteld verlenen van krediet. Zie 12.8.4.
Bij de *beoordeling van de inhoud van een overeenkomst* kijkt de rechter niet meer alleen naar hetgeen partijen op papier zijn overeengekomen. Als een ondernemer met een contract de indruk wil wekken dat een levering heeft plaatsgevonden maar hij de macht om als eigenaar over het goed te beschikken feitelijk niet is kwijtgeraakt, gaat de rechter aan de inhoud van zo'n contract voorbij. Zo heeft de Hoge Raad in een situatie waarin een Nederlandse particulier een nieuw jacht – op papier – aan een Belgische rechtspersoon had geleverd beslist dat er voor de btw geen sprake was van een levering. De Nederlandse particulier had namelijk de macht behouden om als eigenaar over dat jacht te beschikken (HR, nr. 37.175, ECLI:NL:HR:2003:AE4480).

Ruil van goederen
Bij *ruil* of *inruil* zijn er in feite twee leveringen. Als ondernemer A bij garagehouder G een nieuwe auto koopt onder inruil van zijn oude auto, levert A zijn oude auto aan G en levert G een nieuwe auto aan A. Beide leveringen vinden plaats onder bezwarende titel en zijn belast. Zie ook 28.2.3.3. In de situatie dat een ondernemer sloopwerkzaamheden verrichtte en daarbij met zijn afnemer was overeengekomen dat hij het metaalschroot mocht doorverkopen, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat sprake was van een dienstverrichting (sloopwerkzaamheden) in ruil voor de levering van een goed (metaalschroot) (*'A Oy'*, zaak C-410/17, ECLI:EU:C:2019:12). Volgens het hof was redengevend dat de sloopondernemer bij het vaststellen van de prijs die hij offreerde rekening hield met de waarde van het metaalschroot dat hij kon doorverkopen. Verder heeft het hof opgemerkt dat de levering alleen aan de btw is onderworpen als die wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer. Zie 5.2.6.

Schenking
Bij een *schenking* is ook sprake van een levering. De macht om als eigenaar over de zaak te beschikken gaat immers over op een ander. Er vindt ter zake echter geen btw-heffing plaats aangezien dat in beginsel alleen mogelijk is bij leveringen die plaatsvinden onder bezwarende titel, d.w.z. leveringen tegen vergoeding. Wel zijn in de btw-wetgeving enkele vormen van gratis leveringen gelijkgesteld met leveringen of diensten die onder bezwarende titel worden verricht. Zie 6.2.9 en 6.2.10. Verder kan een schenking tot gevolg hebben dat de voorbelasting op het weggegeven goed bij de schenker niet (geheel) aftrekbaar is. Zie 20.4.

6.2.4 Leveringen: huurkoop

Art. 3, lid 1, onderdeel b., Wet OB
Bij huurkoop wordt de koper pas eigenaar van het goed als hij de laatste termijn heeft betaald. Voor de omzetbelasting vindt de levering echter al plaats op het moment waarop het goed aan de koper ter beschikking wordt gesteld. De verkoper is dan al de omzetbelasting

verschuldigd over de totale vergoeding, ook al wordt deze in termijnen betaald. Alleen als de verkoper het kasstelsel mag toepassen is hij de omzetbelasting pas verschuldigd op het moment dat hij de termijnbetalingen ontvangt. Zie 28.3.5.

LET OP Bij huurkoop hoeft geen omzetbelasting te worden betaald over het rentebestanddeel in de termijnen. Zie 8.1.13.1.

6.2.4.1 Vormen van huurkoop

Huurkooptransacties kunnen zich o.a. in de volgende vier vormen voordoen.

a. Ondernemer A verkoopt goederen in huurkoop aan B, terwijl A zelf zorgt voor de financiering van de huurkooptransactie. A verricht een levering bij de afgifte van het goed.

b. B wil goederen in huurkoop kopen bij ondernemer A. A verkoopt de goederen daartoe eerst aan een financieringsmaatschappij F. Dit is een levering door A aan F. F verkoopt de goederen vervolgens in huurkoop aan B en verricht dan ook een levering. De omzetbelasting die A aan F in rekening brengt kan F als voorbelasting aftrekken.

c. Ondernemer A sluit een huurkoopovereenkomst met B en geeft hem de goederen. A verricht dan een levering aan B. Vervolgens draagt A de voorbehouden eigendom van de goederen met alle verdere rechten over aan een financieringsmaatschappij. Deze laatste overdracht is geen levering.

d. Ondernemer A verkoopt goederen op de gewone wijze aan B en verricht zo een levering. Daarna draagt B om aan geld te komen de goederen in eigendom over aan een financieringsmaatschappij, waarna deze de goederen weer in huurkoop geeft aan B. Dit heet sale-and-leaseback. Hier vormt zowel de eigendomsoverdracht door B aan de financieringsmaatschappij als de daaropvolgende afgifte in huurkoop door de financieringsmaatschappij aan B een levering. Er is echter geen sprake van een levering door B en vervolgens weer terug aan B als B feitelijk de macht heeft behouden om als eigenaar over de goederen te beschikken. Zie 13.2.13 voor sale-and-leasebacktransacties met onroerende zaken.

6.2.4.2 Terugname van in huurkoop gegeven goederen

Als de huurkoper-ondernemer niet aan zijn verplichtingen voldoet en de huurverkoper (financieringsmaatschappij) het goed terugneemt, verricht de huurkoper een levering aan de huurverkoper. Het goed verlaat zijn bedrijfsvermogen. Als vergoeding kan de door de partijen aan het goed toe te kennen waarde worden genomen.

Soms is de huurkoper na de terugname van het goed nog een bedrag verschuldigd. Als de huurverkoper dit bedrag niet ontvangt, kan hij de aanvankelijk over dat bedrag afgedragen omzetbelasting terugvragen. Zie 19.1.1.

LET OP Als de schuldenaar (huurkoper) geen ondernemer is of een daarmee vergelijkbare niet-aftrekgerechtigde ondernemer en de financieringsmaatschappij op grond van haar eigendomsrechten (huurkoop) de goederen tot zich neemt, leidt dit niet tot heffing van omzetbelasting bij de schuldenaar. Als de schuldeiser de goederen vervolgens verkoopt, kan op die levering de zgn. margeregeling worden toegepast. Zie 26.4.4.

6.2.4.3 Leveringen: koop op afbetaling

De koop op afbetaling is een gewone overeenkomst van koop en verkoop waarbij de eigendom meteen overgaat. Zie 6.2.3. Over het rentebestanddeel in de termijnbetalingen hoeft geen omzetbelasting te worden betaald. Zie 8.1.13.1.

6.2.5 Leveringen: leasing

Bij leasing doet zich de vraag voor wanneer er sprake is van een levering en wanneer van een dienst. De staatssecretaris van Financiën heeft met betrekking tot operationele en financiële leasing het hierna in 6.2.5.2 t/m 6.2.5.5 toegelichte standpunt ingenomen (Besluit nr. CPP2006/2847M).

LET OP Het Hof van Justitie maakt ook onderscheid tussen een operationele leaseovereenkomst en een financiële leaseovereenkomst. Laatstgenoemde overeenkomst wordt daardoor gekenmerkt dat de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's voor het merendeel worden overgedragen aan de leasingnemer. Er is bepaald dat de eigendom aan het einde van de overeenkomst wordt overgedragen of dat de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, zijn, elk op zich of in combinatie met elkaar, criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of een overeenkomst kan worden gekwalificeerd als een financiële leaseovereenkomst. Als de leaseovereenkomst voor een motorvoertuig bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom van dat voertuig overgaat op de leasingnemer, of dat de leasingnemer alsdan beschikt over wezenlijke attributen van de eigendom van dat voertuig, moet, met name omdat het merendeel van de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed (HvJ EU, 'Eon Aset', zaak C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 en 'NLB Leasing', zaak C-209/14, ECLI:EU:C:2015:440). Naar onze mening kan worden betwijfeld of het hierboven genoemde standpunt van de staatssecretaris, in het bijzonder met betrekking tot de daarin genoemde cumulatieve criteria, past binnen de door het Hof van Justitie aangegeven kaders. Zie ook 6.2.5.2, Let op.

6.2.5.1 Operational en financial lease

Onder 'leasing van goederen' wordt verstaan een overeenkomst waarbij de ene partij (de lessor) zich ertoe verbindt het goed gedurende een vooraf bepaalde tijd (de leaseperiode) en tegen een vooraf bepaalde vergoeding, die in termijnen moet worden voldaan (de leasetermijnen), aan de andere partij (de lessee) ter beschikking te stellen. Het is gebruikelijk naar gelang de bedrijfseconomische strekking van de overeenkomst onderscheid te maken tussen operational lease en financial lease.

Onder 'operational lease' wordt verstaan de leasing waarbij de lessee bedrijfseconomisch dezelfde positie inneemt als iemand met een obligatoir gebruiksrecht, zoals een huurder.

'Financial lease' is de leasing waarbij de lessee bedrijfseconomisch de positie inneemt van iemand die een investering in een kapitaalgoed verricht en de lessor de positie van een financier.

Met betrekking tot de vraag of de terbeschikkingstelling van het goed is aan te merken als een levering dan wel een dienst, moet het volgende onderscheid worden gemaakt.

- Partijen zijn overeengekomen dat de lessee het goed uiterlijk bij betaling van de laatste termijn in eigend6.2.5.2ver
- Partijen zijn dit niet overeengekomen en de lessee heeft hoogstens een optie om het goed aan het einde van de kopen. Zie 6.2.5.3.

LET OP Als een lessee (huurder) geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, kan het voor hem aantrekkelijk zijn als hij zelf zorgt voor de financiering van de door hem te leasen zaak. Zie 8.1.13.2.

6.2.5.2 Eigendom gaat over bij de laatste termijn

Als partijen zijn overeengekomen dat de lessee het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom zal verkrijgen, is er sprake van *huurkoop*. De terbeschikkingstelling van het goed is dan aan te merken als een levering. Het is daarbij niet van belang hoe partijen hun overeenkomst hebben benoemd. Zie 6.2.4.

LET OP Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een leaseovereenkomst waarin is vastgelegd dat de lessee na de leaseperiode de optie heeft het voertuig te kopen tegen betaling van een eindbedrag, kwalificeert als (huurkoop)levering als uit de financiële voorwaarden van de leaseovereenkomst blijkt dat uitoefening van de optie de enige economisch rationele keuze is ('Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd', zaak C-164/16, ECLI:EU:C:2017:734). Volgens het hof is daarvan sprake als op het moment dat de lessee de mogelijkheid heeft de optie uit te oefenen, de som van de betaalde termijnbedragen overeenstemt met de verkoopwaarde van het goed inclusief de financieringskosten, én de lessee bij het uitoefenen van de optie geen aanzienlijk hoger bedrag moet betalen. Hieruit kan worden afgeleid dat het Hof van Justitie een leaseovereenkomst eerder kwalificeert als levering (zie ook 6.2.5, Let op) dan de staatssecretaris, wiens standpunt staat beschreven in 6.2.5.2 t/m 6.2.5.5 (zie m.n. de vijf cumulatieve voorwaarden in 6.2.5.3).

In het geval de lessor is gevestigd in een andere EU-lidstaat en de terbeschikkingstelling van het goed volgens die EU-lidstaat een levering (huurkoop of koop op afbetaling) is, dan geldt dat ook voor Nederland, zelfs als de aanspraak van de lessee op het goed slechts de vorm van een koopoptie heeft. Voorwaarde is dat de lessor zijn prestatie als levering factureert en de lessee dit aanvaardt.

6.2.5.3 Andere gevallen

Als partijen niet zijn overeengekomen dat de lessee het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom zal verkrijgen en de lessee hoogstens een optie heeft om het goed aan het einde van de leaseperiode te kopen, is beslissend of de terbeschikkingstelling kan worden beschouwd als de overdracht van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken. Zie 6.2.3. Aangezien er (nog) geen sprake is van juridische overdracht, is het uitgangspunt dat de terbeschikkingstelling van het goed een dienst is en dat pas bij de uitoefening van de koopoptie – zo daarvan sprake is – een levering wordt verricht. Slechts als de voorwaarden van het contract zo luiden dat de lessor kan worden geacht de macht om als eigenaar over het goed te beschikken verloren te hebben, kan de terbeschikkingstelling van het goed worden aangemerkt als een levering.

De terbeschikkingstelling van het goed is volgens de staatssecretaris van Financiën aan te merken als een *levering* als (cumulatief) aan de volgende vijf voorwaarden is voldaan (Besluit nr. CPP2006/2847M).

a. Het goed staat feitelijk aan de lessee ter beschikking. Aan het gebruik door de lessee zijn op grond van het contract geen andere beperkingen gesteld dan die welke nodig zijn om de zekerheidsfunctie van het leaseobject voor de lessor veilig te stellen.
b. Vanaf het moment waarop het goed aan de lessee ter beschikking is gesteld komen de kosten van gebruik, onderhoud en verzekering, alsmede het risico van waardeveranderingen of het eventuele tenietgaan van het goed en het risico ten aanzien van terugname, voor rekening van de lessee.
c. Aan de lessee is een optie verleend om het goed aan het eind van de leaseperiode te kopen voor een zodanige bij aanvang van de overeenkomst vastgestelde prijs dat vanaf het begin redelijkerwijs als vaststaand kan worden aangenomen dat de optie zal worden uitgeoefend.
d. De lessee heeft het recht op elk gewenst moment de juridische eigendom te verwerven door de resterende leasetermijnen (excl. het rentebestanddeel) ineens af te lossen en de onder c. hiervóór bedoelde optieprijs te voldoen.

e. De overeenkomst kan gedurende de looptijd niet eenzijdig worden beëindigd, behalve door vervroegde aflossing als bedoeld onder *d.* hiervóór.

Ad a. De voorwaarde dat het goed feitelijk aan de lessee ter beschikking staat houdt niet in dat de lessee het goed steeds onder zich houdt. Aan de voorwaarde wordt ook voldaan als de lessee het goed bijv. op grond van een overeenkomst van onderlease aan een derde ter beschikking stelt.
Met 'beperkingen die nodig zijn om de zekerheidsfunctie van het leaseobject voor de lessor veilig te stellen' wordt gedoeld op beperkingen die redelijkerwijs noodzakelijk kunnen worden geacht om te waarborgen dat de lessor zijn vordering uit de leaseovereenkomst op het goed kan verhalen als de lessee in gebreke blijft. In dit verband kan bijv. worden gedacht aan een verbod om het goed zonder toestemming van de lessor te bezwaren of te verhuren, een verplichting om het goed in stand te houden, te onderhouden en in geval van schade te herstellen enz.

Ad b. Met deze voorwaarde wordt uitgedrukt dat partijen kennelijk de bedoeling hebben het goed in economische zin aan de lessee over te dragen en dat de juridische eigendom van het goed voor de lessor alleen strekt tot zekerheid voor de voldoening van de leasetermijnen. Dat de kosten van onderhoud en verzekering voor rekening van de lessee komen sluit niet uit dat de lessor bepaalde kosten (bijv. assurantiepremies) betaalt. In het voorkomende geval moeten de kosten afzonderlijk aan de lessee worden doorberekend.
Met het 'risico ten aanzien van terugname' wordt gedoeld op het voor- of nadeel dat de lessor ten deel valt ingeval hij het goed vóór het verstrijken van de leaseperiode terugneemt, omdat de lessee niet aan zijn betalingsverplichtingen heeft voldaan. Dat voor- of nadeel moet in voorkomend geval ten bate of ten laste van de lessee komen, bijv. doordat de opbrengst bij verkoop, voor zover die het totale bedrag van de resterende leasetermijnen (excl. het rentebestanddeel) te boven gaat aan de lessee wordt uitgekeerd. Als dit niet het geval is, kan niet worden gezegd dat de juridische eigendom alleen strekt tot zekerheid voor de voldoening van de leasetermijnen.

Ad c. Als aan de lessee geen koopoptie is verleend, kan niet worden gezegd dat partijen het oogmerk hebben gehad het goed definitief in de macht van de lessee te brengen, zelfs niet als de investering van de lessor geheel door de leasetermijnen wordt goedgemaakt. Het goed keert dan immers na afloop van de leaseperiode terug bij de lessor die er vervolgens naar eigen goeddunken over kan beschikken. Om dezelfde reden moet de koopoptie voldoen aan de voorwaarde dat bij voorbaat redelijkerwijs vaststaat dat de optie zal worden uitgeoefend. Aan die voorwaarde is voldaan als de optieprijs zo gering is dat er voor de lessee een economische dwang van uitgaat de optie uit te oefenen, met andere woorden, dat de lessee zich anders een bij voorbaat voordelige transactie zou laten ontgaan. In dit verband kan in elk geval een optieprijs van maximaal 10% van de waarde in het economisch verkeer aan het eind van de leaseperiode, zoals deze waarde in redelijkheid is geschat op het moment waarop de overeenkomst wordt aangegaan, als economisch dwingend worden aangemerkt.
Als na aanvang van de overeenkomst blijkt dat de waarde aan het einde van de leaseperiode zoveel lager zal zijn dan aanvankelijk was geschat dat de optieprijs niet langer economisch dwingend zal zijn, brengt dat geen verandering in de kwalificatie van de terbeschikkingstelling (levering of dienst) tenzij de daling van de restwaarde al ten tijde van de aanvang van de overeenkomst was te voorzien.

Ad d. Om de mogelijkheid te hebben het goed op elk gewenst moment aan een ander over te dragen moet de lessee – op gelijke wijze als de huurkoper – het recht hebben om op elk gewenst moment de juridische eigendom te verwerven door de resterende leasetermijnen (excl. het rentebestanddeel) ineens af te lossen en de optieprijs te voldoen. Daarbij mag aan de uitoefening van dit recht een boeteclausule zijn verbonden of worden overeengekomen dat bij de aflossing van de resterende leasetermijnen kosten in rekening worden gebracht, mits het bedrag daarvan niet prohibitief werkt.

Ad e. Deze voorwaarde staat de mogelijkheid van de lessor om de overeenkomst te ontbinden als de lessee niet aan zijn betalingsverplichting heeft voldaan niet in de weg.

6.2.5.4 Leasing als levering

Als de terbeschikkingstelling van het goed is aan te merken als een levering, is de lessor in beginsel – behalve wanneer het kasstelsel van toepassing is – aan het begin van de leaseperiode omzetbelasting verschuldigd over het totale bedrag van de leasetermijnen, verminderd met het deel daarvan dat is aan te merken als een vergoeding voor kredietverlening. Daarbij moet het bedrag dat de lessee bij de uitoefening van de koopoptie moet voldoen (de optieprijs) worden aangemerkt als een onderdeel van de vergoeding voor de levering, zodat de lessor ook over dat bedrag omzetbelasting is verschuldigd. De uitoefening van de optie vormt immers slechts het sluitstuk van wat partijen vanaf het begin voor ogen staat, te weten het in de macht van de lessee brengen van het goed.
De lessor verleent naast de levering tevens krediet als het rentebestanddeel van de leasetermijnen over een bepaalde periode afzonderlijk in rekening wordt gebracht en op grond van een specifiek overeengekomen rentepercentage wordt berekend. Het rentebestanddeel is dan een vergoeding voor de kredietverlening. Zie 8.1.13.2. De daaraan toe te rekenen voorbelasting is niet aftrekbaar, tenzij de lessee buiten de EU woont of is gevestigd.
De uitoefening van de koopoptie leidt niet meer tot een afzonderlijke prestatie, omdat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken al aan de lessee was overgedragen. Mocht de koopoptie echter – tegen de verwachting in – niet worden uitgeoefend, dan gaat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken aan het eind van de leaseperiode weer over op de lessor. Deze terug-
t in de heffing betrokken, omdat hiervoor geen vergoeding wordt ontvangen. Wel kan de lessor de omzet-

belasting terugvragen die hij over de optieprijs heeft voldaan. Zie 19.1.2. Deze omzetbelasting wordt de lessee op het tijdstip waarop hij de koopoptie uiterlijk had kunnen uitoefenen weer verschuldigd als hij deze indertijd in aftrek had gebracht. Zie 18.1.9.

6.2.5.5 Leasing als dienst

Als de terbeschikkingstelling van het goed geen levering is, is er sprake van een (doorlopende) dienst. De lessor is in beginsel per termijn over het bedrag daarvan (incl. het rentebestanddeel) omzetbelasting verschuldigd. De dienst is voor de omzetbelasting te rangschikken onder het begrip 'verhuur'.

Als aan de lessee een optie is verleend om het goed na afloop van de leaseperiode te kopen, leidt de uitoefening daarvan tot een levering aan de lessee (met de optieprijs als vergoeding). De macht om als een eigenaar over het goed te beschikken gaat op dat moment over.

6.2.6 leveringen: oplevering van onroerende zaken door de vervaardiger, aanneming

Art. 3, lid 1, onderdeel c., Wet OB

Bij de vervaardiging van onroerende zaken kan het zijn dat de opdrachtgever door natrekking automatisch eigenaar wordt van de nieuwe onroerende zaak. De vervaardiger (de aannemer) kan dan geen eigendom overdragen. Hij verricht echter voor de omzetbelasting wel een levering op het moment dat hij de nieuwe onroerende zaak oplevert. Deze levering is altijd belast met omzetbelasting. Zie 13.2.3.

De oplevering van onbebouwde terreinen die geen bouwterreinen zijn, wordt niet als een levering van een onroerende zaak aangemerkt, maar als een *dienst*. Dit heeft tot gevolg dat de vrijstelling die vaak geldt voor *leveringen* van onroerende zaken niet kan worden toegepast. Ook de oplevering van nieuw vervaardigde *roerende* zaken is een dienst. Deze dienst valt onder het lage tarief als het nieuwe goed is genoemd in Tabel I, onder a. Zie 10.3.15.

***VOORBEELD 1** Een aannemer bouwt een huis op de grond van zijn opdrachtgever. De opdrachtgever wordt door natrekking automatisch ook eigenaar van het huis. De aannemer verricht nu een oplevering als vervaardiger. Deze oplevering vindt plaats als het huis klaar is. De levering van een nieuwe onroerende zaak is belast met btw. Zie 13.2.3.*

***VOORBEELD 2** Een aannemer van grondwerken legt een plantsoen aan op een voormalig parkeerterrein dat eigendom is van een gemeente. Een plantsoen is geen bouwterrein en daarom is er geen sprake van een oplevering door een vervaardiger. De oplevering van het plantsoen is een dienst. Zie 7.2. Deze is belast naar het algemene tarief.*

6.2.6.1 Vervaardigen

Vervaardigen houdt in *het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond*. Van een oplevering door een vervaardiger is dus alleen sprake als een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Er is sprake een nieuw goed als door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, vormen geen vervaardiging (HvJ EU, *'Van Dijk's Boekhuis'*, zaak C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195).

Over de verbouwing van een onroerende zaak heeft de Hoge Raad gezegd dat er slechts sprake is van vervaardiging als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden (nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM6681). Zie 13.2.6.1. Fysiek gescheiden (bouw)werken worden, ook als die deel uitmaken van één (groter) complex, voor de btw in beginsel als afzonderlijke goederen aangemerkt (HR, nr. 41.015, ECLI:NL:HR:2005:AU4302). Dit betekent bijv. dat als binnen een sportcomplex van een traditioneel veld een kunstgrasveld wordt gemaakt, dat kunstgrasveld als vervaardigd moet worden aangemerkt, ook al kan niet worden gezegd dat het hele sportcomplex is vervaardigd. Deze afzonderlijke beoordeling van fysiek gescheiden, maar binnen één complex gelegen (bouw)werken geldt niet voor (bouw)werken die zich niet voor zelfstandig gebruik lenen. Zie 13.1.3.

Door de Hoge Raad is de verbouwing van een kantoorpand waarbij de begane grond kantoor bleef, maar op de twee verdiepingen vier appartementen werden gerealiseerd, niet als vervaardiging aangemerkt (nr. 11/03907, ECLI:NL:HR:2013:BX0051). Dat er door de verbouwing vijf zelfstandige onroerende zaken zijn ontstaan, is daarbij volgens de Hoge Raad niet van belang. Zie verder 13.2.6.1.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de orthopedische aanpassingen aan confectieschoenen leiden tot de vervaardiging en oplevering van nieuwe goederen, te weten orthopedisch schoeisel (nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137). Deze diensten vallen onder het 9%-tarief. Zie 10.3.15.

In die situatie hield de ondernemer zich o.m. bezig met het op medisch voorschrift aanpassen van door klanten ter beschikking gestelde confectieschoenen om deze geschikt te maken voor personen met een orthopedische aandoening. De confectieschoenen werden door de klanten zelf in specifieke zaken gekocht. Voor het aanbrengen van de aanpassingen moesten de confectieschoenen voldoen aan bepaalde eisen wat betreft model, stijl, materiaal, kwaliteit en binnenmaat. Na de door de ondernemer aan de confectieschoenen verrichte werkzaamheden, resteerde van de confectieschoenen de zichtbare bovenkant en het dunne stukje leer waaraan de bovenkant is gehecht. De op deze wijze gevormde schoenen waren niet meer te gebruiken door een persoon met gezonde voeten. Volgens de Hoge Raad was daarmee voldaan aan het essentiële criterium voor 'vervaardigen', namelijk dat een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Voor de vervaardiging van een nieuw goed is het volgens de Hoge Raad niet noodzakelijk dat de *functie* van het oorspronkelijke goed is gewijzigd.

6.2.7 Leveringen: vordering door de overheid

Art. 3, lid 1, onderdeel d., Wet OB

In het uitzonderlijke geval dat door of namens de overheid tegen betaling van een vergoeding goederen van een ondernemer worden gevorderd (bijv. op grond van de Vorderingswet) verricht de ondernemer een levering. Hij moet dan over de ontvangen (schade)vergoeding omzetbelasting afdragen.

Onteigening van o.a. onroerende zaken wordt aangemerkt als een situatie waarin sprake is van de overgang van goederen waarbij de macht om daarover als eigenaar te beschikken overgaat op een ander (de overheid). Zie 6.2.3. Art. 3, lid 1, onderdeel d., Wet OB is gebaseerd op art. 14, lid 2, onderdeel a., BTW-Richtlijn. Het Hof van Justitie heeft in een Poolse zaak geoordeeld dat voor de levering in de zin van voornoemde bepaling, het niet is vereist dat de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken overgaat (*'Gmina Wroclaw'*, zaak C-665/16, ECLI:EU:C:2018:431). Om een handeling te kunnen kwalificeren als levering van goederen in de zin van art. 14, lid 2, onderdeel a., BTW-Richtlijn, moeten volgens het hof drie *cumulatieve* voorwaarden vervuld zijn.

1 Er moet sprake zijn van een overgang van het recht van eigendom.
2 Die overgang moet plaatsvinden ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet.
3 Er moet sprake zijn van de betaling van een vergoeding.

Volgens het hof kan een interne omboeking de betaling van een vergoeding zijn, mits daadwerkelijk een betaling van de vergoeding heeft plaatsgevonden. Het Hof van Justitie (*'Gmina Wroclaw'*, zaak C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132) heeft in een andere zaak geoordeeld dat de levering van het bloot eigendom van een onroerende zaak door een Poolse gemeente aan de partij die eerder het eeuwigdurend vruchtgebruik had verkregen, een levering vormt in de zin van de voornoemde bepaling. Volgens het hof moet voor de beoordeling of is voldaan aan de voorwaarde inzake de betaling van een vergoeding, alleen worden vastgesteld dat die er is en rechtstreeks samenhangt met de levering van het bloot eigendom.

6.2.8 Leveringen: aanbrengen van goederen aan andere goederen

Art. 3, lid 1, onderdeel f., Wet OB

Als een goed wordt aangebracht aan een ander goed – de BTW-Richtlijn spreekt van 'installatie of montage' – wordt de eigenaar van het laatste goed door natrekking ook vanzelf eigenaar van het aangebrachte goed. Voor de omzetbelasting is de aanbrenging (installatie of montage) ook een levering als de leverancier met zijn afnemer mondeling of schriftelijk overeenkomt dat hij een *bepaald* goed zal aanbrengen aan het goed van de afnemer. Als een dergelijke overeenkomst er niet is, zal er meestal sprake zijn van een dienst.

***LET OP** Als een goed eerst wordt geleverd en partijen vervolgens een overeenkomst sluiten tot het aanbrengen van dat goed aan een ander goed, is geen sprake van een levering zoals hiervóór bedoeld. Er is dan sprake van een levering van een goed, gevolgd door een afzonderlijke dienst, namelijk het aanbrengen.*

VOORBEELD 1 P draagt zijn garagehouder op een trekhaak te monteren. De garagehouder verricht een levering.
VOORBEELD 2 P brengt zijn auto naar de garage voor een onderhoudsbeurt. De garagehouder brengt o.a. nieuwe bougies aan. Dit is geen levering, omdat P en de garagehouder niet uitdrukkelijk zijn overeengekomen dat er nieuwe bougies moesten worden aangebracht. De hele onderhoudsbeurt is een dienst.

In de Nederlandse Wet OB wordt het aanbrengen van een goed aan een ander goed afzonderlijk als levering genoemd. De BTW-Richtlijn doet dit niet. Voor de beoordeling of er bij 'aanbrengen' sprake is van een levering moet dus worden bezien of de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken overgaat. Zie 6.2.3. De levering vindt plaats op het moment dat het aanbrengen is voltooid.

Bij installatie of montage gaat de levering altijd gepaard met dienstverlening. Beoordeeld moet dan worden of de levering dan wel de dienstverlening voorgaat. Als het verrichten van bepaalde diensten die gepaard gaan met een levering van een goed (bijv. het aansluiten van een machine) dermate ondergeschikt is aan de levering, wordt de dienstverlening btw-technisch niet afzonderlijk in aanmerking genomen. De dienstverlening gaat dan namelijk op in de levering (Raadgevend BTW-Comité, *International VAT Monitor* 2002, nr. 3, p. 2).

Gerechtshof Den Bosch (nr. 04/01419, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC8571) heeft beslist dat er sprake is van een levering in de situatie waarin een in Duitsland gevestigde ondernemer zich tegenover een Nederlandse particulier verplichtte tot:

a. het vervoer van een keuken naar Nederland;
b. de overdracht van de macht om als eigenaar over die keuken te beschikken; en
c. tot het (doen) monteren daarvan bij de Nederlandse particulier.

***LET OP** Voor de plaats van levering geldt bij het aanbrengen van goederen aan andere goederen een afwijkende bepaling. Zie 6.6.*

6.2.9 Met levering gelijkgestelde handelingen

Art. 3, lid 3, Wet OB

Op grond van de btw-wetgeving wordt alleen btw geheven over leveringen die onder bezwarende titel worden verricht, dus waarbij sprake is van een tegenprestatie (in geld of anderszins). Zie 6.1. Zonder tegenprestatie is in beginsel dus geen sprake van een belaste handeling voor de btw. In de btw-wetgeving worden echter de volgende handelingen met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld.

a. het door een ondernemer aan een bedrijf *onttrekken* van goederen voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Dit geldt alleen als de ondernemer bij de aanschaf van de goederen de voorbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht. Zie 20.3.1;
b. het door een ondernemer bij de beëindiging van zijn bedrijf *onder zich houden* van goederen ten aanzien waarvan die ondernemer bij de aanschaf van de goederen de voorbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht. Zie 20.3.2;
c. het door een ondernemer om niet verstrekken van goederen. Zie 6.2.10.

6.2.10 Om niet verstrekken van goederen

Art. 3, leden 3, onderdeel a., en 8, en art. 16a Wet OB

Als een ondernemer *voor* eigen *privédoeleinden* of voor privédoeleinden van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden goederen aan zijn bedrijf onttrekt, wordt dat in de btw-wetgeving gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel. De goederen verlaten namelijk de ondernemerssfeer en komen terecht in de privésfeer. Om ervoor te zorgen dat op die goederen btw komt te drukken, wordt deze vorm van onttrekking van goederen aan het bedrijf aangemerkt als een (fictief) belastbare levering. Zie 20.3.

De ondernemer is ter zake van die gratis verstrekkingen in beginsel btw verschuldigd over de aankoopprijs of kostprijs. Zie 8.2.

De ondernemer is wettelijk geen btw verschuldigd wegens het verstrekken van geschenken van geringe waarde of van monsters als dit geschiedt voor bedrijfsdoeleinden.

Volgens het Hof van Justitie is van geschenken van geringe waarde nog sprake als binnen een periode van twaalf maanden aan dezelfde persoon voor maximaal GBP 50 (ca. €60) aan geschenken wordt verstrekt. Een monster is een specimen van een product waarmee de verkoop van dat product moet worden bevorderd en aan de hand waarvan de eigenschappen en kwaliteiten van dit product kunnen worden beoordeeld zonder tot een ander eindgebruik te leiden dan aan dergelijke promotieactiviteiten inherent is (HvJ EU, *'EMI Group'*, zaak C-581/08, ECLI:EU:C:2010:559).

Voorgaande wettelijke regeling voor gratis verstrekkingen wordt in Nederland nog niet toegepast. Er is voor gekozen voorlopig de regels van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (het BUA) nog te laten prevaleren. Dit betekent dat als een gratis verstrekking van een goed is aan te merken als een gift of een relatiegeschenk in de zin van het BUA, de regels van het BUA voorgaan. Zie 20.4 en 20.5.4.

Verder heeft de minister van Financiën met betrekking tot promotionele activiteiten aan de Tweede Kamer meegedeeld dat de tot 1 januari 2007 bestaande praktijk vooralsnog wordt gehandhaafd (*Kamerstukken II* 2006/07, 30804, 8).

Kort samengevat hield die praktijk in dat over de gratis verstrekking van goederen voor promotionele doeleinden geen btw werd geheven. Een en ander betekent dat btw-heffing voorlopig nog achterwege blijft met betrekking tot het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden gratis verstrekken (weggeven) van goederen.

VOORBEELD 1 Een autodealer verstrekt aan enkele van zijn particuliere klanten een horloge met het logo van het automerk dat hij vertegenwoordigt. Deze horloges heeft de autodealer gekocht voor € 95 per stuk (excl. btw). Daarnaast heeft deze dealer aan één particuliere klant als blijk van waardering voor de aankoop van zijn tiende auto van hetzelfde merk een gratis flatscreen-tv-toestel verstrekt. Dat toestel heeft de autodealer gekocht voor € 465 (excl. btw).

Over de gratis verstrekkingen is geen btw verschuldigd. Op grond van de toezegging van de minister dat de vóór 1 januari 2007 bestaande praktijk vooralsnog wordt gehandhaafd, blijft btw-heffing hier echter achterwege. Vóór 1 januari 2007 was er namelijk geen btw verschuldigd over deze promotionele activiteiten.

Wat de aftrek betreft is het zo dat beide gratis verstrekkingen relatiegeschenken zijn als bedoeld in het BUA. De aankoopprijs van de horloges is per stuk echter lager dan € 227, zodat de autodealer de bij aankoop betaalde btw volledig in aftrek kan brengen. Dit ligt anders bij het flatscreen-tv-toestel. De aankoopprijs daarvan bedraagt meer dan € 227 zodat de bij aankoop betaalde btw bij de autodealer van aftrek is uitgesloten. Zie 20.5.6.

VOORBEELD 2 Een bouwbedrijf heeft een kunstwerk aangekocht voor € 13 500 (excl. btw) en heeft dat geschonken aan het plaatselijke museum. Zoals gebruikelijk wordt aan de schenking de nodige promotionele aandacht geschonken.

Ook hier geldt dat het bouwbedrijf over de gratis verstrekking vooralsnog geen btw is verschuldigd. De bij aankoop betaalde btw kan hij volledig in aftrek brengen. Hier is geen sprake van een relatiegeschenk of gift in de zin van het BUA, omdat het museum, zo er btw ter zake van de levering van het kunstwerk in rekening zou zijn gebracht, die btw in aftrek zou hebben kunnen brengen, ervan uitgaande dat het museum ondernemer is. Zie 20.5.4.

De minister heeft gezegd dat hij in overleg met het bedrijfsleven een definitieve regeling wil treffen voor gratis verstrekkingen. Bij de publicatie van deze Almanak was hierover nog geen nadere informatie beschikbaar

Het zal naar onze mening overigens niet eenvoudig zijn de btw-heffing op gratis verstrekkingen van goederen goed te regelen. Zo zal in de eerste plaats moeten worden vastgesteld in welke gevallen sprake is van het gratis verstrekken van goederen. Is er sprake van een gratis verstrekking als een autodealer in het kader van een promotionele actie bij de levering van een auto een draagbare dvd-speler verstrekt? Zonder de auto te kopen (en te betalen) zal de autodealer de dvd-speler niet in eigendom overdragen. Is hier mogelijk sprake van de levering van twee goederen (auto en dvd-speler) tegen één prijs? Wat is het verschil tussen de situatie waarin een wijnhandelaar een actie voert waarbij hij aanbiedt twaalf flessen wijn te leveren tegen de prijs van elf flessen en de situatie waarin hij bij de aankoop van elf flessen een extra fles gratis verstrekt?

6.2.11 Per 2014 afgeschafte integratielevering bij zelfvervaardigde en in opdracht vervaardigde goederen

Per 1 januari 2014 is de zgn. integratielevering afgeschaft. Zie 37.3.4 voor een beschrijving van de werking van deze fictieve levering. Het kan zijn dat ondernemers in eerdere jaren al btw op goederen en diensten in aftrek hebben gebracht met het oog op een aanstaande integratielevering op het moment dat het nieuw vervaardigde goed in gebruik wordt genomen. Het nieuw vervaardigde goed, bijv. het nieuwe hoofdkantoor van een bank, wordt dan in 2017 in gebruik genomen voor (geheel of gedeeltelijk) van btw vrijgestelde prestaties. Met de intrekking van de belaste integratielevering verdwijnt op dat moment ook de belaste bestemming die aan dit vrijgestelde gebruik voorafgaat en waarvan ondernemers ten tijde van de initiële aftrek uit zijn gegaan. Zie 18.4.6.2 voor de gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting.

6.2.12 Leveringen: ABC-contracten

Art. 3, lid 4, Wet OB

Een ABC-contract werkt als volgt. Ondernemer A verkoopt een goed aan ondernemer B en B verkoopt dat goed aan C, waarna A dat goed rechtstreeks aan C levert. Juridisch gaat de eigendom rechtstreeks over van A naar C. Voor de omzetbelasting zijn er echter twee leveringen, namelijk een levering van A aan B en een levering van B aan C. A geeft B een factuur met omzetbelasting die B als voorbelasting kan aftrekken en B geeft een factuur met omzetbelasting aan C. Uiteraard kunnen bij een ABC-contract meer dan drie personen betrokken zijn. In dat geval zijn er ook meer dan twee leveringen. Zie voor de grensoverschrijdende ABC-levering 16.1.8.

VOORBEELD 1 Een gemeente verkoopt bij zgn. voorlopig koopcontract bouwrijpe grond aan een aannemer. Deze bouwt daarop een winkelpand en verkoopt de grond met het pand aan een winkelier. Bij notariële akte wordt de grond vervolgens rechtstreeks door de gemeente aan de winkelier overgedragen. Voor de omzetbelasting zijn er twee leveringen:

- *de gemeente levert een onroerende zaak aan de aannemer;*
- *de aannemer levert een onroerende zaak aan de winkelier.*

VOORBEELD 2 Een handelaar in textiel koopt in via een inkooporganisatie die als een zelfstandige handelsschakel optreedt. De fabrikant zendt de goederen rechtstreeks naar de handelaar, maar factureert aan de inkooporganisatie. De inkooporganisatie stuurt op haar beurt een factuur naar de handelaar. Er zijn twee leveringen, namelijk één van de fabrikant aan de inkooporganisatie en één van de inkooporganisatie aan de handelaar.

6.2.13 Leveringen: veilingen en afslagen

Art. 3, lid 5, Wet OB

Goederen die via een veiling worden verhandeld, worden voor de omzetbelasting geacht eerst door de verkoper aan de veilinghouder te zijn geleverd en vervolgens door de veilinghouder aan de koper. De verkoper geeft aan de veilinghouder een factuur met omzetbelasting voor het bedrag dat hij van de veilinghouder ontvangt. De veilinghouder kan deze omzetbelasting aftrekken. Vervolgens geeft de veilinghouder aan de koper een factuur met omzetbelasting voor het bedrag dat de koper aan de veiling moet betalen.

Als via een veiling gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek worden verhandeld die zijn aangevoerd door een particulier of een daarmee te vergelijken niet-aftrekgerechtigde, kan de veilinghouder de zgn. margeregeling toepassen. Dit betekent dat hij dan alleen over zijn winstmarge – de veilingprovisie – omzetbelasting is verschuldigd. Zie 26.1.1. Afslagen worden onder veilingen begrepen.

Bij veilingen van landbouwgoederen gelden bijzondere regels voor de bedragen waarover omzetbelasting moet worden berekend.

Ook een notaris of notarishuis voor verkopingen en een deurwaarder treden bij verkopingen op als veilinghouder.

6.2.13.1 Veilingen van onroerende zaken

De toepassing van de veilingregeling bij onroerende zaken leidt tot cumulatie van belastingdruk als een nieuwe onroerende zaak binnen de tweejaartermijn (zie 13.2.3) door een niet-ondernemer via een veiling wordt verkocht aan een andere niet-ondernemer, die de belasting voor de geleverde onroerende zaak niet in aftrek kan brengen. Daarnaast zijn er praktische bezwaren verbonden aan het toepassen van de veilingsregeling, zoals o.m. onduidelijkheid over de mogelijkheid om te kunnen opteren voor belaste levering (zie 13.2.7) en financiële risico's voor de veilinghouder (als bijv. ten onrechte wordt geoordeeld dat sprake is van een 'oude' onroerende zaak) die niet in een redelijke verhouding staan tot de opbrengst die hij uit de transactie verkrijgt.

De staatssecretaris van Financiën keurt daarom goed dat de veilingsregeling buiten toepassing blijft als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan (Besluit nr. BLKB2013/1586M):

a. uit de feiten en omstandigheden moet blijken dat alle betrokken partijen (leverancier, koper en veilinghouder) deze handelwijze (d.w.z. het niet toepassen van de veilingregeling) volgen en de daarbij behorende btw-gevolgen accepteren;
b. de veilinghouder moet btw voldoen over de provisie die hij ontvangt voor de veiling (het zgn. veilinghonorarium); en
c. degene die de onroerende zaak via de veiling verkrijgt, geldt als 'directe' afnemer bij de toepassing van de verlegging bij executoriale leveringen. Zie 23.4.1.

6.2.14 Leveringen: commissionairs

Art. 3, lid 6, Wet OB

Een commissionair is iemand die goederen koopt op eigen naam, maar in opdracht en voor rekening van zijn opdrachtgever. De opdracht- [illegible] ederen en niet de commissionair.

De commissionair sluit wel zelf de overeenkomst af, maar verkrijgt de goederen voor zijn opdrachtgever. De verkoper weet echter niet wie de opdrachtgever van de commissionair is en kan dus geen factuur afgeven op naam van de opdrachtgever.

Voor de omzetbelasting zijn er twee leveringen:

- een levering van verkoper aan commissionair, en
- een levering van commissionair aan opdrachtgever.

De verkoper geeft een factuur met omzetbelasting aan de commissionair en de commissionair geeft een factuur met omzetbelasting aan zijn opdrachtgever. De commissionair kan de hem in rekening gebrachte omzetbelasting aftrekken.

Als door tussenkomst van een commissionair gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek worden verhandeld die aan de commissionair zijn geleverd door een particulier of een daarmee te vergelijken niet-aftrekgerechtigde, kan de commissionair de zgn. margeregeling toepassen. Dit betekent dat hij dan alleen over zijn winstmarge – zijn provisie – omzetbelasting is verschuldigd. Zie 26.1.1.

Als in het kader van een executieverkoop zoals genoemd in 23.4, via een commissionair een onroerende zaak wordt verhandeld, geldt de verleggingsregeling ook (Besluit nr. DLKD2013/1000M).

Het voorgaande geldt ook voor ondernemers die weliswaar geen commissionair zijn of heten, maar toch overeenkomsten afsluiten op eigen naam in opdracht en voor rekening van een ander.

De regeling voor commissionairs was niet van toepassing in de volgende situatie. Een ondernemer verkocht via kaartverkopers/colporteurs huis-aan-huis setjes wenskaarten aan particulieren. De Hoge Raad leidde uit de feiten af dat de kaartverkopers niet de beschikkingsmacht over de kaarten verkregen. De kaarten werden door de ondernemer rechtstreeks aan de particulieren geleverd. De ondernemer was dus btw verschuldigd over de prijs die de particulieren betaalden en niet slechts over het bedrag dat hij van de kaartverkopers ontving (nr. 08/04233, ECLI:NL:HR:2010:BL1036).

De commissionairsregeling geldt volgens de Hoge Raad ook niet voor een speciaal concept dat beoogt het btw-vrij winkelen door reizigers van buiten de EU te faciliteren (nr. 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678). Het concept houdt – kort gezegd – in dat de ondernemer een reiziger machtigt op zijn naam, maar voor rekening van de reiziger, goederen aan te schaffen bij een winkelier in Nederland. Zodra de reiziger het bewijs van uitvoer van de goederen (buiten de EU) aan de ondernemer heeft geleverd, draagt de ondernemer zijn (juridische) eigendom van de aankopen met toepassing van het nultarief over aan de reiziger. Zie 17.2.1. De ondernemer betaalt dan aan de reiziger, onder inhouding van een provisie, het verschil terug tussen de vergoeding vermeerderd met de btw die de reiziger aan de winkelier heeft betaald en de vergoeding exclusief btw waarvoor de ondernemer de eigendom aan de reiziger overdraagt. Volgens de Hoge Raad geldt dat met een koop of verkoop in commissie niet strookt dat de opdrachtgever van de commissionair zelf namens de commissionair handelt zonder tevoren een order tot koop of verkoop aan de commissionair te hebben gegeven.

LET OP De makelaar, de handelsagent en dergelijke tussenpersonen brengen twee partijen bij elkaar. Zij bemiddelen bij het tot stand komen van een overeenkomst en verrichten dus een dienst. De beide partijen sluiten de overeenkomst af. De commissionair daarentegen sluit zelf (op eigen naam) overeenkomsten af als koper of verkoper.

6.2.15 Leveringen: dropshipping (tot 1 juli 2021)

Het begrip 'dropshipping' (ook dropshipment of directshipment) wordt gebruikt voor de situatie waarin een ondernemer (veelal een webwinkel) goederen verkoopt aan de klant terwijl hij zelf de goederen niet op voorraad heeft. Om de goederen te kunnen leveren, sluit de ondernemer/webwinkel overeenkomsten met leveranciers zoals producenten en groothandelaren. De aflevering aan de klant vindt dan rechtstreeks plaats vanuit de voorraad van die leveranciers. Op het moment dat een klant de goederen bij de ondernemer/webwinkel bestelt, geeft de ondernemer/webwinkel de bestelling (direct) door aan de betreffende leverancier. De leverancier zorgt zelf voor het vervoer van de goederen naar de klant van de ondernemer/webwinkel of schakelt daarvoor een vervoerder in.

De btw-gevolgen van deze transacties voor de ondernemer/webwinkel zijn afhankelijk van de contractuele verhoudingen tussen de ondernemer/webwinkel, de leverancier en de klant. Als de contractuele verhouding zodanig is dat de ondernemer/webwinkel optreedt als bemiddelaar tussen de leverancier en de klant, dan verricht de ondernemer/webwinkel een dienst. Als de contractuele verhoudingen zodanig zijn dat sprake is van (1) een levering door de leverancier aan de ondernemer/webwinkel en (2) een levering door de ondernemer/webwinkel aan de klant, dan dient voor iedere levering apart te worden bepaald wat de btw-gevolgen zijn. Zie 6.2.12.

Als de leveringen geheel binnen Nederland plaatsvinden, zal over de transacties in Nederland btw verschuldigd zijn. Zie 6.3. Als daarentegen de leveringen grensoverschrijdend plaatsvinden, kan de regeling voor afstandsverkopen (zie 6.6), de regeling voor intracommunautaire transacties (zie hfst. 14 en hfst. 16) of de regeling voor in- en uitvoer (zie hfst. 15 en hfst. 17) van toepassing zijn. Ook kan het zijn dat de plaats van de levering door de ondernemer/webwinkel aan de klant in een ander land plaatsvindt, waardoor de ondernemer/webwinkel in het andere land btw verschuldigd is.

LET OP Het hiervoor gehanteerde onderscheid in leverancier, ondernemer/webwinkel en klant is één van de vele varianten waarin sprake is van 'dropshipping'. In de praktijk is het goed mogelijk dat een producent gelijktijdig ook een webshop exploiteert of dat een groothandel ook het vervoer naar de klant voor een webwinkel verzorgt. Een klant van de webwinkel kan een particulier zijn maar ook een bedrijf dat weer verkoopt aan een particulier. De ondernemer zal telkens aan de hand van de overeenkomsten en de goederenstroom moeten bepalen wat de btw-gevolgen zijn.

VOORBEELD 1 Q, een Duitse webwinkel, verkoopt aan een Nederlandse particulier een luchtontvochtiger. Na het sluiten van de overeenkomst koopt de webwinkel de luchtontvochtiger bij een Nederlandse groothandel. Q komt met de groothandelaar overeen dat deze namens Q de luchtontvochtiger aflevert bij de particulier. Zowel de levering van de groothandelaar aan Q als de verkoop door Q aan de Nederlandse particulier zijn belast in Nederland. Zie 6.3 en 6.4.

VOORBEELD 2 A, een Franse webwinkel, verkoopt aan een Belgische particulier een fiets. Na het sluiten van de overeenkomst koopt de webwinkel de fiets bij een Nederlandse groothandel. A komt met de Nederlandse groothandel overeen dat deze namens A de fiets aflevert bij de particulier. Omdat A de opdracht geeft de fiets naar België te brengen nadat de koop met de Belgische particulier is gesloten, kan ervan worden uitgegaan dat het intracommunautaire vervoer (van Nederland naar België) is ingegeven door de levering van A aan de Belgische particulier. Zie 16.1.8. Dit leidt ertoe dat de Nederlandse groothandel een levering verricht die in Nederland is belast. Vervolgens verricht A een levering aan de Belgische particulier. Op deze levering is – als het in België geldende drempelbedrag (zie 6.6.2) is overschreden – de regeling voor afstandsverkopen van toepassing. Als die regeling van toepassing is, is de levering van de fiets door A aan de Belgische particulier belast in België.

VOORBEELD 3 X, een Nederlandse webwinkel, verkoopt een racefiets aan een Belgische particulier. Na het sluiten van de overeenkomst koopt de webshop de racefiets bij een Chinese groothandel. De racefiets gaat vervolgens rechtstreeks van China naar België. X verzorgt de invoer van de racefiets. Hij is terzake van de invoer in België btw verschuldigd over de douanewaarde. Zie 15.1. De levering aan de Belgische particulier is belast in België. Zie 6.4.2.

***LET OP** Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1) gelden andere btw-regels voor de regeling voor afstandsverkopen (zie 6.7) en kan de ondernemer/webwinkel vallen onder de platformfictie zoals genoemd in 6.7.4.*

6.3 Levering: waar vindt die plaats?

Art. 37c Wet OB

Leveringen van goederen zijn belastbaar voor de omzetbelasting als ze *in Nederland* worden verricht. Dit geldt ook voor leveringen door een buitenlandse ondernemer. De Nederlandse territoriale wateren, die de zee tot twaalf zeemijlen uit de kust betreffen, behoren tot het grondgebied van Nederland.

Leveringen van goederen in het buitenland zijn niet belastbaar voor de Nederlandse omzetbelasting, ook niet als ze worden verricht door een Nederlandse ondernemer. Wel kunnen deze leveringen belast zijn met omzetbelasting in het land waar ze plaatsvinden.

De wet gaat ervan uit dat de in Nederland wonende of gevestigde ondernemer al zijn leveringen binnen Nederland verricht, tenzij hij het tegendeel aantoont. Hetzelfde geldt voor de buitenlandse ondernemer die in Nederland een 'vaste inrichting' heeft en vanuit die inrichting leveringen verricht. Zie 5.5.1. Als een Nederlandse ondernemer of vaste inrichting een levering in het buitenland verricht, die dus niet belastbaar is voor de Nederlandse omzetbelasting moet hij dit aan de hand van boeken en bescheiden kunnen aantonen. Onder 'aantonen' moet worden verstaan 'aannemelijk maken' (HR, nr. 39.136, ECLI:NL:HR:2004:AO4209).

Bij de vaststelling van de plaats waar een levering plaatsvindt wordt onderscheid gemaakt tussen:

- goederen die niet worden vervoerd in verband met de levering. Zie 6.3.1
- leveringen aan boord van vervoermiddelen bij reizen tussen EU-lidstaten. Zie 6.3.2
- leveringen van gas via een aardgassysteem, van warmte of koude en van elektriciteit. Zie 6.3.3
- goederen die worden vervoerd in verband met de levering. Zie 6.4
- installatie en montage. Zie 6.5

Een bijzondere positie nemen de zgn. afstandsverkopen naar andere EU-lidstaten in. Zie 6.6.

In het Schema plaats van levering zijn de regels met betrekking tot de plaats van levering samengevat. Zie 6.7.

***LET OP** Als een levering in Nederland wordt verricht en dus belastbaar is, blijft in bepaalde gevallen heffing van btw toch achterwege omdat het nultarief of een vrijstelling van toepassing is. Zie resp. hfst. 11 en hfst. 12.*

6.3.1 Plaats van levering: goederen die niet worden vervoerd

Art. 5, lid 1, onderdeel b., Wet OB

Voor goederen die in verband met de levering niet worden vervoerd, geldt dat de plaats van levering de plaats is waar ze zich op het moment van de levering bevinden.

Een onroerende zaak in het buitenland wordt dus altijd in het buitenland geleverd. Heffing van Nederlandse omzetbelasting komt daarbij niet aan de orde.

6.3.2 Plaats van levering: leveringen aan boord in EU-verkeer

Artt. 2a, lid 1, onderdelen n., o. en p., en 5, lid 1, onderdeel c., Wet OB

De levering van goederen aan passagiers aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het passagiersvervoer binnen de EU wordt verricht op de *plaats van vertrek*.

Van passagiersvervoer binnen de EU is sprake als de plaats van vertrek en de plaats van aankomst binnen de EU liggen en er geen tussenstop buiten de EU wordt gemaakt.

Als het vervoer binnen de EU onderdeel is van een langere reis buiten de EU (bijv. bij vliegverkeer), wordt alleen als passagiersvervoer binnen de EU aangemerkt het vervoer tussen de eerste plaats in de EU waar passagiers aan boord kunnen komen en de laatste plaats in de EU waar passagiers van boord kunnen gaan en waarbij geen tussenstop buiten de EU wordt gemaakt.
De plaats van vertrek is de eerste plaats in de EU waar passagiers aan boord kunnen komen, eventueel na een tussenstop buiten de EU. Reisonderbrekingen van een (zee)schip in havens buiten de EU waarbij reizigers het schip kunnen verlaten gelden als tussenstops buiten de EU, ook al duren ze maar kort (HvJ EU, *'Köhler'*, zaak C-58/04, ECLI:EU:C:2005:553). Vaak worden aan boord ook spijzen en dranken verkocht in het kader van de horeca. Deze verstrekkingen zijn diensten. Zie 10.3.12. Deze diensten worden ook verricht op de plaats van vertrek van het passagiersvervoer. Zie 7.4.5.

***VOORBEELD** Een veerboot van een Zweedse maatschappij onderhoudt een verbinding tussen Rotterdam en Berlijn. Aan de passagiers worden tijdens de bootreis goederen verkocht. Tijdens de heenreis vanaf Rotterdam is de plaats van levering Rotterdam en is er dus Nederlandse btw verschuldigd. De leveringen tijdens de terugreis vanuit Berlijn vinden plaats in Berlijn en zijn dus belast met Duitse omzetbelasting. Voor de verstrekking tijdens de reis van spijzen en dranken in het restaurant aan boord geldt hetzelfde.*

6.3.3 Plaats van levering: gas, warmte, koude en elektriciteit

Art. 5b Wet OB

Gas, warmte, koude en elektriciteit worden aangemerkt als goederen. Zie 6.2.1. Ook particulieren die met zonnepanelen opgewekte elektriciteit tegen betaling terugleveren aan het net, verrichten een levering in de zin van de btw. Zij zijn immers ondernemers voor de btw. Zie 5.2.3.2. Voor het bepalen van de plaats van levering is het vervoer van de goederen een belangrijk criterium. Zie 6.4. Gas, warmte, koude en elektriciteit zijn fysiek echter moeilijk te volgen. Als bijv. een elektriciteitsproducent in Utrecht stroom levert aan een afnemer in Eindhoven, betekent dit niet dat de in Utrecht opgewekte elektriciteit ook werkelijk van Utrecht naar Eindhoven wordt vervoerd. De levering houdt slechts in dat de elektriciteitsproducent een hoeveelheid stroom op het net zet en dat de afnemer eenzelfde hoeveelheid van dezelfde kwaliteit van het net mag afnemen. Daarom gelden er speciale regels voor het bepalen van de plaats van levering van gas, warmte, koude en elektriciteit. Daarbij wordt niet het vervoer als criterium gehanteerd, maar wordt onderscheid gemaakt naar de afnemer van de levering. Deze regels gelden alleen bij de levering van:

- gas via een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aange
- warmte of koude via warmte- of koudenetten;
- elektriciteit.

De bijzondere regels voor de plaats van levering gelden niet voor levering van gas en elektriciteit in andere vorm, bijv. gas in flessen en elektriciteit in accu's en batterijen.
Bij levering van gas, warmte, koude of elektriciteit aan een ondernemer die *wederverkoper* is (een distributiebedrijf) wordt als plaats van levering steeds aangemerkt de plaats waar die ondernemer is gevestigd of een vaste inrichting heeft waarvoor de energie wordt geleverd. Als *wederverkoper* wordt in dit verband aangemerkt de ondernemer wiens hoofdactiviteit op het gebied van de aankoop van gas, warmte, koude of elektriciteit bestaat uit het opnieuw verkopen van die producten en wiens eigen verbruik van die producten verwaarloosbaar is. Bij de levering van gas, warmte, koude of elektriciteit aan *anderen dan wederverkopers*, zoals particulieren, overheden en ondernemers die de energie zelf verbruiken, geldt als plaats van levering steeds de plaats waar de afnemer het werkelijke gebruik en verbruik van de goederen heeft. Normaal gesproken is dit de plaats waar de meter van de afnemer zich bevindt. Als de hier bedoelde afnemer/verbruiker de afgenomen hoeveelheid gas, warmte, koude of elektriciteit niet of niet geheel zelf ge- of verbruikt maar deze (door)levert, worden deze niet-verbruikte hoeveelheden toch geacht te zijn gebruikt op de plaats waar die (eerste) afnemer is gevestigd of een vaste inrichting heeft waarvoor de energie is geleverd.

Als de plaats van levering in Nederland ligt, moet in beginsel de leverancier van het gas, de warmte, koude of de elektriciteit de verschuldigde btw in zijn aangifte opnemen en aan de fiscus betalen. Als de leverancier echter niet in Nederland is gevestigd, wordt de btw-heffing verlegd naar zijn afnemer als die beschikt over een in Nederland toegekend btw-identificatienummer. Zie verder 22.1.2. Bij leveringen aan andere afnemers, zoals particulieren en andere niet voor de btw-heffing geregistreerde afnemers, is niet voorzien in een verlegging van de belastingschuld. Voor de btw ter zake van die leveringen zal de leverancier steeds zelf aangifte moeten doen, dus ook in de gevallen waarin deze niet is gevestigd in de EU-lidstaat waar de levering plaatsvindt.

In het geval een Nederlandse ondernemer gas, warmte of koude of elektriciteit levert aan een afnemer met een btw-identificatienummer (ondernemer) in een andere EU-lidstaat, wordt er omzetbelasting geheven in het land van de afnemer. De afnemer is deze omzetbelasting verschuldigd. Als de afnemer geen btw-identificatienummer heeft, moet de Nederlandse leverancier zich laten registreren in de EU-lidstaat van de afnemer en hem omzetbelasting van dat land in rekening brengen.

***VOORBEELD 1** Een gasdistributiebedrijf, gevestigd in Rotterdam, levert gas aan een gasdistributiebedrijf in Brussel. Dit Belgische gasdistributiebedrijf levert het gas vervolgens door aan plaatselijke bedrijven en particulieren. In dit geval, waarin het Belgische gasdistributiebedrijf als zgn. wederverkoper optreedt, is de plaats van levering Brussel. Daarom is er geen Nederlandse, maar Belgische btw verschuldigd. De heffing van die btw vindt plaats bij de afnemer, het Brusselse gasdistributiebedrijf.*

***VOORBEELD 2** Een in Hamburg (Duitsland) gevestigde elektriciteitsproducent levert – rechtstreeks – elektriciteit aan een fabrikant van tabaksproducten in Groningen. Deze fabrikant gebruikt de elektriciteit in het productieproces.*

Het werkelijke gebruik van de elektriciteit vindt plaats in Groningen en dat is daarmee tevens de plaats van levering. De Groningse fabrikant zal de ter zake verschuldigde btw in de btw-aangifte moeten opnemen. Deze btw kan hij echter in dezelfde aangifte ook weer in aftrek brengen. Zie 18.3.3.

LET OP Naast de levering van gas, warmte, koude en elektriciteit wordt het transport of de transmissie daarvan steeds vaker als een aparte prestatie (een dienst) aangemerkt. Zie 7.4.1 voor de plaats van die dienst als de afnemer van de dienst een ondernemer is. Zie 7.6.13.8 als de afnemer een particulier is.

6.4 Goederen die worden vervoerd

Art. 5, leden 1, onderdeel a., en 2, Wet OB

De levering van goederen die in verband met die levering worden verzonden of vervoerd vindt in beginsel plaats *daar waar het vervoer begint*. (In verband met de leesbaarheid zal hierna in plaats van de wettelijke term 'verzonden of vervoerd' steeds worden gesproken van 'vervoerd'.) De in Nederland gevestigde ondernemer die vanuit Nederland goederen verkoopt aan een buitenlander, verricht een levering in Nederland omdat het vervoer in Nederland begint. Op deze levering kan het nultarief van toepassing zijn. Zie 11.2.3 en 11.2.6.
De ondernemer die vanuit een andere EU-lidstaat goederen verkoopt aan een Nederlander verricht een levering in die andere EU-lidstaat omdat het vervoer daar begint. Wegens deze *levering* kan geen Nederlandse omzetbelasting worden geheven. Wel is er btw verschuldigd wegens intracommunautaire verwerving in Nederland. Zie 14.1.
Voor de goederen die worden vervoerd vanuit een niet-EU-lidstaat naar een EU-lidstaat en daar worden ingevoerd geldt soms een afwijkende regeling. Zie 6.4.2.
Voor de levering van gas via het aardgassysteem, van koude en warmte en van elektriciteit gelden bijzondere regels. Zie 6.3.3.

VOORBEELD Een in Duitsland gevestigde ondernemer levert goederen aan Nederlandse afnemers. De goederen worden geleverd vanuit een opslagloods in Utrecht (geen vaste inrichting). Het vervoer in verband met deze levering begint in Utrecht en dus vallen deze leveringen onder de Nederlandse btw.
In het geval de afnemer een ondernemer of een lichaam is, wordt de btw geheven van de afnemer. Zie 22.1.1.
Als de afnemer een particulier is, moet de Duitse ondernemer Nederlandse btw in rekening brengen en op aangifte voldoen. Zie 5.5.2.4.

LET OP Bij leveringen naar andere EU-lidstaten aan particulieren en aan ondernemers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, kan de regeling voor afstandsverkopen gelden. De plaats van levering is dan het land waar het vervoer eindigt. Zie 6.4.1.

6.4.1 Leveringen, begrip 'vervoer i.v.m. de levering'

Als plaats van levering geldt de plaats waar het vervoer *in verband met* de levering begint. Daarmee wordt bedoeld dat het vervoer een rechtstreeks gevolg moet zijn van de leveringsovereenkomst.
De Nederlandse ondernemer die goederen eerst naar een niet-EU-lidstaat exporteert en deze pas daarna verkoopt, verricht een levering in het buitenland, want het vervoer in verband met de levering begint in het buitenland.
Als een Nederlandse ondernemer goederen overbrengt naar een andere EU-lidstaat, verricht hij een intracommunautaire levering in Nederland en een intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat waarnaar hij de goederen heeft vervoerd. Zie 16.2.1. Als de Nederlandse ondernemer de goederen vervolgens in die andere EU-lidstaat verkoopt, verricht hij een levering in dat land.
De buitenlandse ondernemer (zonder vaste inrichting in Nederland) die eerst goederen in Nederland invoert vanuit een niet-EU-lidstaat of naar Nederland overbrengt vanuit een EU-lidstaat en deze pas daarna verkoopt, verricht een levering in Nederland. Wegens de invoer vanuit de niet-EU-lidstaat moet hij omzetbelasting betalen. Zijn de goederen vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland overgebracht, dan is de buitenlandse ondernemer omzetbelasting verschuldigd in verband met de intracommunautaire verwerving die hij in Nederland verricht. De wegens de invoer of de intracommunautaire verwerving betaalde omzetbelasting kan hij als voorbelasting aftrekken. Bovendien moet hij omzetbelasting betalen over de binnenlandse levering, tenzij de koper een binnenlandse ondernemer of een lichaam is. In het laatste geval wordt de omzetbelasting geheven bij de binnenlandse ondernemer of het lichaam. Zie ook 22.1.1.
Goederen die tijdens het vervoer worden verkocht, worden daar geleverd waar ze zich bevinden op het moment waarop de verplichting tot levering tot stand komt. Wie de goederen vervoert en wie de opdracht tot vervoer heeft gegeven, is niet van belang voor de plaats van levering.

6.4.2 Leveringen, goederen van buiten de EU

Art. 5, lid 2, Wet OB

Bij goederen die in verband met de levering worden vervoerd, geldt als uitgangspunt dat de plaats van vertrek van het vervoer bepalend is voor de plaats van de levering. Hierop is een uitzondering gemaakt voor de levering van goederen die worden vervoerd vanaf een plaats (de plaats van vertrek) buiten de EU en die in de EU worden ingevoerd.

Als in zo'n geval de goederen worden *ingevoerd door of in opdracht van de leverancier*, is de plaats van de levering en de eventueel daaropvolgende leveringen gelegen in de EU-lidstaat van invoer.

VOORBEELD Een Mexicaanse ondernemer levert goederen aan een Nederlandse importeur. De goederen worden naar Nederland getransporteerd en in Rotterdam ten invoer aangegeven. Als de goederen worden ingevoerd op naam van de Nederlandse importeur, is de plaats van levering in Mexico gelegen. Wegens de levering is dan geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Wel is de importeur omzetbelasting verschuldigd wegens de invoer. Zie 15.1.1.
Als de Mexicaanse leverancier de goederen invoert op zijn eigen naam, is hij wegens de invoer omzetbelasting verschuldigd. Verder wordt hij dan geacht de levering in Nederland te verrichten. De wegens deze levering verschuldigde omzetbelasting wordt geheven van de afnemer, de Nederlandse importeur. Zie 22.1.1. De Mexicaanse leverancier kan de door hem bij invoer betaalde omzetbelasting terugvragen. Zie 19.3.1.

Als in het kader van een ABC-contract (zie 6.2.12) goederen worden geleverd die zijn vervoerd vanuit een niet-EU-lidstaat, ligt de plaats van levering in Nederland voor zover de goederen door de leverancier of in zijn opdracht in Nederland worden ingevoerd. Ook de daaropvolgende leveringen worden geacht in Nederland plaats te vinden.

VOORBEELD A, een Zwitserse fabrikant, verkoopt kleding aan B, een Nederlandse importeur, op wiens naam de kleding in Nederland wordt ingevoerd. B verkoopt de kleding aan C, een groothandelaar, en C verkoopt de goederen aan D, een winkelier. A levert de goederen rechtstreeks af bij D.
De levering A–B vindt niet plaats in Nederland maar in Zwitserland. De kleding wordt namelijk niet door of op naam van de Zwitserse fabrikant in de EU ingevoerd. Over de levering A–B is dus geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd.
De leveringen B–C en C–D vinden wel in Nederland plaats en zijn belast.
Als de goederen op naam van de Zwitserse leverancier in Nederland zouden zijn ingevoerd, vindt ook de levering A–B in Nederland plaats. In dat geval is omzetbelasting verschuldigd over de levering A–B. De heffing van deze belasting zal vaak plaatsvinden bij de afnemer, in dit geval B. Zie 22.1.1. De Zwitserse fabrikant kan de omzetbelasting die hij bij de invoer heeft betaald terugvragen. Zie 19.3.1.

6.5 Plaats van levering: installatie- of montagelevering

Art. 5, lid 1, Wet OB

De levering van goederen die worden aangebracht aan andere goederen vindt plaats daar waar de goederen zich op het moment van levering bevinden. Het moment van levering is het moment waarop de goederen worden geïnstalleerd of gemonteerd. Zie 6.2.8.
Als een dergelijke levering in een andere EU-lidstaat plaatsvindt, moet dit in de aangifte worden vermeld bij vraag 3c. Zie 3.4.6.

VOORBEELD Verzekeringsmaatschappij V laat aan haar kantoorpand zonneschermen aanbrengen door de Duitse ondernemer D. D heeft geen vaste inrichting in Nederland. De prijs van de zonneschermen is € 50 000 en de montagekosten bedragen € 10 000. De levering van de zonneschermen vindt in Nederland plaats en is dus belast. Omdat afnemer V een in Nederland gevestigde ondernemer is, wordt de omzetbelasting over deze levering bij V geheven. Zie 22.1.1 en 22.1.3. V moet, hoewel zij een vrijgestelde ondernemer is, over € 60 000 op aangifte belasting betalen. Die omzetbelasting kan V niet in aftrek brengen, omdat de zonneschermen worden gebruikt voor vrijgestelde (verzekerings)prestaties. Zie 18.1.4.

6.6 Afstandsverkopen (tot 1 juli 2021)

Art. 5a Wet OB

Een in de EU gevestigde ondernemer die goederen levert aan afnemers zonder btw-identificatienummer in een andere EU-lidstaat (particulieren en sommige groepen ondernemers) verricht geen onder het nultarief vallende intracommunautaire levering. Zie 16.1. De leverancier moet dan in beginsel de omzetbelasting van zijn land in rekening brengen. Dit zou echter tot gevolg kunnen hebben dat particulieren goederen gaan kopen bij ondernemers in de EU-lidstaten waar het laagste omzetbelastingtarief van toepassing is. Om verstoring van concurrentieverhoudingen en een verlegging van handelsstromen te voorkomen, is daarom een bijzondere regeling getroffen voor verkopen aan particulieren en een bijzondere categorie ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers in een andere EU-lidstaat. Deze regeling wordt wel de 'regeling voor afstandsverkopen' genoemd en houdt in dat de plaats van levering is gelegen in de EU-lidstaat waar het vervoer van de goederen eindigt (de EU-lidstaat van bestemming). De heffing van omzetbelasting vindt dus plaats volgens de wetgeving zoals die geldt in de EU-lidstaat van bestemming. De regeling voor afstandsverkopen treedt in werking nadat een bepaald drempelbedrag is overschreden. Zie 6.6.2.

VOORBEELD Een Duitse particulier bestelt bij een ondernemer in Nederland een fotocamera. De Nederlandse leverancier verzendt de camera naar Duitsland. Volgens de gewone regels vindt deze verkoop in Nederland plaats en moet de leverancier Nederlandse btw berekenen. Bij toepassing van de regeling voor afstandsverkopen vindt de levering echter plaats in Duitsland. De Nederlandse leverancier is dan Duitse omzetbelasting verschuldigd.

6.6.1 Afstandsverkopen: begrip (tot 1 juli 2021)

Art. 5a, leden 1 t/m 3, Wet OB

Van een afstandsverkoop is sprake als:

- een ondernemer goederen levert aan particulieren of landbouwers, ondernemers die uitsluitend vrijgestelde pres rechtspersonen-niet-ondernemers (afnemers zonder btw-identificatienummer). Zie 6.6.1.2; en
- de goederen, direct of indirect, door of voor rekening van de [illegible] (zie 6.6.1.3) worden vervoerd van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat. Zie 6.6.1.4.

Het voorgaande geldt niet voor nieuwe vervoermiddelen en zgn. margegoederen. Zie 6.6.1.1.

De regeling voor afstandsverkopen is pas van toepassing als een bepaald drempelbedrag wordt overschreden. Zie 6.6.2.

6.6.1.1 Afstandsverkopen: nieuwe vervoermiddelen en zgn. margegoederen (tot 1 juli 2021)

De regeling voor afstandsverkopen geldt niet voor nieuwe vervoermiddelen. De levering van een nieuw vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat is in alle gevallen een *intracommunautaire levering* die belast is naar het nultarief. De heffing van omzetbelasting over nieuwe vervoermiddelen vindt vervolgens plaats wegens de intracommunautaire verwerving daarvan in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.1.10.

De regeling voor afstandsverkopen is evenmin van toepassing als goederen met toepassing van de margeregeling worden verkocht. Zie 26.3.2.

6.6.1.2 Afstandsverkopen aan Landbouwers, vrijgestelden of rechtspersonen (niet ondernemers)

De leveringen aan landbouwers die in andere EU-lidstaten gebruikmaken van de landbouwregeling, ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten of rechtspersonen-niet-ondernemers vallen onder de regeling voor afstandsverkopen als deze afnemers geen omzetbelasting verschuldigd zijn wegens intracommunautaire verwervingen. Dat is het geval als de vergoeding van hun aankopen in andere EU-lidstaten in het lopende jaar of het daaraan voorafgaande jaar in totaal niet meer bedraagt dan een bepaald drempelbedrag voor intracommunautaire verwervingen. In Nederland is dat € 10 000. Zie 16.1.7.1.

***LET OP** In de praktijk kan de ondernemer ervan uitgaan dat als de afnemer zijn btw-identificatienummer verstrekt, de afnemer in de EU-lidstaat van bestemming omzetbelasting verschuldigd is wegens een intracommunautaire verwerving. De ondernemer kan dan, als ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan (zie 16.1.4), het nultarief toepassen wegens de intracommunautaire levering die hij verricht.*

Als de afnemer in de andere EU-lidstaat toch geen omzetbelasting is verschuldigd omdat het totaal van zijn aankopen in de andere EU-lidstaten beneden het drempelbedrag voor intracommunautaire verwervingen is gebleven, vindt er een correctie plaats bij die afnemer. Zie 14.2.5.2.

6.6.1.3 Afstandsverkopen: Vervoer, direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier (tot 1 juli 2021)

Van vervoer 'direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier' is sprake in alle gevallen waarin de leverancier op enigerlei wijze zorg draagt voor het vervoer van de goederen naar de afnemer. Dit geldt niet alleen als de leverancier de goederen zelf vervoert of aan een transportonderneming opdracht geeft tot vervoer naar een andere EU-lidstaat, maar ook als de leverancier *namens de afnemer* opdracht tot vervoer geeft. Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak '*KrakVet Marek Batko*', nr. C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485) dat van vervoer 'door of voor rekening van de leverancier' sprake is als de leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van het vervoer en bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan. Volgens het hof is daarbij van belang of het vervoer kenmerkend is voor de handelspraktijk van de leverancier en wat de betalingsvoorwaarden inhouden. Daarnaast speelt volgens het hof een rol wie het vervoersrisico draagt en wie de keuzes maakt met betrekking tot de vervoerscondities.

6.6.1.4 Afstandsverkopen: vervoer van EU-lidstaat naar andere EU-lidstaat (tot 1 juli 2021)

Van vervoer van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat is sprake als de goederen worden vervoerd uit een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van bestemming (bijv. vervoer van goederen van Nederland naar Zweden).

Als goederen worden vervoerd uit een niet-EU-lidstaat en de ondernemer die de goederen levert, deze invoert in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van bestemming, worden die goederen geacht te zijn vervoerd vanuit de EU-lidstaat van invoer.

***VOORBEELD** Een Nederlandse particulier bestelt goederen bij een ondernemer in Zwitserland. Deze ondernemer geeft een transportondernemer opdracht de goederen namens hem in Duitsland in te voeren en vervolgens naar Nederland te vervoeren. In dit geval worden de goederen geacht van Duitsland naar Nederland te worden vervoerd. Op grond van de regeling voor afstandsverkopen verricht de Zwitserse leverancier de levering in Nederland, als hij tenminste het drempelbedrag overschrijdt. Hij is nu Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Deze omzetbelasting moet door de Zwitserse leverancier of zijn fiscaal vertegenwoordiger in een aangifte worden opgenomen en aan de fiscus worden betaald. Zie 5.5.3*

6.6.2 Afstandsverkopen: drempelbedragen EU (tot 1 juli 2021)

Art. 5a, lid 4, Wet OB; art. 2a Uitv.besch. OB

De regeling voor afstandsverkopen is alleen van toepassing als de vergoedingen (excl. omzetbelasting) voor de leveringen van de goederen, andere dan accijnsgoederen (zie 6.6.3), naar dezelfde EU-lidstaat in het *vorige* kalenderjaar of het *lopende* kalenderjaar een bepaald bedrag te boven gaan (het zgn. drempelbedrag voor afstandsverkopen). Dus als in het vorige kalenderjaar het drempelbedrag voor een bepaalde EU-lidstaat is overschreden, dan geldt voor het daaropvolgende kalenderjaar geen drempelbedrag.

Voor de EU-lidstaten gelden de volgende drempelbedragen:

België	EUR	35 000
Bulgarije	BGN	70 000
Cyprus	EUR	35 000
Denemarken	DKK	280 000
Duitsland	EUR	100 000
Estland	EUR	35 000
Finland	EUR	35 000
Frankrijk	EUR	35 000
Griekenland	EUR	35 000
Groot-Brittannië	GBP	70 000
Hongarije	EUR	35 000
Ierland	EUR	35 000
Italië	EUR	100 000
Kroatië	HRK	270 000
Letland	EUR	35 000
Litouwen	EUR	35 000
Luxemburg	EUR	100 000
Malta	EUR	35 000
Nederland	EUR	100 000
Oostenrijk	EUR	35 000
Polen	PLN	160 000
Portugal	EUR	35 000
Roemenië	RON	118 000
Slovenië	EUR	35 000
Slowakije	EUR	35 000
Spanje	EUR	35 000
Tsjechië	CZK	1 140 000
Zweden	SEK	320 000

Als de verkopen 'op afstand' beneden deze drempelbedragen blijven, is de regeling voor afstandsverkopen *niet* van toepassing. In dat geval vindt heffing van btw plaats in de EU-lidstaat van herkomst (HR, nr. 14/06010, ECLI:NL:HR:2015:1726). Overschrijden de afstandsverkopen naar een bepaalde EU-lidstaat het voor dat land geldende drempelbedrag, dan is btw verschuldigd in de EU-lidstaat van bestemming.

Wordt het drempelbedrag voor het eerst overschreden, dan vinden vanaf dat moment de levering waardoor het drempelbedrag wordt overschreden en de daaropvolgende leveringen niet langer plaats in de EU-lidstaat van herkomst, maar in de EU-lidstaat van bestemming (art. 14 Verordening nr. 282/2011/EG).

VOORBEELD 1 Een Nederlandse ondernemer levert in jaar 1 voor het eerst goederen aan particulieren in andere EU-lidstaten. In dit jaar heeft hij aan particulieren in België voor € 43 000 geleverd en aan particulieren in Denemarken voor DKK 210 000.

De Nederlandse leverancier zal tot het moment dat hij het voor België geldende drempelbedrag van € 35 000 bereikt Nederlandse btw aan zijn particuliere afnemers in rekening brengen. Daarna verricht hij de leveringen aan de Belgische afnemers niet meer in Nederland maar in België. Vanaf dat moment is hij Belgische omzetbelasting verschuldigd.

De leveringen aan de Deense particuliere afnemers blijven beneden het voor Denemarken geldende drempelbedrag. Die leveringen vinden dus in Nederland plaats, zodat daarover Nederlandse btw is verschuldigd.

VOORBEELD 2 De Nederlandse leverancier uit Voorbeeld 1 verricht in jaar 2 afstandsverkopen naar België en Denemarken voor € 29 000 en DKK 390 000.

Hoewel de verkopen naar België in jaar 2 beneden het voor België geldende drempelbedrag blijven, worden alle leveringen aan de Belgische particuliere afnemers toch in België verricht. In het voorafgaande jaar is het drempelbedrag namelijk wél overschreden. Gedurende heel jaar 2 zal dus Belgische omzetbelasting worden berekend.

Voor de leveringen aan de Deense particulieren wordt Nederlandse btw berekend totdat het voor Denemarken geldende drempelbedrag van DKK 280 000 is bereikt. Als t/m 27 augustus van jaar 2 voor DKK 279 000 aan Deense particulieren is geleverd

en vervolgens wordt op 28 augustus van jaar 2 een goed aan een Deense particulier verkocht voor DKK 1700, moet voor die levering (en alle daaropvolgende leveringen) Deense omzetbelasting in rekening worden gebracht. Met de levering van DKK 1700 wordt immers het voor Denemarken geldende drempelbedrag van DKK 280 000 overschreden, zodat deze levering en alle daaropvolgende leveringen worden geacht in Denemarken plaats te vinden.

6.6.3 Afstandsverkopen: accijnsgoederen (tot 1 juli 2021)

Voor verkopen 'op afstand' van accijnsgoederen gelden de drempelbedragen niet. Zie 14.2.6.1 voor het begrip 'accijnsgoederen'. Dit houdt in dat bij afstandsverkopen van accijnsgoederen de plaats van levering steeds is gelegen in de EU-lidstaat van bestemming. De vergoeding voor de levering van accijnsgoederen telt dan ook niet mee bij het bepalen of de geldende drempelbedragen al dan niet zijn overschreden.

VOORBEELD Een Nederlandse ondernemer levert goederen aan particulieren in Duitsland en bezorgt deze bij de afnemers thuis. In een jaar heeft hij aan Duitse particulieren voor € 110 000 geleverd waarvan € 15 000 betrekking heeft op accijnsgoederen. De levering van de accijnsgoederen vindt plaats in Duitsland, omdat er sprake is van afstandsverkopen en het drempelbedrag niet voor accijnsgoederen geldt.
Omdat het resterende bedrag van de verkopen op afstand (€ 95 000) minder is dan het voor Duitsland geldende drempelbedrag (€ 100 000) vinden die leveringen plaats in Nederland. Daarover is dus Nederlandse omzetbelasting verschuldigd.

6.6.4 Afstandsverkopen: afzien van drempelbedragen (tot 1 juli 2021)

Art. 5a, lid 5, Wet OB; art. 2b Uitv.besch. OB

Zoals uit de voorbeelden in 6.6.2 blijkt, kan toepassing van de voor de verschillende EU-lidstaten geldende drempelbedragen complicaties opleveren. Zo moet een leverancier per EU-lidstaat de vergoeding voor de verrichte afstandsverkopen bijhouden. Verder kan de leverancier zodra hij een drempelbedrag overschrijdt niet meer de omzetbelasting in rekening brengen die geldt in de EU-lidstaat waar hij is gevestigd, maar moet hij omzetbelasting in rekening brengen naar het tarief dat geldt in de EU-lidstaat van bestemming. Om deze complicaties te vermijden kan de leverancier gebruikmaken van de mogelijkheid om af te zien van toepassing van de voor de verschillende EU-lidstaten geldende drempelbedragen. Alle afstandsverkopen zijn dan belast in de EU-lidstaat van bestemming. Hij kan overigens per EU-lidstaat een keuze maken. Zo kan hij ervoor kiezen om met betrekking tot de afstandsverkopen naar EU-lidstaten met een lager btw-tarief (bijv. Duitsland en Luxemburg) de voor die landen geldende drempelbedragen niet toe te passen, terwijl hij voor de overige EU-lidstaten de drempelbedragen wel toepast.

6.6.4.1 Afstandsverkopen: voorwaarden voor afzien van drempelbedragen (tot 1 juli 2021)

Een verzoek om de toepassing van het drempelbedrag voor één of meer EU-lidstaten achterwege te laten, moet schriftelijk worden ingediend bij de inspecteur. Daarin vermeldt de ondernemer voor welke EU-lidstaten hij toepassing van de drempelbedragen achterwege wil laten. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Als ingangsdatum voor het niet meer toepassen van een bepaald drempelbedrag geldt de datum van de beschikking van de inspecteur. De ondernemer kan zelf om een andere ingangsdatum verzoeken, mits deze is gelegen ná de datum waarop hij het verzoek indient.

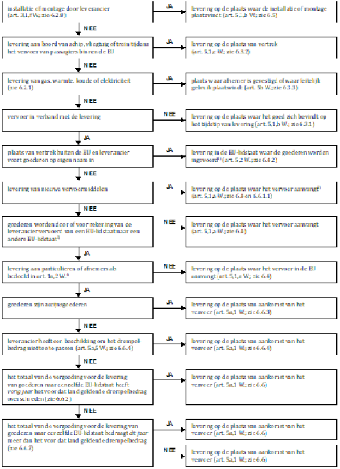
Bij inwilliging van het verzoek blijft toepassing van de drempelbedragen achterwege gedurende een periode van ten minste twee kalenderjaren. Daarna kan de ondernemer de inspecteur schriftelijk meedelen dat hij de drempelbedragen weer wil toepassen. De drempelbedragen kunnen dan weer worden toegepast vanaf 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de inspecteur de opzegging heeft ontvangen.

VOORBEELD B dient een verzoek in om het voor België geldende drempelbedrag per 1 juni 2018 niet (meer) toe te passen. Als de inspecteur de gevraagde beschikking afgeeft met als ingangsdatum 1 juni 2018, blijft het drempelbedrag voor België in elk geval buiten toepassing gedurende de periode 1 juni 2018 t/m 31 december 2020 (de rest van het jaar waarin het verzoek is ingediend plus twee kalenderjaren).
Als B vervolgens in mei 2021 het buiten toepassing laten van de drempelbedragen weer opzegt, gelden de drempelbedragen weer vanaf 1 januari 2022. B krijgt hiervan bericht van de inspecteur.

6.6.5 Afstandsverkopen: wie is de omzetbelasting verschuldigd in andere EU-lidstaten? (tot 1 juli 2021)

De regeling voor afstandsverkopen leidt ertoe dat omzetbelasting verschuldigd is in de EU-lidstaat van bestemming. Als een leverancier goederen levert aan landbouwers die in andere EU-lidstaten gebruikmaken van de landbouwregeling, ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten en rechtspersonen-niet-ondernemers, is het niet uitgesloten dat de omzetbelasting die de leverancier in beginsel in de EU-lidstaten van bestemming verschuldigd is wordt geheven van zijn afnemer. Of dat ook werkelijk zal gebeuren en, zo ja, in welke EU-lidstaten, is ons niet bekend. Voor de leveringen aan particuliere afnemers moet de leverancier de omzetbelasting in elk geval zelf betalen aan de belastingdienst van de EU-lidstaat van bestemming. Informatie hierover is verkrijgbaar bij de belastingdiensten van de andere EU-lidstaten. Zie 39.7

6.7 Plaats van levering: schema (tot 1 juli 2021)


installatie of montage door leverancier (art. 3,1,f W.; zie 6.2.8)
JA
levering op de plaats waar de installatie of montage plaatsvindt (art. 5,1,b W.; zie 6.5)
NEE
levering aan boord van schip, vliegtuig of trein tijdens het vervoer van passagiers binnen de EU
JA
levering op de plaats van vertrek (art. 5,1,c W.; zie 6.3.2)
NEE
levering van gas, warmte, koude of elektriciteit (zie 6.2.1)
JA
plaats waar afnemer is gevestigd of waar feitelijk gebruik plaatsvindt (art. 5b W.; zie 6.3.3)
NEE
vervoer in verband met de levering
NEE
levering op de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van levering (art. 5,1,b W.; zie 6.3.1)
JA
plaats van vertrek buiten de EU en leverancier voert goederen op eigen naam in
JA
levering in de EU-lidstaat waar de goederen worden ingevoerd[1] (art. 5,2 W.; zie 6.4.2)
NEE
levering van nieuwe vervoermiddelen
JA
levering op de plaats waar het vervoer aanvangt[2] (art. 5,1,a W.; zie 6.4 en 6.6.1.1)
NEE
goederen worden door of voor rekening van de leverancier vervoerd van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat[3]
NEE
levering op de plaats waar het vervoer aanvangt (art. 5,1,a W.; zie 6.4)
JA
levering aan particulieren of afnemers als bedoeld in art. 1a,2 W.[4]
NEE
levering op de plaats waar het vervoer in de EU aanvangt (art. 5,1,a W.; zie 6.4)
JA
goederen zijn accijnsgoederen
JA
levering op de plaats van aankomst van het vervoer (art. 5a,1 W.; zie 6.6.3)
NEE
leverancier heeft een beschikking om het drempelbedrag niet toe te passen (art. 5a,5 W.; zie 6.6.4)
JA
levering op de plaats van aankomst van het vervoer (art. 5a,1 W.; zie 6.6.4)
NEE
het totaal van de vergoeding voor de levering van goederen naar eenzelfde EU-lidstaat heeft *vorig jaar* het voor dat land geldende drempelbedrag overschreden (zie 6.6.2)
JA
levering op de plaats van aankomst van het vervoer (art. 5a,1 W.; zie 6.6)
NEE
het totaal van de vergoeding voor de levering van goederen naar eenzelfde EU-lidstaat bedraagt *dit jaar* meer dan het voor dat land geldende drempelbedrag (zie 6.6.2)
JA
levering op de plaats van aankomst van het vervoer (art. 5a,1 W.; zie 6.6)
NEE
levering op de plaats van aankomst van het vervoer (art. 5a,1 W.; zie 6.6)

[1] Deze plaats van levering geldt ook voor de leveringen na de invoer wanneer er sprake is van ABC-leveringen.

[2] De regeling afstandsverkopen (art. 5a W.) is niet van toepassing op de levering van nieuwe vervoermiddelen.

[3] Als de goederen worden vervoerd uit een niet-EU-lidstaat en door de leverancier worden ingevoerd in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van bestemming, worden die goederen geacht te zijn vervoerd vanuit de EU-lidstaat van invoer. Zie 6.6.1.4, Voorbeeld.

[4] Landbouwers die gebruikmaken van de landbouwregeling, ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten en rechtspersonen-niet-ondernemers, die bij aankoop beneden een bepaald drempelbedrag blijven. In Nederland is dat € 10 000. Zie 6.6.1.2.

6.8 Afstandsverkopen (tot 1 juli 2021)

Art. 5a Wet OB

Een in de EU gevestigde ondernemer die goederen levert aan afnemers zonder btw-identificatienummer in een andere EU-lidstaat (particulieren en sommige groepen ondernemers) verricht geen onder het nultarief vallende intracommunautaire levering. Van een intracommunautaire levering kan immers alleen sprake zijn als de afnemer beschikt over een btw-identificatienummer. De leverancier is dan in beginsel de omzetbelasting verschuldigd in het land waar deze is gevestigd. Dit zou echter tot gevolg kunnen hebben dat particulieren goederen gaan kopen bij ondernemers in de EU-lidstaten waar het laagste omzetbelastingtarief van toepassing is. Om verstoring van concurrentieverhoudingen en een verlegging van handelsstromen te voorkomen, is daarom een bijzondere regeling getroffen voor verkopen aan particulieren en een bijzondere categorie ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers in een andere EU-lidstaat. Deze regeling wordt wel de 'regeling voor afstandsverkopen' genoemd en houdt in dat de plaats van levering is gelegen in de EU-lidstaat waar het vervoer van de goederen eindigt (de EU-lidstaat van bestemming). De heffing van omzetbelasting vindt dus plaats volgens de wetgeving zoals die geldt in de EU-lidstaat van bestemming (doorgaans daar waar de afnemer woont of is gevestigd). De 'regeling voor afstandsverkopen' kan worden onderscheiden in:

- intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.8.2
- extracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.8.3

Het voorgaande geldt niet voor nieuwe vervoermiddelen, goederen die worden geïnstalleerd of gemonteerd aan andere goederen (zgn. installatie of montagegoederen) en zgn. margegoederen. Zie 6.8.1.1.

6.8.1 Afstandsverkopen: begrip (vanaf 1 juli 2021)

Art. 5a, lid 1 en lid 2, Wet OB

Van een 'afstandsverkoop' is sprake als:

- een ondernemer goederen levert aan particulieren of landbouwers, ondernemers die uitsluitend vrijgestelde pres rechtspersonen-niet-ondernemers (afnemers zonder btw-identificatienummer). Zie 6.8.1.2; én
- de goederen, direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier worden vervoerd (zie 6.8.1.3) naar een afnemer zonder btw-identificatienummer in een EU-lidstaat.

6.8.1.1 Afstandsverkopen: nieuwe vervoermiddelen, zgn. installatie- of montagegoederen en zgn. margegoederen (vanaf 1 juli 2021)

De regeling voor afstandsverkopen geldt niet voor nieuwe vervoermiddelen. De levering van een nieuw vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat is in alle gevallen een *intracommunautaire levering* die belast is naar het nultarief. De heffing van omzetbelasting over nieuwe vervoermiddelen vindt vervolgens plaats wegens de intracommunautaire verwerving daarvan in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.1.10. De regeling voor afstandsverkopen is evenmin van toepassing bij de levering van goederen geleverd na montage of installatie door of voor rekening van de leverancier (zie 6.2.8) of als goederen met toepassing van de margeregeling worden verkocht. Zie 26.3.2.

6.8.1.2 Afstandsverkopen aan Landbouwers, vrijgestelden of rechtspersonen (niet-ondernemers) (vanaf 1 juli 2021)

De leveringen aan landbouwers die in andere EU-lidstaten gebruikmaken van de landbouwregeling, ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten of rechtspersonen-niet-ondernemers vallen onder de regeling voor afstandsverkopen als deze afnemers geen omzetbelasting verschuldigd zijn wegens intracommunautaire verwervingen. Dat is het geval als de vergoeding van hun aankopen in andere EU-lidstaten in het lopende jaar of het daaraan voorafgaande jaar in totaal niet meer bedraagt dan een bepaald drempelbedrag voor intracommunautaire verwervingen. In Nederland is dat €10 000. Zie 16.1.7.1.

> ***LET OP** In de praktijk kan de ondernemer ervan uitgaan dat als de afnemer zijn btw-identificatienummer verstrekt, de afnemer in de EU-lidstaat van bestemming omzetbelasting verschuldigd is wegens een intracommunautaire verwerving. De ondernemer kan dan, als ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan (zie 16.1.4), het nultarief toepassen wegens de intracommunautaire levering die hij verricht. Als de afnemer in de andere EU-lidstaat toch geen omzetbelasting is verschuldigd omdat het totaal van zijn aankopen in de andere EU-lidstaten beneden het drempelbedrag voor intracommunautaire verwervingen is gebleven, vindt er een correctie plaats bij die afnemer. Zie 14.2.5.2.*

6.8.1.3 Afstandsverkopen: Vervoer, direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier (vanaf 1 juli 2021)

Van vervoer 'direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier' is sprake in alle gevallen waarin de leverancier op enigerlei wijze zorg draagt voor het vervoer van de goederen naar de afnemer. Dit geldt niet alleen als de leverancier de goederen zelf vervoert of aan een transportonderneming opdracht geeft tot vervoer naar een andere EU-lidstaat, maar ook bij 'indirecte tussenkomst' van de leverancier bij het vervoer. Van 'indirecte tussenkomst' is o.m. sprake als (art. 5bis Verordening nr. 282/2011/EG):

- de verzending of het vervoer van de goederen door een derde wordt verricht, maar de leverancier hetzij geheel, I verantwoordelijk is voor de aflevering van de goederen bij de afnemer;

- de leverancier de vervoerskosten factureert en int bij de afnemer en de afnemer bovendien doorverwijst naar eer zending of het vervoer van de goederen zal uitvoeren;
- de leverancier op welke manier ook de leveringsdiensten van een derde promoot, de afnemer en de derde met e brengt of anderszins de informatie die nodig is voor de aflevering van de goederen aan de afnemer verstrekt aan een derde.

Van 'indirecte tussenkomst' van de leverancier bij het vervoer is geen sprake als de afnemer de goederen zelf vervoert of als de afnemer de aflevering van de goederen regelt met een derde en de leverancier niet direct of indirect een rol speelt om de verzending of het vervoer van die goederen te verrichten of te helpen organiseren. Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak '*KrakVet Marek Batko*', nr. C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485) dat van vervoer 'door of voor rekening van de leverancier' sprake is als de leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van het vervoer en bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan. Volgens het hof is daarbij van belang of het vervoer kenmerkend is voor de handelspraktijk van de leverancier en wat de betalingsvoorwaarden inhouden. Daarnaast speelt volgens het hof een rol wie het vervoersrisico draagt en wie de keuzes maakt met betrekking tot de vervoerscondities.

6.8.2 Afstandsverkopen: Intracommunautair (vanaf 1 juli 2021)

Artt. 2a, lid 1, onderdeel w en 5a, lid 1, onderdeel a, Wet OB

Bij '*intracommunautaire* afstandsverkopen' gaat het om goederen die door een ondernemer vanuit een bepaalde EU-lidstaat in het kader van de afstandsverkoop zoals genoemd in 6.8.1, worden verzonden of vervoerd vanuit een andere EU-lidstaat. In geval van intracommunautaire afstandsverkopen bevinden de goederen zich in de EU en is dus geen sprake van goederen die worden ingevoerd vanuit niet-EU-lidstaten. Zie 15.1. De plaats van de levering is gelegen op de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van verzending of het vervoer naar de afnemer. De ondernemer die intracommunautaire afstandsverkopen verricht, zal dus in de verschillende EU-lidstaten waar zijn afnemers zich bevinden in beginsel steeds een btw-aangifte moeten doen en daar de verschuldigde btw moeten afdragen. De ondernemer kan er echter ook voor kiezen om in plaats daarvan de btw te voldoen via de MOSS-regeling. Zie 3.8, Let op 1. Als de ondernemer daarvoor kiest is hij niet verplicht om een volgens de Nederlandse vereiste opgemaakte factuur uit te reiken. Zie 28.1.3. Ondernemers die op jaarbasis voor niet meer dan € 10.000 aan afstandsverkopen en digitale diensten verrichten aan niet-ondernemers in de EU, mogen onder voorwaarden btw berekenen over hun intracommunautaire afstandsverkopen in de EU-lidstaat van vertrek van de goederen. Zie 6.8.2.1.

***LET OP** Niet alleen binnen de EU gevestigde leveranciers krijgen met intracommunautaire afstandsverkopen te maken. Dat geldt ook voor buiten de EU gevestigde leveranciers wanneer hun goederen zich binnen de EU bevinden of wanneer zij eigenaar zijn van een platform (online portaal) dat faciliteert bij de intracommunautaire afstandsverkoop. Zie 6.8.4.2.*

VOORBEELD Een ondernemer gevestigd in Vietnam verkoopt goederen via zijn website aan particulieren in Nederland, Spanje en Frankrijk. De goederen liggen opgeslagen in Nederland. De verzending is voor zijn rekening. Deze ondernemer zal voor zijn levering aan de particulieren in Nederland een reguliere btw-aangifte moeten doen in Nederland en de verschuldigde belasting aldaar moeten afdragen. Deze leveringen vinden plaats in Nederland en zijn belast in Nederland. Zie 5.4. De leveringen aan de particulieren in Spanje en Frankrijk kwalificeren als intracommunautaire afstandsverkopen die belast zijn in zijn in respectievelijk Spanje en Frankrijk. De ondernemer kan ervoor kiezen om in Nederland aangifte te doen via de MOSS-regeling. Zie 3.8, Let op 1.

6.8.2.1 Intracommunautaire afstandsverkopen: kleine ondernemersdrempel omzet € 10 000 of minder (vanaf 1 juli 2021)

Art. 6k wet OB

Voor ondernemers met een lage omzet uit intracommunautaire afstandsverkopen en digitale diensten aan niet-ondernemers (zie 7.5.11.1) geldt een extra vereenvoudiging. Zij kunnen tot een bepaald bedrag btw voldoen in hun eigen EU-lidstaat tegen het in hun eigen EU-lidstaat geldende btw-tarief (voor intracommunautaire afstandsverkopen is dat de EU-lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer).

Voorwaarden voor toepassing van de vereenvoudiging zijn:

- de ondernemer is gevestigd in één EU-lidstaat of wanneer hij in geen enkele EU-lidstaat gevestigd is, zijn woonpla verblijfplaats in maar één lidstaat heeft;
- er is sprake van intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.8.2
- de omzet behaald met digitale diensten aan particulieren in andere EU-lidstaten én intracommunautaire afstands niet meer dan € 10 000 excl. btw in het lopende en voorgaande kalenderjaar.

De toepassing van de vereenvoudiging is optioneel. Dit betekent dat de ondernemer die het hiervóór genoemde drempelbedrag ad € 10 000 excl. btw niet overschrijdt ervoor kan kiezen (bijv. omdat in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen een gunstiger btw-tarief geldt) om de regeling voor intracommunautaire afstandsverkopen toe te passen. In dat geval zijn de afstandsverkopen altijd belast in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen. De gemaakte keuze moet vooraf worden gemeld aan de inspecteur en geldt voor minimaal twee jaar. Als daarentegen de vereenvoudiging wel wordt toegepast en het hiervóór genoemde drempelbedrag voor het eerst wordt overschreden, dan vinden vanaf dat moment de levering waardoor het drempelbedrag wordt overschreden en de daaropvolgende leveringen niet langer plaats in de EU-lidstaat van vertrek, maar in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen.

VOORBEELD Een Nederlandse ondernemer (zonder vestiging in een andere EU-lidstaat) verricht in jaar 1 elektronische diensten (zie 7.5.9.1) aan particulieren in Nederland. Daarnaast levert de ondernemer ook goederen aan deze particulieren, waarbij hij steeds de goederen verzendt naar de plaats waar de particulieren woonachtig zijn (NL). De totale omzet bedraagt € 40 000 (excl. btw). Ook verricht hij intracommunautaire afstandsverkopen aan particulieren woonachtig in België en Frankrijk voor een totaalbedrag van € 8000 (excl. btw).

De ondernemer is over de omzet van de intracommunautaire afstandsverkopen aan in België en Frankrijk wonende particulieren in jaar 1 de btw in Nederland verschuldigd (naar het Nederlandse btw-tarief), aangezien de omzet niet hoger is dan € 10 000 (excl. btw). Medio jaar 2 verricht de ondernemer intracommunautaire afstandsverkopen aan particulieren woonachtig in België en Frankrijk voor een totaalbedrag van € 9000. Verder verricht de ondernemer ultimo jaar 2 een intracommunautaire afstandsverkoop aan een in Duitsland woonachtige particulier voor € 1100 (excl. btw), met als gevolg dat hij vanaf dat moment het drempelbedrag ad € 10 000 (excl. btw) overschrijdt. Dit leidt ertoe dat hij de btw ter zake van de intracommunautaire afstandsverkoop aan de in Duitsland woonachtige particulier verschuldigd is in Duitsland. Voor de intracommunautaire afstandsverkopen die hij hierna verricht geldt bovendien dat hij – in ieder geval tot en met jaar 3 – de btw verschuldigd is in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen. De ondernemer kan de ter zake verschuldigde btw desgewenst afdragen via de MOSS-regeling. Zie 3.8, Let op 1. De ondernemer kan er bovendien voor kiezen om reeds in jaar 1 de btw verschuldigd te zijn in België en Frankrijk in plaats van in Nederland.

6.8.3 Afstandsverkopen: extracommunautair (vanaf 1 juli 2021)

Art. 2a, lid 1, onderdeel x, Wet OB

Bij 'extracommunautaire afstandsverkopen' gaat het om goederen die door een ondernemer in het kader van de afstandsverkoop zoals genoemd in 6.8.1 worden ingevoerd uit een niet EU lidstaat en rechtstreeks vanuit de niet EU lidstaat worden verzonden of vervoerd naar zijn afnemer. Onderscheid moet worden gemaakt tussen:

- afstandsverkopen waarbij goederen worden ingevoerd in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van bestemi 6.8.3.1; en
- afstandsverkopen waarbij de goederen worden ingevoerd in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 6.8.3.2

***LET OP** Niet alleen buiten de EU gevestigde leveranciers krijgen met extracommunautaire afstandsverkopen te maken. Dat geldt ook voor binnen de EU gevestigde leveranciers wanneer hun goederen zich buiten de EU bevinden of wanneer zij eigenaar zijn van een platform (website) dat faciliteert bij de afstandsverkoop van goederen met een waarde van niet meer dan € 150 per zending. Zie 6.8.4.3.*

6.8.3.1 Extracommunautaire afstandsverkopen: goederen ingevoerd in andere EU-lidstaat dan EU-lidstaat van bestemming (vanaf 1 juli 2021)

Art. 5a, lid 1, onderdeel b, Wet OB

De plaats van de levering van de extracommunautaire afstandsverkoop is gelegen op de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer. Voor goederen met een maximale waarde van € 150 per zending (excl. transport- en verzekeringskosten en douaneheffingen) kan de btw die verschuldigd is ter zake van de extracommunautaire afstandsverkoop worden aangegeven via de zgn. Invoer-OSS-regeling (I-OSS). Zie 3.8, Let op 1. De I-OSS kan niet worden gebruikt voor accijnsgoederen. Bij gebruikmaking van de I-OSS wordt onder voorwaarden een vrijstelling verleend voor de btw die verschuldigd is bij invoer. Zie 15.1.13.

VOORBEELD Een ondernemer in China verkoopt en verzendt via zijn website goederen ter waarde van € 45 aan particulieren in Spanje en Duitsland. De goederen worden ingevoerd in Nederland. Deze ondernemer is ter zake van deze leveringen btw verschuldigd
in onderscheidenlijk Spanje en Duitsland, aangezien dat de EU-lidstaten zijn van bestemming van de goederen. Als de ondernemer kiest voor toepassing van de I-OSS-regeling in Nederland kan hij de in Spanje en Duitsland verschuldigde btw opgeven en afdragen via zijn I-OSS-aangifte in Nederland. De invoer van deze goederen in Nederland is dan van btw vrijgesteld, omdat btw wordt betaald via de I-OSS-regeling. Als de ondernemer niet kiest voor de I-OSS-regeling, moet hij op reguliere wijze btw-aangiftes doen in Spanje en Duitsland.

6.8.3.2 Extracommunautaire afstandsverkopen: goederen ingevoerd in EU-lidstaat van bestemming (vanaf 1 juli 2021)

Art. 5a, lid 1, onderdeel c, wet OB

De plaats van de extracommunautaire afstandsverkoop is gelegen op de plaats waar de goederen worden ingevoerd (EU-lidstaat van bestemming), wanneer de goederen zijn aangegeven in het kader van de I-OSS-regeling. Zie 3.8, Let
op 1. Als niet wordt gekozen voor toepassing van de I-OSS-regeling of omdat de goederen een waarde hebben van meer

dan € 150 per zending, zijn de regels voor de plaats van levering afhankelijk van wie de goederen invoert. Als de goederen worden ingevoerd op naam van de afnemer (particulier of ondernemer zonder btw-identificatienummer) geldt als plaats van levering de plaats waar het vervoer aanvangt (buiten de EU). Zie 6.4. Aan btw-heffing wordt dan niet toegekomen en
er is alleen btw bij invoer verschuldigd. Zie 15.1. Als daarentegen de goederen worden ingevoerd op naam van de leverancier dan is de plaats van levering gelegen in de EU-lidstaat waar de goederen worden ingevoerd (EU-lidstaat van bestemming). Zie 6.4.2.

6.8.4 Afstandsverkopen: platform (vanaf 1 juli 2021)

Art. 3c Wet OB

Platforms (zie 6.8.4.1) worden in het kader van de afstandsverkoop zoals genoemd in 6.8.1 geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en te leveren aan de particulier (of ondernemer zonder btw-identificatienummer) in plaats van de echte leverancier (de zgn. platform fictie). Dit betekent dat voor de btw sprake is van een levering door de echte leverancier aan het platform, gevolgd door de levering van hetzelfde goed door het platform aan de particulier. Vgl. 6.2.12. Anders dan het tijdstip van levering zoals genoemd in 6.1.3, zal het platform de btw over de levering aan de particulier verschuldigd zijn op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard. Binnen de platformfictie wordt het vervoer steeds toegerekend aan de levering door het platform aan de particulier, waardoor deze levering kwalificeert als afstandsverkoop. De platformfictie is van toepassing bij:

- intracommunautaire afstandsverkopen en lokale leveringen door buiten de EU gevestigde leveranciers. Zie 6.8.4.2
- extracommunautaire afstandsverkopen van goederen met een maximale waarde van € 150 per zending. Zie 6.8.4.3

6.8.4.1 Afstandsverkopen: begrip platform (vanaf 1 juli 2021)

Onder een 'platform' wordt verstaan een online portaal (bijv. marktplaats) verstaan dat *faciliteert* bij de goederenlevering. In tegenstelling tot de commissionair zoals bedoeld in 6.2.14, handelt een platform niet op eigen naam. Om te kunnen spreken van 'faciliteren' moet

- het platform partijen met elkaar in contact brengen; en
- de levering van het goed plaatsvinden via het platform.

Van faciliteren is geen sprake als het platform:

- geen algemene voorwaarden vaststelt;
- geen vergoeding in rekening brengt aan de klant; en
- niet betrokken is bij het bestellen of afleveren van de goederen.

Van faciliteren is ook geen sprake wanneer sprake is van een betaaldienstverlener (zgn. payment service provider), een ondernemer alleen advertenties verzorgt of het platform de gebruiker alleen leidt naar een ander platform zonder verdere betrokkenheid bij de levering.

6.8.4.2 Afstandsverkopen: platformfictie bij intracommunautaire afstandsverkopen en lokale leveringen (vanaf 1 juli 2021)

Art. 3c, lid 2, Wet OB

Als een platform faciliteert bij intracommunautaire afstandsverkopen zoals genoemd in 6.8.2 of faciliteert bij lokale leveringen aan particulieren (of ondernemer zonder btw-identificatienummer) en de leverancier is buiten de EU gevestigd, dan wordt het platform geacht de afstandsverkoop aan de particulier (of ondernemer zonder btw-identificatienummer) te hebben verricht. De waarde van de goederen is, anders dan bij goederen afkomstig van buiten de EU, niet relevant. Zie 6.8.4.3. Het platform moet btw aangeven in het land van aankomst van de goederen en mag btw-aangifte doen via de MOSS-regeling. Zie 3.8, Let op 1. De leverancier wordt geacht het goed te hebben geleverd aan het platform. Voor deze levering geldt het nultarief in de EU-lidstaat van vertrek van de goederen.

***VOORBEELD** Een ondernemer uit de VS verkoopt en verzendt goederen aan particulieren in Nederland en België. De goederen worden verkocht via een Chinese ondernemer die via zijn website de verkopen faciliteert. De goederen liggen opgeslagen in Nederland en worden vanuit Nederland verzonden naar de particulieren. De Chinese ondernemer (website) wordt op grond van de platformfictie geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd. Hij kan de MOSS-regeling toepassen voor zowel de intracommunautaire afstandsverkopen aan de particulieren in België, als voor de binnenlandse levering van goederen aan de particulieren in Nederland.*

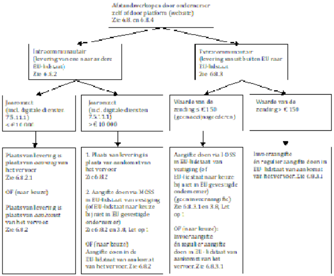
6.8.4.3 Afstandsverkopen: platformfictie bij extracommunautaire afstandsverkopen van goederen met een maximale waarde van € 150 (vanaf 1 juli 2021)

Art. 3c, lid 1, Wet OB

Als een platform faciliteert bij extracommunautaire afstandsverkopen zoals genoemd in 6.8.3 wordt het platform geacht de goederen te hebben geleverd aan de particulieren (of ondernemer zonder btw-identificatienummer) wanneer de goederen een waarde hebben van niet meer dan € 150 per zending (excl. transport- en verzekeringskosten en douaneheffingen. Het is niet relevant waar de leverancier is gevestigd. De platformfictie geldt dus ook wanneer de leverancier in de EU is gevestigd, anders dan bij intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.8.4.2. Het platform is btw verschuldigd in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen en kan deze btw aangeven via de IOSS (zie 3.8, Let op 1) of op reguliere wijze aangifte doen. Als aangifte wordt gedaan via de IOSS geldt een vrijstelling voor de btw bij invoer. De leverancier wordt geacht de goederen te hebben geleverd aan het platform. Deze levering is onderworpen aan het nultarief

VOORBEELD Een particulier in Duitsland koopt via een website in Nederland goederen met een waarde van € 80. De leverancier van de goederen is niet de website-ondernemer, maar een bedrijf in India dat zijn producten verkoopt via de website en zelf zorgt voor het vervoer van de goederen naar Duitsland. De goederen worden ingevoerd in België. De website in Nederland wordt door de platformfictie als de leverancier beschouwd voor die afstandsverkopen in Duitsland. De goederen verkocht door de leverancier in China worden geacht geleverd te zijn aan de website-ondernemer. Het gevolg is dat de Nederlandse website-ondernemer btw verschuldigd wordt in Duitsland. Hij kan daarbij kiezen voor toepassing van de IOSS-regeling omdat de waarde van de zending lager is dan € 150. Zie 6.8.3.1. In dat geval kan hij de in Duitsland verschuldigde btw aangeven en afdragen in Nederland. Bij de invoer van de goederen in België wordt bij toepassing van de IOSS-regeling onder voorwaarden een vrijstelling verleend voor de btw bij invoer.

6.9 Overzicht elektronische handel (vanaf 1 juli 2021)



Afstandsverkopen door ondernemer zelf of door platform (website)
Zie 6.8. en 6.8.4

Intracommunautair
(levering van ene naar andere EU-lidstaat)
Zie 6.8.2

Extracommunautair
(levering van uit buiten EU naar EU-lidstaat
Zie 6.8.3

Jaaromzet
(incl. digitale diensten 7.5.1.1.1)
≤ € 10 000

Jaaromzet
(incl. digitale diensten 7.5.1.1.1)
> € 10 000

Waarde van de zending ≤ € 150
(geen accijnsgoederen)

Waarde van de zending > € 150

Plaats van levering is plaats van aanvang van het vervoer
Zie 6.8.2.1

OF (naar keuze)

Plaats van levering is plaats van aankomst van het vervoer
Zie 6.8.2

1. Plaats van levering is plaats van aankomst van het vervoer
Zie 6.8.2

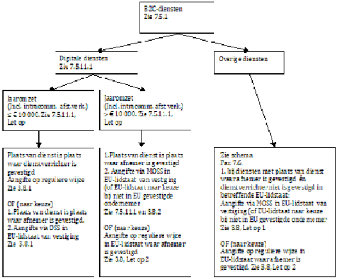
2. Aangifte doen via MOSS in EU-lidstaat van vestiging (of EU-lidstaat naar keuze bij niet in EU gevestigde ondernemer)
Zie 6.8.2 en 3.8, Let op !

OF (naar keuze)
Aangifte doen in de EU-lidstaat van aankomst van het vervoer. Zie 6.8.2

Aangifte doen via I-OSS in EU-lidstaat van vestiging (of EU-lidstaat naar keuze bij niet in EU gevestigde ondernemer)
(geen invoeraangifte)
Zie 6.8.3.1 en 3.8, Let op !

OF (naar keuze):
Invoeraangifte
én reguliere aangifte doen in EU-lidstaat van aankomst van het vervoer. Zie 6.8.3.1

Invoeraangifte
én reguliere aangifte doen in EU-lidstaat van aankomst van het vervoer. Zie 6.8.3.1


B2C-diensten
Zie 7.5.1
Digitale diensten
Zie 7.5.11.1
Overige diensten
Jaaromzet (Incl. intracomm. afst.verk.) ≤ € 10 000. Zie 7.5.11.1, Let op
Jaaromzet (Incl. intracomm. afst.verk.) > € 10 000. Zie 7.5.11.1, Let op
Plaats van dienst is plaats waar dienstverrichter is gevestigd
Aangifte op reguliere wijze
Zie 3.8.1
OF (naar keuze)
1. Plaats van dienst is plaats waar afnemer is gevestigd.
2. Aangifte via OSS in EU-lidstaat van vestiging
Zie 3.8.1
1. Plaats van dienst is plaats waar afnemer is gevestigd
2. Aangifte via MOSS in EU-lidstaat van vestiging (of EU-lidstaat naar keuze bij niet in EU gevestigde ondernemer
Zie 7.5.11.1 en 3.8.2
OF (naar keuze)
Aangifte op reguliere wijze in EU-lidstaat waar afnemer is gevestigd
Zie 3.8, Let op 2
Zie schema
Par. 7.6.
1. bij diensten met plaats van dienst waar afnemer is gevestigd én dienstverrichter niet is gevestigd in betreffende EU-lidstaat:
Aangifte via MOSS in EU-lidstaat van vestiging (of EU-lidstaat naar keuze bij niet in EU gevestigde ondernemer
Zie 3.8, Let op 1
OF (naar keuze)
Aangifte op reguliere wijze in EU-lidstaat waar afnemer is gevestigd. Zie 3.8, Let op 2

7 Diensten

7.1 Diensten: begrip

Art. 4, lid 1, Wet OB

Omzetbelasting wordt geheven ter zake van *diensten* die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Diensten zijn alle prestaties die in het economisch verkeer tegen vergoeding worden verricht en geen leveringen van goederen zijn. Zie 7.2. Naast de diensten die in het economisch verkeer worden verricht, is in de btw-wetgeving ook als dienst aangewezen het privégebruik van tot het bedrijf behorende roerende zaken (voor onroerende zaken wordt bij privégebruik de aftrek van voorbelasting beperkt). Ook wordt als dienst aangemerkt het om niet (gratis) verrichten van diensten door de ondernemer voor eigen privédoeleinden of privédoeleinden van zijn personeel. In hfst. 20 worden de diensten in verband met privégebruik uitvoerig toegelicht. Heffing van btw in Nederland kan alleen aan de orde komen als een dienst in Nederland wordt verricht. Als een dienst buiten Nederland wordt verricht, zijn de regels van het betreffende land van toepassing. Voor het vaststellen of een dienst in Nederland plaatsvindt, zijn vrij gedetailleerde wettelijke regels gegeven. Zie 7.3. Alleen diensten door een als zodanig handelende ondernemer vallen onder het bereik van de btw.

> ***VOORBEELD** Een ondernemer uit Maastricht schildert, tegen een vergoeding, in opdracht van een klant diens kantoorgebouw in Aken (Duitsland). De plaats van diensten met betrekking tot onroerende zaken is de plaats waar de betreffende onroerende zaak is gelegen. Zie 7.4.3. De ondernemer verricht zijn dienst dus in Duitsland. Daardoor is de Nederlandse wetgeving niet van toepassing. Deze dienst valt onder de Duitse wetgeving. De ondernemer is in Duitsland btw over deze dienst verschuldigd en zo moet bijv. de factuur voldoen aan de Duitse wetgeving.*

7.1.1 Dienst of levering

Een prestatie van een ondernemer kan een levering van goederen zijn. Als dat niet het geval is, is de prestatie doorgaans een dienst. Diensten zijn namelijk alle prestaties die geen leveringen van goederen zijn. Het onderscheid tussen leveringen van goederen en het verrichten van diensten is in de volgende gevallen van belang.

a. Leveringen en diensten zijn alleen belast als ze in Nederland worden verricht. Voor de plaats van een levering gelden andere regels dan voor de plaats van een dienst. Zie 6.3 en 7.3.
b. In de bij de Wet OB behorende Tabel I worden in onderdeel a. de goederen en in onderdeel b. de diensten opgesomd die zijn belast met het 9%-tarief. Zie hfst. 10.
c. Bij de vrijstellingen wordt onderscheid gemaakt tussen leveringen en diensten. Zie hfst. 12.
d. Bij werkzaamheden aan onroerende zaken is het van belang te weten of er sprake is van een dienst (bijv. een verbouwing) of van een levering. Zie 13.2.6.

Als een ondernemer twijfelt of een prestatie een levering of een dienst is, moet hij eerst nagaan of die prestatie een levering is. Daarbij is van belang wat de overheersende elementen van de prestatie zijn. Zie 6.1.1. Pas als is gebleken dat het niet om een levering gaat, kan er sprake zijn van een dienst. Zie 9.3.2 voor combinaties van leveringen en diensten.

7.1.2 Diensten: tijdstip van heffing

Het tijdstip van een dienst is niet in de omzetbelastingwetgeving geregeld. Voor diensten geldt echter als uitgangspunt dat deze worden verricht op het tijdstip waarop de werkzaamheden zijn voltooid. Zo zullen de diensten van een advocaat volgens de staatssecretaris van Financiën in het algemeen worden verricht op het moment waarop hij zijn werkzaamheden heeft voltooid. Dat de werkzaamheden zijn voltooid, kan blijken uit zijn declaratie (slotfactuur), al dan niet samen met een bericht over het resultaat van zijn bemoeienis (Besluit nr. VB95/1297). Dat besluit is formeel ingetrokken, omdat het beschrijvend van karakter is (Besluit nr. CPP2009/674M). De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Naar onze mening kan de ondernemer daar dan ook nog steeds een beroep op doen.

Bij de overdracht van een recht is het tijdstip van dienst het moment waarop het recht op de ander overgaat, bij het schilderen van een pand is dat het moment waarop de schilder het werk af heeft. Een (geslaagde) bemiddelingsdienst wordt volgens de rechter verricht op het tijdstip waarop de betrokken partijen de overeenkomst afsluiten ten aanzien waarvan de bemiddeling heeft plaatsgevonden, bijv. het afsluiten van een overeenkomst van verkoop en koop van een onroerende zaak. Dat de afgesloten overeenkomst op een later tijdstip wordt uitgevoerd, is daarbij niet relevant.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat als de factuur voor de (door een bouwondernemer) verrichte dienst niet of te laat wordt uitgereikt, de formele oplevering en aanvaarding van die dienst worden beschouwd als het tijdstip waarop die dienst wordt verricht (*'Budimex'*, zaak nr. C-224/18, ECLI:EU:C:2019:347). Volgens het hof waren de oplevering en aanvaarding van de bouwwerkzaamheden namelijk een formaliteit is die als zodanig deel uitmaakt van de dienst. Dat is dus van doorslaggevend belang bij de beoordeling of die dienst daadwerkelijk is verricht. Andere formaliteiten, zoals het opstellen van een formele afrekening van de gemaakte kosten of een certificaat van definitieve betaling, zijn daarbij volgens het hof niet van belang bij de bepaling op welk tijdstip de dienst is verricht. Die formaliteiten maken geen deel uit van de dienst als zodanig.

Het tijdstip van een dienst is van belang om de volgende redenen.

- als de klant ondernemer of rechtspersoon is, moet uiterlijk op de 15de dag na de maand waarin de dienst is verri worden uitgereikt. Zie 28.1.5;
- als de ondernemer geen factuur hoeft uit te reiken, is hij de belasting meestal verschuldigd op het moment waaro verricht. Zie 28.3.4;
- bij een tariefwijziging moet de ondernemer weten of op het moment van de dienst het oude of het nieuwe tarief v Zie 9.2.1.

***LET OP** Voor intracommunautaire diensten geldt een afwijkend tijdstip waarop de belasting is verschuldigd. Zie 28.3.3.1.*

7.1.2.1 Diensten: tijdstip bij doorlopende prestaties

Art. 13, lid 7, Wet OB

Bij doorlopende prestaties is geen afgebakend tijdstip aan te wijzen waarop de prestatie wordt verricht. Deze prestaties worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid. Het betreft prestaties die bestaan uit zich herhalende leveringen en/of diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht. Kenmerkend is verder dat er geen welomschreven eindresultaat is overeengekomen. De periode waarover de prestaties worden verricht kan zowel bepaald als onbepaald zijn. Voorbeelden van doorlopende prestaties zijn abonnementen op leveringen – zoals tijdschriften, gas, elektriciteit en water –, abonnementen op diensten – zoals telecommunicatiediensten, verzekeringen, verhuur en bewakingsdiensten – en het verlenen van licenties.

Het Hof van Justitie oordeelde in een zaak waarbij sprake was van een ondernemer die op basis van een abonnement bepaalde diensten verrichtte, dat het belastbaar feit bij abonnementen zich voordoet op het moment dat de periode afloopt waarover de betaling is overeengekomen (*'Asparuhovo Lake Investment Company OOD'*, zaak C-463/14, ECLI:EU:C:2015:542). Het Duitse baumgarten sports & more GmbH plaatst profvoetballers bij profclubs. Voor het plaatsen van de spelers bij een club ontvangt baumgarten een provisie van de club. Baumgarten ontvangt deze provisie halfjaarlijks. Volgens het Hof van Justitie doet het belastbare feit zich niet voor op de datum van de plaatsing, maar pas bij het verstrijken van de perioden waarop de betalingen door de club betrekking hebben (*'baumgarten sports & more GmbH'*, nr. C-548/17, ECLI:EU:C:2018:970). Zie ook 7.2.6.

Volgens de staatssecretaris van Financiën zijn prestaties waarbij een welomschreven eindresultaat is overeengekomen geen doorlopende prestaties, ook niet als met het bereiken van dit resultaat een lange(re) periode is gemoeid. Voorbeelden van dergelijke niet-doorlopende prestaties zijn:

- het uitvoeren van een bepaald onderzoeksproject door een organisatieadviseur: een dergelijk project mondt uit in resultaat of een bepaalde rapportage;
- cursussen en trainingen: deze zijn gericht op het bereiken van een bepaald niveau van kennisvaardigheid, het begeleiden van een bouwproject door een architect;
- vervoersprestaties die erop zijn gericht een bepaalde bestemming te bereiken.

Een advocaat of een belastingadviseur die een gerechtelijke procedure voert of een daarmee te vergelijken dienst verricht, zoals het oplossen van een geschil zonder tussenkomst van een rechter, verricht volgens de staatssecretaris in een inmiddels ingetrokken besluit (Besluit nr. RTB2001/1175) een doorlopende dienst als hij een vast uurtarief hanteert. Dit geldt ook als de totale vergoeding bij overeenkomst aan een maximum is gebonden en ook als de totale vergoeding met een bepaald bedrag wordt verhoogd als een procedure wordt gewonnen. Wordt echter overeengekomen dat de cliënt alleen hoeft te betalen als de procedure wordt gewonnen (*no cure, no pay*), dan is er volgens de staatssecretaris sprake van een eenmalige dienst. Die dienst wordt dan verricht op het tijdstip waarop de procedure is beëindigd. Het besluit uit 2001 is formeel ingetrokken omdat het besluit beschrijvend van karakter is (Besluit nr. CPP2009/674M). De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. De ondernemer kan daar naar onze mening dan ook nog steeds een beroep op doen.

Bij het uitbrengen van juridische adviezen is ook sprake van een doorlopende dienst als de advocaat (of belastingadviseur) met zijn cliënt een vaste afspraak heeft om hem desgevraagd juridisch bij te staan tegen een bepaald uurtarief. Als er echter voor een opzichzelfstaande aangelegenheid advies wordt gevraagd, wordt een eenmalige prestatie verricht op het moment waarop het advies wordt uitgebracht.

7.1.2.2 Diensten: tijdstip bij abonnementen

Bij abonnementen bestaat er tegenover het (periodiek) verschuldigde abonnementsgeld het recht op bepaalde prestaties. Vgl. 7.2.6. De dienst wordt geacht te zijn verricht op het einde van de periode waarover (telkens) het abonnementsgeld is verschuldigd (HvJ EU, *'Asparuhovo Lake Investment Company OOD'*, zaak C-463/14, ECLI:EU:C:2015:542).

7.2 Wanneer is sprake van een dienst?

Er is sprake van een dienst als tussen de dienstverrichter en de afnemer een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de afnemer verleende dienst. Zie o.a. HvJ EU, *'Tolsma'*, zaak C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 en HvJ EU, *'Kennemer Golf en Country Club'*, zaak C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200. De Hoge Raad is van mening dat als een ondernemer betalingen verricht aan een andere ondernemer er als regel van kan worden uitgegaan dat deze betalingen de tegenwaarde vormen voor een prestatie (nr. 36.020, ECLI:NL:HR:2002:AD9708). De Hoge Raad bepaalt daarbij wel dat het doorbelasten van kosten niet in alle gevallen een prestatie vormt (nr. 15/04099

ECLI:NL:HR:2017:2461). Daarvoor is niet alleen nodig dat een betaling wordt gedaan (zie 7.2.3), maar ook dat tegenover deze betaling een handelen (of een nalaten) als ondernemer kan worden bepaald (zie 5.2). Zie ook 5.2.3.2.

Als een ondernemer vindt dat de regel dat betalingen tussen ondernemers de tegenwaarde vormen voor een prestatie niet opgaat omdat er sprake is van een bijzondere situatie (zie bijv. 7.2.4), moet de ondernemer dat aannemelijk maken. Op hem rust dus de bewijslast.

Als er een prestatie wordt verricht zonder dat er een vergoeding wordt bedongen, is er geen sprake van een dienst en komt heffing van omzetbelasting niet aan de orde. Zie 7.2.3.

Het begrip 'diensten' is erg ruim. Daaronder vallen niet alleen handelingen bestaande uit iets doen of iets geven, maar ook uit iets nalaten.

Enkele voorbeelden van diensten zijn:

- vervoer van personen of goederen;
- verhuur van roerende en onroerende zaken;
- het tegen vergoeding verlenen van een koopoptie op een onroerende zaak;
- verrichten van reparatiewerkzaamheden;
- assembleren van machines met onderdelen van opdrachtgever (Verordening nr. 282/2011/EG);
- verlenen van opties op aandelen (Verordening nr. 282/2011/EG);
- verlenen van een licentie;
- ontbinden van een overeenkomst tegen betaling. Zie 7.2.5
- het zich tegen vergoeding binden om geen andere goederen te verkopen dan die van een bepaald merk;
- verlenen van toegang tot wedstrijden;
- de overdracht van goodwill;
- verstrekking van biedpunten waarmee klanten kunnen meedoen aan georganiseerde veilingen ('*Marcandi Ltd*', HvJ EU, zaak C-544/16, ECLI:EU:C:2018:540). Als tegenprestatie geldt het in ruil voor die biedpunten betaalde bedrag. Zie ook 8.1.1.5.

7.2.1 Diensten: deelneming in voor gemeenschappelijke rekening gesloten transacties

Het komt wel voor dat iemand een onroerende zaak kan aankopen waarvan hij verwacht dat hij deze op korte termijn weer kan verkopen voor een hogere prijs. In verband met de financiële risico's worden soms andere ondernemers benaderd om een deel van het risico te dragen. Zij ontvangen dan bij verkoop tegen een hogere prijs een deel van de winst en dragen bij een lagere prijs een deel van het verlies. Met de aan- en verkoop van de onroerende zaak zelf hebben deze mederisicodragers vaak geen bemoeienis. In een dergelijk geval heeft de Hoge Raad beslist dat het deelnemen in een voor gemeenschappelijke rekening gesloten transactie niet als een dienst kan worden beschouwd (nr. 27.135, ECLI:NL:HR:1991:ZC4598). De betrokken ondernemer was over de door hem genoten winstuitkering dus geen omzetbelasting verschuldigd.

Een andere situatie doet zich voor als een ondernemer een overeenkomst afsluit op grond waarvan hij onroerende zaken voor zichzelf of een nader te noemen meester koopt, maar waarbij die goederen feitelijk aan een ander worden geleverd. In feite draagt die ondernemer aan de werkelijke afnemer dan de rechten over uit de eerder door hem afgesloten koopovereenkomst. Dit is volgens Hof Amsterdam een met btw belaste dienst (nr. 07/00118, ECLI:NL:GHAMS:2008:BD8278).

7.2.2 Diensten: commissionairs

Art. 4, lid 4, Wet OB

Diensten die door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer worden verleend, worden voor de omzetbelasting door de dienstverlener aan de commissionair verleend en vervolgens door de commissionair aan zijn opdrachtgever. Zie 6.2.14. De Hoge Raad heeft beslist dat de dienst die door de commissionair wordt verricht dezelfde is als de dienst die aan de commissionair is verricht. Daarbij is geen sprake van een aparte bemiddelingsdienst (HR, nr. 37.939, ECLI:NL:HR:2004:AI0673). Uit deze beslissing volgt bijv. dat als de dienst die aan de commissionair wordt verricht, is vrijgesteld, ook de door de commissionair verrichte dienst is vrijgesteld. Dat is alleen anders als de vrijstelling (mede)afhankelijk is van de aan de dienstverrichter verbonden kwaliteiten. Zie 12.21.1. Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak '*Amărăşti Land Investment SRL*', nr. C-707/18, ECLI:EU:C:2019:1136) dat de commissionairsdienst van toepassing is in de situatie dat een koper van terreinen bepaalde kosten droeg die normaliter voor rekening van de verkoper zouden moeten komen en die kosten niet expliciet had doorberekend aan de verkoper. Het betrof kosten met betrekking tot de inschrijving van de terreinen in het kadaster en de vermelding in het kadaster dat de verkoper de eigendom heeft van die terreinen. Volgens het hof stond allereerst vast dat de koper die kosten op eigen naam had afgenomen. Verder concludeerde het hof – op basis van het feit dat de verkoper wettelijk verplicht was de diensten te laten verrichten die nodig zijn voor de inschrijving van de terreinen in het kadaster – dat de koper daarbij optrad voor rekening van de verkoper. Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak '*ITH Comercial Timişoara SRL*', nr. C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919) dat bij gebreke van een lastgevingsovereenkomst zonder vertegenwoordiging de commissionairsregeling niet van toepassing is wanneer een ondernemer een gebouw optrekt volgens de behoeften en eisen van zijn potentiële huurder. Zie 18.1.3.

7.2.3 Diensten: tegen vergoeding (onder bezwarende titel)

Alleen als een dienstverrichter zijn dienst als 'ondernemer' verricht (zie 5.2) en een vergoeding daarvoor heeft bedongen, kunnen die diensten worden belast met btw. Een prestatie waar geen vergoeding tegenover staat, wordt voor de heffing van de omzetbelasting dus niet als een dienst aangemerkt. De BTW-Richtlijn heeft het over diensten onder bezwarende titel. Hiervan is volgens het Hof van Justitie sprake als is voldaan aan de volgende drie eisen (*‘Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA’*, zaak C-154/80, ECLI:EU:C:1981:38, *‘Tolsma’*, zaak C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 en *‘Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG’*, zaak C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491).

- Tussen de prestatie en de ontvangen tegenwaarde bestaat een rechtstreeks verband. Een rechtstreeks verband relatie kan worden gelegd tussen de omvang van de voordelen die uit de prestatie voortvloeien voor de ontvangers van die prestatie en de hoogte van de tegenprestatie. Zie ook 5.2.4.3.
- De tegenprestatie kan in geld worden uitgedrukt.
- De tegenprestatie vertegenwoordigt een subjectieve waarde. De belastinggrondslag is de werkelijk ontvangen tegenprestatie. Daarom vormt, beoordeeld vanuit het subject (de afnemer) een prestatie waarvoor geen tegenprestatie wordt ontvangen, geen dienstverrichting “onder bezwarende titel”.

Het Hof van Justitie heeft daarbij beslist dat tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking moet bestaan op grond waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. Daarbij moet de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de tegenwaarde vormen van de dienst die aan de afnemer wordt bewezen (HvJ EU, *‘Tolsma’*, zaak C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80). Er moet dus, eenvoudig gezegd, een (mondelinge) overeenkomst zijn op grond waarvan de één een prestatie verricht en de ander daarvoor een vergoeding betaalt. Zo verrichten orgeldraaiers en straatmuzikanten geen diensten en zijn zij geen btw verschuldigd, omdat er geen vergoeding wordt bedongen. Dat zij wel om geld vragen (en dit ontvangen) is niet van belang. Orgeldraaiers zijn daarentegen wel btw verschuldigd als zij bijv. met een winkeliersvereniging een afspraak maken om tegen betaling van een vergoeding draaiorgelmuziek ten gehore te brengen. Volgens het Hof van Justitie (*‘QM’*, zaak C-288/19, ECLI:EU:C:2021:32) is geen sprake van een dienst onder bezwarende titel als een werkgever een bedrijfswagen ter beschikking stelt aan zijn werknemer voor privédoeleinden en deze werknemer geen vergoeding betaalt. Ook moet de werknemer volgens het hof dan geen afstand doen van een deel van zijn loon of van andere voordelen die hem door de werkgever verschuldigd zijn. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld (*‘San Domenico Vetraria’*, zaak C-94/19, ECLI:EU:C:2020:193) dat voor de beoordeling of een prestatie rechtstreeks verband houdt met de ontvangen tegenprestatie, het niet relevant is of die prestatie wordt verricht tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs en evenmin of de prestatie is verricht tegen een hogere of een lagere prijs dan de normale marktprijs. Volgens het hof is het daarbij wel van belang dat de prestatie afhankelijk is van de betaling van de (kosten)vergoeding en deze vergoeding enkel wordt betaald voor de prestatie (wederzijdse afhankelijkheid).

De Hoge Raad heeft echter in meerdere (vergelijkbare) zaken beslist dat er geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel in gevallen waarin het bedrag dat als tegenprestatie is betaald, slechts ten dele de verrichte of te verrichten prestatie vergoedt en de hoogte ervan is bepaald op basis van andere factoren die afdoen aan het rechtstreeks verband. Deze zaken gaan over de bouw en de daarop volgende levering van scholen aan een stichting of vereniging die het gebouw vervolgens aan de desbetreffende school ter beschikking stelt. De schoolgebouwen in deze zaken hebben extra voorzieningen die buiten de wettelijke bekostigingsnormen vallen. De prijs die de gemeenten in deze zaken aan de kopers berekenen, is afgeleid van de kosten van deze extra voorzieningen. De Hoge Raad oordeelt dat de verkoopprijs in deze gevallen geen reële vergoeding is en er dus geen prestatie voor de btw wordt verricht (nrs. 17/02608 en 17/02609, ECLI:NL:HR:2018:1966, nr. 17/02816, ECLI:NL:HR:2018:1837 en nr. 17/02812, ECLI:NL:HR:2018:1836). Zie 18.1.10

Als een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, maar de prestatie is niet in rechte afdwingbaar omdat is overeengekomen dat de dienstverrichter het verrichten van de dienst slechts als een ereschuld ziet, is er volgens het Hof van Justitie toch sprake van een situatie waarin btw verschuldigd kan zijn (*‘Town & County factors’*, zaak C-498/99, ECLI:EU:C:2002:494).

Sommige sporters ontvangen voor deelname aan wedstrijden een bepaalde vergoeding. Als de vergoeding bestaat uit ‘startgeld’ (voor het ontvangen van de vergoeding is alleen vereist dat de sporter deelneemt aan de wedstrijd), dan verricht de sporter *wel* een prestatie tegen een bedongen vergoeding. Als daarentegen het ontvangen van de vergoeding afhankelijk is van de uitslag van de wedstrijd (zgn. prijzengeld), dan verricht de sporter *geen* prestatie tegen een bedongen vergoeding (HvJ EU, *‘Pavlína Baštová’*, zaak C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855).

Hof Den Bosch heeft geoordeeld (nr. 19/00380, ECLI:NL:GHSHE:2020:1523) dat btw is verschuldigd over de vergoeding die een ondernemer ontvangt voor no-cure-no-payprocedures. Deze ondernemer heeft met zijn cliënten afgesproken dat zij uitsluitend een vergoeding verschuldigd zijn bij een succesvolle afloop van juridische procedures in die zin dat daarbij een proceskostenvergoeding wordt toegekend. Het hof is van oordeel dat er in dit geval sprake is van diensten onder bezwarende titel. Volgens het hof is er een rechtstreeks verband tussen de door de ondernemer verleende juridische bijstand en de van zijn cliënten bedongen vergoeding voor zijn juridische diensten. Dat de betaling afhankelijk is van een succesvolle afloop maakt dit volgens het hof niet anders. Zie 7.1.2.1 voor het tijdstip van deze prestaties

In de situatie dat een winkelier (in de vorm van een coöperatie) zijn leden de mogelijkheid bood om zijn producten tegen de ledenprijs te kopen (zgn. ledenprijzensysteem) en daarvoor een maandelijkse bijdrage vroeg, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de winkelier een dienst onder bezwarende titel verrichtte aan zijn leden (nr. 18/00008, ECLI:NL:HR:2019:1714). Volgens de Hoge Raad was sprake van een voldoende rechtstreeks verband tussen de dienst van de winkelier enerzijds, bestaande uit het gelegenheid geven tot deelname aan het ledenprijzensysteem, en de maandelijkse bijdrage die hij daarvoor ontving anderzijds.

Het Hof van Justitie oordeelt dat auteurs en kunstenaars geen dienst verrichten voor producenten en importeurs van ‘kopieerapparaten’. Er is geen sprake van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, tussen de auteurs en/of kunstenaars of de collectieve beheersorganisatie voor die rechten en de producenten. Het hof wijst erop dat de producenten uit hoofde van een Poolse wet de kopieerheffing moeten betalen en dat die wet ook de hoogte van de heffing bepaalt. De verplichting voor de producenten heffingen te storten, kan niet worden beschouwd als een voortvloeisel uit de verrichting van een dienst waarvan zij de rechtstreekse te-

C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22).

7.2.3.1 Diensten: vergoeding betaald door een derde

Het is niet van belang van wie de vergoeding wordt ontvangen, mits er een rechtstreeks verband is tussen de dienst en de vergoeding. Als X een dienst verricht jegens Y en X ontvangt voor die dienst een vergoeding van Z, is er sprake van een (belastbare) dienst.

7.2.3.2 Diensten: 'no show' (wel betaling, maar geen afname van dienst)

Het komt voor dat iemand een overeenkomst sluit met een ondernemer, maar de dienst niet afneemt en de overeengekomen vergoeding niet terugkrijgt. De vraag is dan of de ondernemer nog wel een dienst tegen vergoeding verricht. Het Hof van Justitie heeft in een geval van een geboekte, maar later weer geannuleerde hotelovernachting geoordeeld dat er geen sprake was van een belastbare dienst (HvJ EU, '*Société Thermale d'Eugénie-les-Bains*', zaak C-277/15, ECLI:EU:C:2007:440). Het niet-terugbetaalde bedrag vormde voor het hotelbedrijf een (niet-belastbare) schadevergoeding. Daarentegen was er geen sprake van een (niet-belastbare) schadevergoeding in een situatie waarbij een passagier geen gebruikmaakte van het gekochte vliegticket (HvJ EU, '*Air France-KLM*', zaak C-250/14, ECLI:EU:C:2015:841). De luchtvaartmaatschappij was dus wel btw verschuldigd over de ontvangen en niet-terugbetaalde prijs van het vliegticket.

In het geval van een Portugees telecombedrijf was ook btw verschuldigd over de compensatie die de klant verschuldigd was bij voortijdige beëindiging van het contract. Het compensatiebedrag was daarbij gelijk aan het bedrag dat het telecombedrijf gedurende de resterende minimumcontractduur zou hebben ontvangen indien de overeenkomst niet voortijdig zou zijn beëindigd. Het is daarbij niet van belang dat wordt beoogd om te voorkomen dat klanten het contract niet naleven en de schade herstellen die bij niet-naleving wordt geleden. Ook is niet van belang dat er volgens Portugees recht sprake is van een boete (HvJ EU, '*MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*', zaak C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942). Het Hof van Justitie heeft in een andere zaak ('*Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais*', SA, zaak C-43/19, ECLI:EU:C:2020:465) waarin ook sprake was van de voortijdige beëindiging van een telefoon- en internetcontract en waarbij het compensatiebedrag niet overeenkwam met het bedrag dat het telecombedrijf gedurende de resterende minimumcontractduur zou hebben ontvangen indien het contract niet voortijdig zou zijn beëindigd, beslist dat het telecombedrijf btw was verschuldigd over het compensatiebedrag. Het hof achtte daarbij onder meer van belang dat de klant gunstige commerciële voorwaarden kreeg bij een minimumcontractduur en dat het aan de klant was te wijten dat het contract voortijdig werd beëindigd.

7.2.4 Kosten rechtstreeks voor gemene rekening

Het komt voor dat ondernemers besluiten bepaalde kosten te delen. De ene ondernemer koopt dan één of meerdere goederen en/of diensten in en ontvangt van de andere ondernemer(s) een (gedeeltelijke) vergoeding van die inkoopkosten. Als regel moet ervan worden uitgegaan dat die vergoeding de tegenwaarde vormt voor een (meestal: belastbare) prestatie door die ene ondernemer aan de andere ondernemer(s). Op dit uitgangspunt geldt een uitzondering als er sprake is van 'kosten voor gemene rekening'. In dat geval blijft heffing van btw over de bijdrage in de kosten achterwege, omdat de omgeslagen kosten niet het karakter hebben van een vergoeding voor een prestatie. Zie ook 18.2.2.3.

Van kosten voor gemene rekening is sprake als (HR, nr. 43.930, ECLI:NL:HR:2008:BC3696):

- de kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers en in eerste instantie door een van hen
- deze kosten voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vastgestelde verdeelsleutel worden omgeslagen over deze ondernemers. De verhouding waarin de kosten worden verdeeld, moet volgens de Hoge Raad de grootte van ieders aandeel in de aangeschafte goederen en/of diensten weerspiegelen; en
- het risico van die kosten alle partijen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.

Er is volgens de Hoge Raad geen sprake van kosten voor gemene rekening als een ondernemer die kosten betaalt niet een deel van de betrokken goederen en/of diensten zelf gebruikt. Als een ondernemer kosten maakt en die vervolgens volledig doorberekent aan anderen, is er evenmin sprake van kosten voor gemene rekening, ook al vindt die doorberekening plaats volgens een tevoren vastgestelde verdeelsleutel (HR, nr. 36.443, ECLI:NL:HR:2001:AD4058; HR, nr. 38.027, ECLI:NL:HR:2003:AF8702 en HR, nr. 43.930, ECLI:NL:HR:2008:BC3696).

Volgens een besluit van de staatssecretaris van Financiën wordt niet voldaan aan de voorwaarde van een vaste verdeelsleutel als de ondernemers de verdeelsleutel slechts voor een *bepaalde periode* vaststellen om daarna voor een volgende periode opnieuw een verdeelsleutel vast te stellen (nr. BLKB2011/641M, onder 6.3.3). De Hoge Raad (nr. 15/03447, ECLI:NL:HR:2016:2567) heeft het oordeel van een gerechtshof bevestigd waarbij het zich aansloot bij het standpunt van de inspecteur dat er sprake was van een 'vaste verdeelsleutel' als de kosten worden verdeeld op basis van het leerlingenaantal van twee onderwijsinstellingen op een bepaald tijdstip. In een situatie waarbij de kosten voor 93% werden doorberekend, besliste de Hoge Raad dat er sprake is van kosten voor gemene rekening, mits uiteraard aan de overige voorwaarden is voldaan. Er is geen sprake van verrekening van uitgaven die rechtstreeks voor gemene rekening zijn gedaan als het doorberekenen van kosten uitsluitend plaatsvindt op basis van verrichte werkzaamheden (HR, nr. 43.930, ECLI:NL:HR:2008:BC3696). De rechter oordeelde anders bij doorberekening van kosten door de technische dienst van een stichting aan een andere, nauw gelieerde stichting (een verzorgingscentrum voor ouderen) op basis van de feitelijk verrichte werkzaamheden (bestede uren). Volgens Hof Den Haag moet die doorberekening op één lijn worden gesteld met de door diezelfde stichting doorberekende kosten van administratie e.d., welke kosten in elk geval wel rechtstreeks voor gemene rekening zijn gedaan. De rechter merkte hierbij ook nog op dat in deze situatie geen sprake is van in het economisch verkeer verrichte prestaties (Hof Den Haag, nr. 99/1783, ECLI:NL:GHS-GR:2001:AV5865).

***VOORBEELD 1** Ondernemer X en instelling Y zijn in hetzelfde pand gevestigd. Er is één receptioniste. Afgesproken is dat X de receptioniste in dienst neemt en dat de daaraan verbonden werkelijke kosten voor 40% door X worden doorberekend aan Y. Ook bij ziekte van de receptioniste draagt Y voor 40% het risico van die kosten. Hier is sprake van kosten voor gemene rekening en X hoeft bij de doorberekening van de kosten aan Y geen btw in rekening te brengen.*

***VOORBEELD 2** Bv A en bv B zijn zusterbedrijven, maar vormen geen fiscale eenheid. Zie 5.3.1. De administrateur en de onderhoudsmonteur die bij bv A in dienst zijn, werken ook voor bv B. Laatstgenoemde bv verricht vrijgestelde prestaties.*

De loonkosten van de administrateur worden door beide bv's voor de helft gedragen, ongeacht de verrichte werkzaamheden. Het risico voor deze kosten bij ziekte van de administrateur komt ook voor de helft voor rekening van elk van beide partijen. De doorberekening van deze kosten kan zonder btw plaatsvinden.

De kosten van de onderhoudsmonteur worden verrekend op basis van het aantal gewerkte uren. Dit zijn geen kosten voor gemene rekening, omdat bv B niet het risico voor de gemaakte kosten draagt volgens een tevoren vastgestelde verdeelsleutel. De doorberekening van deze kosten is belast met btw, die bv B niet in aftrek kan brengen.

7.2.5 Ontbinding overeenkomst, annulering

Het komt regelmatig voor dat overeenkometen worden gewijzigd of ontbonden. Dat kan plaatsvinden:

a. vóórdat de in de overeenkomst bedoelde prestatie wordt verricht. Zie 7.2.5.1; en
b. op het moment dat de in de overeenkomst overeengekomen prestatie al wordt of is verricht. Zie 7.2.5.2.

7.2.5.1 Wijzigen/ontbinden overeenkomst voordat prestatie is verricht

Het wijzigen/ontbinden van een overeenkomst kan gekoppeld zijn aan de voorwaarde dat de partij die de overeenkomst wil wijzigen of ontbinden, hiervoor een bedrag betaalt aan de wederpartij. De hoogte van een dergelijk bedrag kan vooraf in de overeenkomst zijn vastgelegd of achteraf door partijen zijn overeengekomen. Voorbeelden van vooraf vastgestelde bedragen zijn boeteclausules die dienen als aansporing voor het nakomen van contractuele verplichtingen en voorschotten bij de reservering van accommodatie (gebruikelijk in de hotelbranche). Over deze bedragen is btw verschuldigd als er sprake is van verrichten van een dienst. Dat is het geval als:

- een van de partijen de overeenkomst wil ontbinden of wijzigen; en
- de wederpartij vrijwillig instemt met deze ontbinding of wijziging; en
- de wederpartij hiervoor van eerstbedoelde partij een vergoeding bedingt en ontvangt die rechtstreeks verband hou ming tot ontbinding of wijziging.

Zoals uit deze voorwaarden blijkt, is alleen btw verschuldigd bij vrijwillige instemming met het wijzigen of ontbinden van de overeenkomst. Bij het ontbreken van vrijwillige instemming is over de te betalen boeten, vervallen voorschotten e.d. geen btw verschuldigd. Deze zijn dan vaak als een forfaitaire schadeloosstelling aan te merken (HvJ EU, '*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*', zaak C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440 en, met betrekking tot onroerende zaken, Besluit nr. BLKB2013/1686M, onder 6).

De Belastingdienst neemt het standpunt in dat er geen btw is verschuldigd (en er dus geen sprake is van vrijwillige instemming) als een bedrag, betaald als voorschot op en/of als reservering van een prestatie, bij de ontbinding van de overeenkomst wordt omgevormd tot annuleringskosten. De wederpartij van de annulerende partij mag het voorschot of reserveringsbedrag dan houden als forfaitaire schadevergoeding. De annulerende partij is dan wel verplicht na het ontbinden van de overeenkomst een bepaald bedrag aan annuleringskosten te betalen aan de wederpartij (eventueel naast het voorschot c.q. het reserveringsbedrag).

***VOORBEELD 1** Een particulier reserveert met het oog op de zomervakantie met zijn gezin een zomerhuisje in Zeeland voor drie weken. De huurkosten van dat zomerhuisje bedragen € 1050. In verband met de reservering is een aanbetaling verschuldigd ter grootte van 30% van de huursom (= € 315). In de afgesloten huurovereenkomst staat dat bij annulering van de overeenkomst door de particulier binnen drie maanden vóór de overeengekomen huurperiode, ongeacht de reden van de annulering, het betaalde voorschot van 30% aan de verhuurder vervalt als annuleringskosten. Als deze particulier de overeenkomst annuleert, bijv. vier weken vóór de aanvang van de overeengekomen huurperiode, is de verhuurder van het zomerhuisje geen btw verschuldigd over de ontvangen aanbetaling. Door de annulering is het voorschot in feite een forfaitaire schadevergoeding voor het feit dat de particulier de overeenkomst annuleert.*

***VOORBEELD 2** Een aannemer heeft twintig herenhuizen gebouwd en verkocht aan particulieren. De koopsom van een van die huizen is € 605 000 vrij op naam (incl. btw). In de overeenkomst die de koper van dit huis heeft getekend, is een clausule opgenomen op grond waarvan de koper een bedrag is verschuldigd van 15% van de koopsom (excl. btw) aan de aannemer als hij niet voldoet aan de verplichtingen die hij bij de overeenkomst is aangegaan. Omdat deze koper in financiële moeilijkheden is geraakt, wil hij de afgesloten overeenkomst tot aankoop van het herenhuis ontbinden. De aannemer legt zich neer bij de wens van de koper, maar houdt hem aan de clausule op grond waarvan de koper € 75 000 aan de aannemer moet betalen. Deze betaling vormt voor de aannemer niet een met btw belaste vergoeding, maar is een onbelaste schadevergoeding.*

Verder heeft de rechter beslist dat er geen btw is verschuldigd over het bedrag (een zgn. performance bond) dat een ondernemer van zijn leverancier ontving, omdat deze niet aan zijn leveringsverplichting voldeed (Hof Leeuwarden, nr. 95/0765, ECLI:NL:GHLEE:2002:AE7811).

7.2.5.2 Wijzigen/ontbinden overeenkomst als prestatie al wordt of is verricht

Als een overeenkomst wordt gewijzigd of ontbonden terwijl de overeengekomen prestatie al wordt of is verricht, moet in de eerste plaats worden beoordeeld of er in dat kader een afzonderlijke dienst wordt verricht. Zie 7.2.5.1. Zoals daar is opgemerkt blijft btw-heffing achterwege als de wijziging/ontbinding van de overeenkomst plaatsvindt zonder vrijwillige instemming van de contractpartij. Als er echter wel sprake is van vrijwillige instemming met de wijziging/ontbinding van de overeenkomst, is er sprake van een dienst en is btw verschuldigd over de vergoeding die in verband met de wijziging/ontbinding is afgesproken. De benaming van die vergoeding is daarbij niet van belang. Op de dienst, bestaande in het vrijwillig meewerken aan wijziging of ontbinding van een bestaande overeenkomst, is hetzelfde btw-tarief of dezelfde btw-vrijstelling van toepassing als op de oorspronkelijk overeengekomen levering of dienst. Zie 7.2.7.1 voor de beëindiging van de gebruiksrechten van onroerende zaken.

7.2.6 Diensten: abonnementen

Bij abonnementen heeft een abonnementhouder recht op bepaalde prestaties waarvoor een (periodieke) vergoeding is verschuldigd. Er zijn situaties waarbij het per periode verschilt hoeveel prestaties de abonnementhouder feitelijk gebruikt (bijv. een abonnement op een sportschool). Het kan zelfs zo zijn dat de abonnementhouder helemaal geen prestaties afneemt. Het vooraf overeengekomen abonnementsgeld is desondanks wel verschuldigd. Het Hof van Justitie heeft in een zaak waarbij het ging om een abonnementsovereenkomst voor adviesdiensten, geoordeeld dat er bij een dergelijke overeenkomst sprake is van een (belastbare) dienst (*'Asparuhovo Lake Investment Company OOD'*, zaak C-463/14, ECLI:EU:C:2015:542). Over het bedrag voor het abonnement is dus btw verschuldigd. *Zie ook* 7.1.2.1.

7.2.7 Schadevergoeding

Als iemand door gebeurtenissen buiten zijn wil schade lijdt en daarvoor een vergoeding ontvangt, is deze schadevergoeding niet belastbaar. Er staat immers geen prestatie tegenover. Te denken valt aan een schade-uitkering van een verzekeringsmaatschappij of aan een schadeloosstelling op grond van een gerechtelijke procedure (Hof Den Haag, nr. 02/1559, ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7212). Anders is het als iemand ergens in toestemt – ook al is het tegen zijn zin – en voor de te lijden schade een vergoeding ontvangt. In dit geval is er voor de omzetbelasting sprake van een dienst en is de vergoeding belast. Zie ook 7.2.5. Niet de benaming die partijen aan de vergoeding geven is bepalend, maar de werkelijke feiten en omstandigheden.

***VOORBEELD 1** Ondernemer A beheert voor B een kantine. B wil de beheerovereenkomst voortijdig beëindigen. A stemt hierin toe op voorwaarde dat hij een vergoeding krijgt voor de te lijden bedrijfsschade. A verricht een dienst door tegen vergoeding af te zien van zijn recht de kantine te beheren. Over de vergoeding moet hij omzetbelasting afdragen (HR, nr. 19.546, ECLI:NL:HR:1979:AX0225). Als B de overeenkomst eenzijdig zou hebben opgezegd, zou er sprake zijn van wanprestatie. De dan na tussenkomst van de rechter aan A uitgekeerde schadevergoeding zou een onbelaste schadevergoeding zijn.*

***VOORBEELD 2** Een grondeigenaar moet ingevolge de Grondwaterwet toestaan dat het waterleidingbedrijf water onttrekt aan de grond. Als hij daardoor schade lijdt, wordt deze vergoed. De eigenaar verricht geen dienst en de schadevergoeding is niet belast.*

7.2.7.1 Beëindiging gebruiksrechten onroerende zaken

Als een gemeente een bepaalde onroerende zaak nodig heeft, kan zij soms overgaan tot onteigening. Zowel bij onteigening als bij verkoop ter voorkoming van onteigening verricht de eigenaar van de onroerende zaak een levering aan de gemeente. *Zie* 6.2.3. Het kan zijn dat deze onroerende zaak in gebruik is bij een ander dan de eigenaar, bijv. ingevolge een overeenkomst van huur en verhuur. De rechten van de huurder kunnen nu op verschillende manieren worden beëindigd, bijv. door eenzijdige opzegging van de huurovereenkomst door de gemeente. In dit geval verricht de huurder geen dienst. Over de schadevergoeding die hij van de gemeente ontvangt, is hij dus geen btw verschuldigd. Wel is er sprake van een dienst door de huurder als deze *onverplicht* zijn medewerking verleent tot beëindiging van de huurrechten. Dan is de huurder over de van de gemeente ontvangen (schade)vergoeding in beginsel btw verschuldigd.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat als de *verhuur* van de onroerende zaak is *vrijgesteld*, het door de huurder *verlenen van medewerking* aan de beëindiging van dat huurrecht eveneens is *vrijgesteld* (*'Lubbock Fine & Co'*, zaak C-63/92, ECLI:EU:C:1993:929). Als de huur daarentegen belast is, moet de verhuurder over een van de huurder ontvangen afkoopsom wegens ontbinding van de overeenkomst btw betalen (HR, nr. 33.690, ECLI:NL:HR:1998:AA2532). Zie ook 7.2.5.

De staatssecretaris van Financiën heeft in 1990 in een beleidsbesluit (nr. VB90/2) het standpunt ingenomen dat niet meer van onverplichte medewerking kan worden gesproken als de gemeente en de huurder tot overeenstemming komen over de ontruiming van de onroerende zaak nadat het besluit van de gemeente tot onteigening bij koninklijk besluit is goedgekeurd en openbaar is gemaakt in de *Staatscourant*. Het besluit uit 1990 is formeel ingetrokken omdat het beschrijvend van karakter is (Besluit nr. CPP2007/1463M). De staatssecretaris heeft daarbij geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Wij zijn dan ook van mening dat de ondernemer nog steeds een beroep kan doen op dat standpunt. Het kan dus van belang zijn om een overeenkomst tot ontruiming pas af te sluiten nadat de goedkeuring in de *Staatscourant* is gepubliceerd. Daarmee voorkomt de ondernemer heffing van btw over het bedrag dat in verband met de ontruiming van de gemeente wordt ontvangen.

7.2.7.2 Bedrijfsverplaatsing

In het kader van bijv. stadsvernieuwing wil een gemeente vaak ook bedrijfspanden verwerven en de bedrijven naar een andere plek laten verhuizen. Aan de eigenaar-gebruiker van het pand wordt dan meestal een vergoeding geboden ter hoogte van de waarde van het pand. Bovendien kunnen in de vergoeding ook bedragen zijn begrepen voor:

- kosten van herinrichting en verbouwing op een nieuwe bedrijfslocatie;
- aanloop- en inkomensschade;
- verplaatsingskosten;
- kosten van reclame, drukwerk, telefoon enz.

Het is niet zonder meer duidelijk of het totale bedrag als vergoeding voor de levering van het pand kan worden aangemerkt. Als er sprake is van alleen een levering, zal deze meestal vrijgesteld zijn omdat het vaak een oud pand betreft. Zie 13.2.1. Het is echter niet uitgesloten dat het totale bedrag moet worden gesplitst in een deel voor de levering van het pand en een deel voor een afzonderlijk aan de gemeente verrichte, belaste dienst. Vraag daarom voordat met de gemeente definitieve afspraken worden gemaakt eerst het standpunt van de inspecteur.

Het komt vaak voor dat ondernemers hun bedrijf verplaatsen omdat zij op de bestaande locatie niet of niet langer kunnen beschikken over de vereiste vergunningen van milieutechnische aard, zoals een vergunning in de zin van de Wet milieubeheer (voorheen Hinderwet) of de Afvalstoffenwet. In een aantal van deze gevallen heeft de Hoge Raad beslist dat de betrokken ondernemers met de verplaatsing van hun bedrijf geen dienst hadden verricht. Zij hadden hun bedrijf verplaatst ter wille van hun eigen bedrijfsbelang, te weten de ongestoorde voortzetting van het bedrijf. Met de bedrijfsverplaatsing hadden de ondernemers niet de bedoeling de belangen van de betrokken overheden (Rijk of gemeente) te dienen. Die ondernemers hadden ook niet aan hun toekomend recht opgeofferd of een zaak afgestaan om de bijdrage te verkrijgen. Daarom was er geen sprake van een dienst en was over de ontvangen bijdrage in verband met de bedrijfsverplaatsing geen btw verschuldigd (HR, nr. 26.953, ECLI:NL:HR:1991:ZC4611 en HR, nr. 27.334, ECLI:NL:HR:1991:ZC4764).

7.2.8 Subsidie

Om de vraag of over subsidie omzetbelasting is verschuldigd te kunnen beantwoorden, moet worden vastgesteld of de subsidie kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een door een ondernemer verrichte prestatie (levering of dienst). Deze vaststelling is niet eenvoudig en heeft dan ook geleid tot een groot aantal rechterlijke beslissingen. Hierbij moet met name worden vastgesteld of de prestatie ertoe leidt dat er bij de subsidieverstrekker sprake is van 'individueel verbruik'. Zie 7.2.8.1 voor het begrip 'individueel verbruik'. Bijv. bij budgetsubsidies (zie 7.2.8.2) ontbreekt doorgaans dat individuele verbruik bij de subsidieverstrekker, zodat over de ontvangen subsidie geen omzetbelasting is verschuldigd. Bij zgn. prijssubsidies (zie 7.2.8.3) gaat het om een andere situatie. Dan legt de subsidieverstrekker een bedrag bij als de subsidieontvanger een bepaalde prestatie verricht aan een klant. De subsidieverstrekker wil door het verhogen van de vergoeding voor de prestatie stimuleren dat de ondernemer een bepaalde prestatie verricht aan derden.

7.2.8.1 Subsidies: 'verbruik' van prestaties

Het Hof van Justitie heeft in een tweetal subsidiezaken uitgesproken dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is. Daarom kan een transactie alleen tot btw-heffing leiden als er sprake is van *verbruik* bij identificeerbare personen (afnemers). Zo was een veehouder geen btw verschuldigd over de subsidie/bijdrage die hij ontving van de overheid wegens de vrijwillige beëindiging van zijn bedrijf (HvJ EU, *'Jürgen Mohr'*, zaak C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72). Ook een landbouwer die een overheidssubsidie kreeg voor de vermindering van de aardappelproductie hoefde hierover geen btw te betalen (HvJ EU, *'Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG'*, zaak C-384/95 ECLI:EU:C:1997:627). In beide gevallen was er geen verbruiker van de prestatie en leverde de verbintenis de overheid geen voordeel op. De overheid handelde in algemeen belang. Ook de Hoge Raad volgt deze lijn (nr. 33.625, ECLI:NL:HR:1998:BI6600). Zie 7.2.9 voor uitkeringen bij bedrijfsbeëindiging.

De ondernemer die een gemeentelijke bijdrage ontving voor de aanleg van een parkeerdak boven een winkelcentrum was wel omzetbelasting verschuldigd. Volgens Hof Den Haag was de gemeente hierbij rechtstreeks gebaat omdat zij tegen vergoeding de beschikking had gekregen over een algemeen toegankelijk parkeerdak (de gemeente exploiteert dat parkeerdak zelf; nr. 95/2191, ECLI:NL:GHSGR:1997:AV9368).

In een situatie waarbij een gemeente subsidie verstrekte voor de aanleg en exploitatie van een buurtgarage door een exploitant van onroerende zaken (dus geen exploitatie door de gemeente zelf!), besliste de Hoge Raad dat de subsidie niet de vergoeding voor een dienst vormde (nr. 36.564, ECLI:NL:HR:2002:AD6459). In dezelfde zin oordeelde de Hoge Raad over een subsidie van het ministerie van Justitie aan een particuliere justitiële jeugdinrichting. Die subsidie diende ter financiering van de kosten verbonden aan de werkzaamheden die uit de doelstellingen van de jeugdinrichting voortvloeien (opvang van jongeren in het kader van o.a. preventieve hechtenis, jeugddetentie en ondertoezichtstelling). Met het verrichten van die werkzaamheden voert zij eigen activiteiten uit, die volgens de Hoge Raad de subsidiegever (de rijksoverheid) geen voordeel opleveren (nr. 39.956, ECLI:NL:HR:2004:AR4001). Deze beslissing heeft in de fiscale vakpers kritiek ondervonden. Het ten uitvoer leggen van vrijheidsstraffen is een handeling die bij uitstek is voorbehouden aan de staat. Dat de staat geen voordeel zou hebben bij die handeling door de particuliere jeugdinrichting laat zich niet op eenvoudige wijze verklaren.

In een situatie waarbij een gemeente een subsidie verstrekte aan een bv die ten doel had de gemeentelijke sportvoorzieningen en zwembaden te exploiteren en sport binnen die gemeente te stimuleren, oordeelde de rechter dat over die subsidie btw is verschuldigd. Met betrekking tot deze diensten van de bv op het gebied van het sportbeleid is er sprake van verbruik dat de gemeente voordeel heeft ft beslist dat deze bv een met btw belaste dienst heeft verricht (nr. 41.209, ECLI:NL:HR:2009:AU9529).

Daarbij overwoog de Hoge Raad dat de bv met de gemeente een overeenkomst heeft gesloten op grond waarvan zij verplicht was de sportaccommodaties te beheren en te exploiteren. Daartegenover was de gemeente op grond van die overeenkomst verplicht aan de bv de subsidiebedragen te verstrekken. Onder deze omstandigheden verricht de bv volgens de Hoge Raad diensten en staan de subsidiebedragen daarmee in een rechtstreeks verband. Daaraan doet volgens de Hoge Raad niet af dat de diensten waartoe de bv zich jegens de gemeente had verplicht mede jegens derden worden verricht.

Als een gemeente een subsidie verstrekt voor het verrichten van onderzoek en de resultaten daarvan gebruikt voor haar beleid, is er wel sprake van verbruik zoals bedoeld in de uitspraak in het Mohr-arrest. De onderzoeker moet in zo'n geval btw aan de gemeente in rekening brengen. In wezen is er in deze situatie geen sprake van subsidieverstrekking maar van het betalen voor dienstverlening.

Bij verstrekking van een prijssubsidie (zie 7.2.8.3) zal naar onze mening steeds sprake zijn van ge- of verbruik van goederen of diensten en wel door de afnemers daarvan, bijv. de kinderen die gesubsidieerde schoolmelk drinken. Wij zijn het niet eens met de opvatting dat een prijssubsidie niet is belast omdat de subsidieverstrekker zelf geen gebruikmaakt van de gesubsidieerde goederen of diensten.

7.2.8.2 Budgetsubsidiëring

Bij budgetsubsidiëring richten de subsidieverstrekkers (meestal overheden) zich met name op de prestaties die gesubsidieerde instellingen verrichten. De subsidies worden doorgaans verstrekt omdat de subsidieverstrekker het van belang vindt dat bepaalde activiteiten worden verricht. De overheden houden zich daarbij in beginsel niet bezig met de wijze waarop de gesubsidieerde instelling de prestaties verricht. De subsidievoorwaarden hebben dan tot doel om te waarborgen dat de subsidiegelden worden gebruikt voor het beoogde doel. Zo worden in de praktijk door die overheden afspraken gemaakt over het aanbod dat de subsidieontvanger zal verzorgen. Een muziekgezelschap zal bijv. een bepaald minimumaantal voorstellingen verzorgen, een bibliotheek zal bepaalde categorieën boeken in de collectie opnemen, bepaalde openingstijden in acht nemen enz. Ook kunnen de voorwaarden zien op de financiële verantwoording door de subsidieontvanger van de ontvangen gelden. In die situaties kan niet worden gezegd dat de subsidieontvanger een prestatie verricht aan de subsidieverstrekker, waarvoor de subsidie als vergoeding moet worden aangemerkt. Daarom is de subsidieontvanger geen omzetbelasting verschuldigd over de ontvangen subsidiegelden.

7.2.8.3 Prijssubsidie

Er wordt gesproken van een *prijssubsidie* als een ondernemer subsidie ontvangt voor prestaties die hij verricht jegens een ander dan de subsidieverstrekker en waarbij de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prijs van de prestaties. Een dergelijke subsidie behoort tot de vergoeding waarover de ondernemer die de prestaties verricht, omzetbelasting is verschuldigd. Het Hof van Justitie heeft in dit verband beslist dat het enkele feit dat een subsidie invloed kan hebben op de prijs die de subsidieontvanger voor zijn leveringen of diensten in rekening brengt, niet voldoende is om de subsidie belastbaar te maken. Van een prijssubsidie is slechts sprake als de subsidie specifiek aan de gesubsidieerde ondernemer wordt betaald om een bepaald goed te leveren of een bepaalde dienst te verrichten. Alleen in dat geval kan de subsidie worden beschouwd als de vergoeding voor een levering of een dienst (HvJ EU, *'Office des produits wallons ASBL'*, zaak C-184/00, ECLI:EU:C:2001:629 en HvJ EU, *'Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Republiek Finland'*, zaak C-495/01, ECLI:EU:C:2004:442). Anders gezegd, het moet duidelijk zijn dat de subsidieontvangende ondernemer recht heeft op de subsidie zodra hij een bepaalde levering of dienst heeft verricht. Om dit rechtstreekse verband tussen prijs en subsidie vast te stellen moet volgens het Hof van Justitie in eerste instantie worden nagegaan of de afnemers van het goed of de dienst voordeel halen uit de subsidie. Het feit dat de leverancier of dienstverrichter subsidie ontvangt, zal hem, objectief bezien, in staat moeten stellen het goed te leveren of de dienst te verrichten tegen een lagere prijs dan die hij zonder subsidie zou moeten vragen. Verder kan de verkoopprijs van de betrokken goederen worden vergeleken met hun normale kostprijs of kan worden nagegaan of het subsidiebedrag is verlaagd wegens het uitblijven van de productie van de goederen. Het is niet nodig dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering van het geleverde goed. Voldoende is dat het verband tussen de prijsvermindering en de subsidie, die forfaitair kan zijn, significant is. Zie ook 8.1.16.

Een voorbeeld van een prijssubsidie is de zgn. schoolmelksubsidie. Deze subsidie verstrekt de RVO (Rijksdienst voor Ondernemend Nederland) aan zuivelfabrikanten wegens de levering van schoolmelk aan kinderen en is afgestemd op de werkelijk geleverde hoeveelheid melk. Bij de heffing van btw over een prijssubsidie vinden de regels toepassing die gelden voor de levering of dienst waarvoor die subsidie de (gedeeltelijke) betaling vormt. Zo is over de schoolmelksubsidie btw verschuldigd, omdat de levering van melk onder het 9%-tarief valt.

Als een prijssubsidie wordt verstrekt voor een levering of een dienst en een factuur moet worden uitgereikt, kan deze factuur er als volgt uitzien.

levering of dienst		1000
omzetbelasting (21%)		210
	+	———
		1210
af: subsidie		400
	–	———
te betalen		810

en wordt voldaan, kan de afnemer van de gesubsidieerde prestatie de btw (hier € 210) in aftrek brengen.

7.2.9 Uitkeringen wegens bedrijfsbeëindiging e.d.

Een uitkering wegens bedrijfsbeëindiging of inkrimping van bedrijfsactiviteiten is belast als die prestatie door een aanwijsbare afnemer of groep van afnemers wordt ge- of verbruikt. Naar onze mening kan dat het geval zijn als ondernemers daar onderling afspraken over maken. Als bedrijfsbeëindiging echter plaatsvindt op grond van een overheidsregeling, zoals in de agrarische sector, is geen btw verschuldigd. Zie 7.2.8.1.

Zo is een landbouwer die zijn bedrijf staakt en zijn apparatuur moet laten vernietigen, geen btw verschuldigd over de (stilleg)subsidies die hij daarvoor krijgt van de rijksoverheid. De overheid verkrijgt geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt in het algemeen belang.

7.2.10 Toeslagen verletbestrijding

Er wordt geen omzetbelasting geheven over bedragen uitgekeerd door Stichting Risicofonds voor de Bouwnijverheid en door Stichting Risicofonds Schildersbedrijf ter bestrijding van de extra kosten verbonden aan het doorwerken onder minder gunstige weersomstandigheden. Deze doorwerktoeslagen zijn geen vergoeding voor een dienst. Volgens de rechter is wel btw verschuldigd over de premies die aan schildersbedrijven worden uitgekeerd op grond van de Premieregeling Afgeschermd Onderhoudsbuitenschilderwerk Winter (Hof Den Haag, nr. 03/0358, ECLI:NL:GHSGR:2004:AP3294). Ook zijn aannemers btw verschuldigd over de extra kosten die zij voor doorwerken onder minder gunstige weersomstandigheden aan hun opdrachtgevers in rekening brengen.

7.2.11 Opzetgelden

Opzetgelden die de aannemer aan wie het werk is gegund, krachtens afspraak uitbetaalt aan aannemers die ook hebben ingeschreven, en die dienen om de in verband met de inschrijving gemaakte kosten te bestrijden, zijn geen vergoeding voor een prestatie en dus onbelast. Bedragen die, al dan niet onder de naam 'opzetgelden', worden uitgekeerd op grond van een overeenkomst betreffende de wijze van inschrijving of het afzien van inschrijving, zijn wél belast.

7.2.12 Sponsoring in natura

Het komt wel voor dat ondernemers gratie goederen ter beschikking stellen aan sportbeoefenaren. In ruil daarvoor maakt de sporter reclame voor de producten of diensten die de ondernemer (de sponsor) levert of verricht. De rechter heeft een beslissing genomen in een geval waarin een administratiekantoor aan een zeiler een zeiluitrusting ter beschikking stelde. Als tegenprestatie veranderde de zeiler de naam van het zeilschip in die van het administratiekantoor. In zo'n geval is er sprake van twee diensten. De exploitant van het administratiekantoor verricht een dienst die bestaat uit het ter beschikking stellen van de zeiluitrusting. De vergoeding voor deze prestatie wordt gevormd door de waarde van het maken van reclame door de zeiler. Deze waarde werd gesteld op de inkoopprijs van de zeiluitrusting en hierover moest het administratiekantoor dus btw betalen. Daarnaast verricht de zeiler een dienst aan het administratiekantoor, namelijk het maken van reclame. Als de zeiler ondernemer is, moet hij btw betalen over de vergoeding voor de reclamedienst. Deze vergoeding bestaat uit de waarde van de zeiluitrusting (HR, nr. 26.469, ECLI:NL:HR:1990:ZC4342). Zie 8.1.3. Hof Arnhem heeft ook tot btw-heffing geconcludeerd in een geval waarin een schaatsfabrikant aan topschaatsers gratis schaatsen ter beschikking stelde. Aan die terbeschikkingstelling was de voorwaarde verbonden dat de schaatsers reclame maakten voor de schaatsen en verslag uitbrachten aan de fabrikant over hun (test)bevindingen (Hof Arnhem, nr. 02/3258, ECLI:NL:GHARN:2004:AS2677). In een situatie waarbij een ondernemer gratis wielen ter beschikking stelde aan profwielrenners was volgens de rechter geen btw verschuldigd. Die wielrenners waren enkel verplicht tot het testen van de wielen en het aanleveren van testgegevens. Zij hoefden geen reclame voor de wielen te maken en waren ook niet verplicht de wielen buiten de testmomenten te gebruiken (Rb. Arnhem, nr. 08/2486, ECLI:NL:RBARN:2009:BK0997).

7.2.13 Termijncontracten

Bij het sluiten van contracten op termijnbeurzen is het niet de bedoeling dat de goederen waarop die contracten betrekking hebben ook feitelijk worden geleverd. Die contracten worden vaak afgewikkeld door alleen de prijsverschillen te verrekenen. De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit aangegeven hoe dergelijke contracten voor de omzetbelasting kunnen worden behandeld (nr. VB96/1157).

Termijntransactie zonder daadwerkelijke levering

Als met een termijntransactie geen levering gepaard gaat, wordt het aangaan van termijntransacties aangemerkt als financiële verrichtingen. Deze verrichtingen zijn vrijgesteld. Zie 12.8. De dienst van een makelaar bij zo'n termijntransactie valt, volgens het besluit, dan eveneens onder de vrijstelling. De makelaar kan dan geen omzetbelasting aftrekken, tenzij de voorbelasting betrekking heeft op dienstverlening aan afnemers buiten de EU. Zie 18.1.4.2.

Termijntransactie met daadwerkelijke levering

Als de termijntransactie gepaard gaat met de daadwerkelijke levering van betreffende goederen, gelden de algemene regels voor leveringen van goederen. Voor diensten van makelaars bij deze termijntransacties geldt, volgens het besluit, het volgende.

- De plaats waar de bemiddelingsdienst wordt verricht, is afhankelijk van de plaats waar de opdrachtgever van de ma (B2B). Zie 7.4.1. Het besluit gaat nog uit van de 'plaats van dienst'-regels zoals die golden tot 1 januari 2010. Wij menen dat het besluit op dit punt als achterhaald moet worden beschouwd.

– Als de plaats van de bemiddelingsdienst in Nederland is, is deze dienst in beginsel belast volgens het algemene t
fende goederen nog niet zijn ingevoerd, geldt het nultarief voor de bemiddelingsdienst. Zie 11.3.2.

7.3 Plaats van dienst

De regels inzake de plaats van dienst zijn met name van belang als de dienstverlener en de afnemer niet in hetzelfde land zijn gevestigd. Dan moet worden vastgesteld in welk land de dienst wordt verricht. Dat land kan dan btw heffen.

Diensten zijn belastbaar voor de omzetbelasting als ze *in Nederland* worden verricht. Dit geldt ook voor diensten door een buitenlandse ondernemer. De Nederlandse territoriale wateren, die de zee tot twaalf zeemijlen uit de kust betreffen, behoren tot het grondgebied van Nederland. Diensten verricht in het buitenland zijn niet belastbaar voor de Nederlandse btw, ook niet als ze worden verricht door een Nederlandse ondernemer. Wel kunnen deze diensten belast zijn met buitenlandse btw.

Als een ondernemer een dienst in het buitenland verricht, die dus niet belastbaar is voor de Nederlandse btw, moet hij dit aan de hand van boeken en bescheiden kunnen aantonen. Onder 'aantonen' moet volgens de Hoge Raad worden verstaan 'aannemelijk maken' (nr. 39.136, ECLI:NL:HR:2004:AO4209). De wet gaat ervan uit dat de in Nederland wonende of gevestigde ondernemer al zijn diensten binnen Nederland verricht, tenzij hij het tegendeel aantoont. Hetzelfde geldt voor de buitenlandse ondernemer die in Nederland een 'vaste inrichting' heeft en vanuit die inrichting leveringen verricht. Zie 5.5.1.

Om te kunnen bepalen of een dienst in Nederland wordt verricht, moet dus worden vastgesteld waar de plaats van dienst is gelegen. Daarvoor kent de btw-wetgeving een gedetailleerde en ingewikkelde regeling. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen diensten aan ondernemers en rechtspersonen (zie 7.4) en diensten aan niet-ondernemers (consumenten). Zie 7.5. De regeling is samengevat in een schema. Zie 7.6. Daarin wordt verwezen naar de punten waarin de desbetreffende dienst uitgebreid wordt besproken. Bij het bepalen van de plaats van dienst wordt uitgegaan van het principe dat heffing van btw moet plaatsvinden daar waar het verbruik van de diensten plaatsvindt. Van dat principe wordt echter afgeweken als dat niet praktisch is, zoals bij diensten aan niet-ondernemers. Dan vindt in beginsel btw-heffing plaats in het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Als de afnemer/niet-ondernemer echter buiten de EU woont, wordt in een aantal situaties toch weer uitgegaan van de plaats van de afnemer als de plaats waar het verbruik plaatsvindt.

De wettelijke bepalingen inzake de plaats van dienst kennen de volgende twee hoofdregels:

– de diensten aan ondernemers en aan rechtspersonen met een btw-identificatienummer worden verricht op de plaats waar die afnemer woont of is gevestigd. Zie 7.4;
de diensten aan niet-ondernemers (consumenten) worden verricht op de plaats waar de dienstverrichter woont o
7.5

Op deze twee hoofdregels bestaat een aantal uitzonderingen. Zie 7.4 en 7.5. Ondernemers moeten de Belastingdienst informeren over de diensten die zij verrichten aan ondernemers in andere EU-lidstaten. Het betreft hier de zgn. listingverplichting op grond waarvan de ondernemer periodiek een Opgaaf ICP moet doen als hij intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten verricht. Zie verder 7.4.8.

***LET OP** Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de 'economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium' is voor de toepassing van de btw-regels. De contractuele verhoudingen tussen partijen geven in het algemeen die realiteit weer en vormen daarom een belangrijke factor bij het vaststellen wie als verrichter of afnemer van een dienst moet worden aangemerkt. De contractuele bepalingen geven die realiteit niet weer als zij een zuiver kunstmatige constructie vormen, aldus het hof ('Paul Newey', zaak C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409).*

7.3.1 Plaats van dienst: zetel bedrijfsuitoefening, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats

In de wettelijke bepalingen wordt niet gesproken van de plaats waar de ondernemer is gevestigd (als dienstverrichter of als afnemer van de dienst), maar van 'de plaats waar die ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd'. In deze Almanak spreken wij echter kortheidshalve steeds van 'de plaats waar de ondernemer is gevestigd'. Verordening nr. 282/2011/EG (art. 10) omschrijft 'de zetel van bedrijfsuitoefening' als de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend. Daarbij moet rekening worden gehouden met:

– de plaats waar de voornaamste beslissingen worden genomen die de algemene leiding van het bedrijf aangaan;
– de plaats van de statutaire zetel van het bedrijf en
– de plaats waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen.

Als de zetel aan de hand van deze criteria nog niet kan worden vastgesteld, is de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen doorslaggevend. Het enkel bestaan van een postadres is onvoldoende om dat adres aan te merken als de zetel van de bedrijfsuitoefening. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat ook andere elementen, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld, in aanmerking kunnen worden genomen (*'Planzer Luxembourg Sàrl'*, zaak C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397).

Als een ondernemer een vaste inrichting heeft op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, wordt uitgegaan van de vestigingsplaats van de vaste inrichting. Dit geldt alleen voor diensten die vanuit de vaste inrichting worden verricht of die voor de vaste inrichting worden verricht. Zie 7.3.2.

Als een ondernemer niet beschikt over een zetel van zijn bedrijfsuitoefening en evenmin over een vaste inrichting, wordt als de plaats waar de ondernemer is gevestigd uitgegaan van de *woonplaats* of de *gebruikelijke verblijfplaats* van de ondernemer. Verordening nr. 282/2011/EG (art. 12) omschrijft de *woonplaats* van een natuurlijke persoon als het adres dat in het bevolkingsregister (of een soortgelijk register) is opgenomen of het adres dat door die persoon aan de belastingautoriteiten is meegedeeld. Daar wordt van afgeweken als er bewijs voorhanden is dat het geregistreerde adres niet met de werkelijkheid overeenstemt. Dezelfde verordening omschrijft in art. 13 de *gebruikelijke verblijfplaats* van een natuurlijke persoon als de plaats waar hij gewoonlijk verblijft wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Als beroepsmatige bindingen ontbreken, moet worden gekeken naar de persoonlijke bindingen. Dat laatste geldt ook als een natuurlijke persoon de beroepsmatige bindingen heeft in ander land dan het land waar hij de persoonlijke bindingen heeft. Als daarentegen de zetel van de bedrijfsuitoefening buiten Nederland ligt, maar de ondernemer heeft zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in Nederland, is er sprake van een ondernemer die niet in Nederland is gevestigd (HvJ EU, *'Markus Stoppelkamp'*, zaak C-421/10, ECLI:EU:C:2011:640).

7.3.2 Plaats van dienst: vaste inrichting

Bij de vaststelling waar een dienst wordt verricht, speelt het begrip 'vaste inrichting' een belangrijke rol (Besluit nr. 2020-25513). Als een ondernemer een vaste inrichting heeft in een ander land dan het land waar de bedrijfszetel is gelegen, wordt bij de plaatsbepaling van diensten meestal niet uitgegaan van de vestigingsplaats van de ondernemer (het hoofdkantoor) maar van de vestigingsplaats van de vaste inrichting van waaruit of waaraan de diensten worden verricht. Zie 5.5.1.1 voor het begrip 'vaste inrichting'. Voor het vaststellen van de plaats waar een dienst wordt verricht, omschrijft Verordening nr. 282/2011/EG (art. 11) de volgende specifieke kenmerken van het begrip 'vaste inrichting':

- een voldoende mate van duurzaamheid; én
- een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur om de voor haar eigen behoefte verrichte
  afnemen en ter plaatse te gebruiken (B2B). Zie 7.4; of
- een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te
  (B2C). Zie 7.5.

Bij B2B diensten is voor de vraag waar de afnemer is gevestigd niet voldoende dat deze een vaste inrichting heeft in een ander land dan het land waar de bedrijfszetel is gelegen. De dienst is belastbaar op de plaats van de vaste inrichting als die de dienst afneemt en voor haar eigen behoeften gebruikt (art. 21 Verordening nr. 282/2011/EG). Als een afnemer naast de bedrijfszetel ook over een vaste inrichting in een ander land beschikt, moet de dienstverrichter aan de hand van de aard van de dienst bepalen welke van de vestigingen de afnemer is. Als de aard van de dienst daarover geen uitsluitsel geeft, moet de dienstverrichter op de volgende aspecten letten:

- wordt de vaste inrichting vermeld op het contract of de bestelbon;
- behoort het btw-identificatienummer dat de afnemer aan hem meedeelt al of niet bij de vaste inrichting; en
- is de vaste inrichting de entiteit die de dienst betaalt.

Tot slot bepaalt Verordening nr. 282/2011/EG (art. 22) dat als een dienstverrichter op grond van de hiervóór staande aanwijzingen nog niet kan bepalen in welk land de afnemer is gevestigd, hij er dan rechtsgeldig van mag uitgaan dat de vestigingsplaats de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening is.

Zie ook 7.3.3 en 7.4.1.3.

7.3.3 Plaats van dienst: vestigingen en vaste inrichtingen in meerdere landen

De staatssecretaris van Financiën heeft zijn mening gegeven over een aantal situaties waarin internationaal opererende bedrijven in meerdere landen vestigingen en vaste inrichtingen hebben (*Kamerstukken II* 2008/09, 31907, 7, p. 43 e.v.). Daarbij staat centraal de vraag voor welke ondernemer of vaste inrichting van die ondernemer de dienst is bestemd. Het betreft de volgende situaties.

- Een softwareleverancier sluit een contract (een zgn. license agreement) met een vaste inrichting van een multinatio
  die vanuit deze vaste inrichting de afgenomen dienst verder distribueert naar andere vaste inrichtingen van deze multinationale onderneming. In deze situatie kan er volgens de staatssecretaris van worden uitgegaan dat de dienst wordt verricht voor de vaste inrichting die het contract afsluit.
- Een adviesbureau in de vorm van een internationale maatschap met vestigingen in verschillende landen. De Dui
  die maatschap krijgt een opdracht van een Nederlandse ondernemer. Het feit dat de Duitse vestiging ook een aantal mensen van de Nederlandse vaste inrichting inschakelt bij de uitvoering van het contract betekent naar de mening van de staatssecretaris niet dat daarmee de dienst niet langer zou worden verricht door de Duitse vestiging. Wel heeft de betrokkenheid van de Nederlandse vaste inrichting naar zijn mening tot gevolg dat de heffing van de btw in Nederland niet wordt verlegd naar de afnemer.
- Een in Nederland gevestigde softwareleverancier verricht een dienst voor een in Duitsland gevestigde autofabrik
  verdeelt die dienst weer over zijn verschillende vestigingen. In dit geval moet volgens de staatssecretaris de Nederlandse softwareleverancier zijn dienst factureren aan zijn Duitse afnemer. Een kunstmatige splitsing van de dienst naar de verschillende vestigingen zal naar zijn mening niet aan de orde kunnen zijn.
- Een Franse softwareleverancier sluit een contract met het hoofdkantoor van een Nederlandse multinational voor t
  Deze dienst wordt in Nederland verricht en de ter zake verschuldigde btw zal door de Nederlandse multinational op aangifte moeten worden vermeld als verschuldigde btw met in veel gevallen gelijktijdige aftrek van die btw op dezelfde aangifte. Een deel van de
  nse softwareleverancier wordt echter verricht voor een Franse vestiging, niet zijnde een vaste inrichting,

van de Nederlandse multinational. Het Nederlandse hoofdkantoor van de multinational belast daarom een deel van de kosten door aan zijn Franse vestiging. Als hierbij sprake is van een handeling binnen één rechtspersoon, valt, zo merkt de staatssecretaris op, deze doorbelasting van het hoofdkantoor in Nederland aan zijn lokale vestiging in Frankrijk als zodanig niet onder de btw-heffing.

- Een adviesbureau in de vorm van een internationale maatschap met vestigingen in meerdere landen van de EU Duitse vestiging een opdracht van een Nederlandse ondernemer. De Duitse vestiging sluit het contract en voert ook de opdracht uit. Wel wordt daarbij een aantal mensen van de Nederlandse vestiging ingeschakeld. In dit geval wordt, zo merkt de staatssecretaris op, de opdracht verricht door de Duitse ondernemer. De betrokkenheid van de Nederlandse vaste inrichting is daarbij volgens hem niet van belang voor het bepalen van de plaats van de dienst. Die plaats is hoe dan ook Nederland. Wel zal bij betrokkenheid van de Nederlandse vaste inrichting er in dit geval in Nederland geen verlegging kunnen zijn van de belastingschuld naar de Nederlandse afnemer. De Duitse ondernemer moet dus zelf in Nederland de btw over deze dienst voldoen. De Duitse ondernemer kan in beginsel aan deze verplichting voldoen door de verschuldigde Nederlandse btw op te nemen in de btw-aangifte van de vaste inrichting in Nederland. Als dat niet mogelijk is, zal de Duitse ondernemer zelf in Nederland aangifte moeten doen van verschuldigde btw.

7.4 Diensten aan ondernemers (B2B)

7.4.1 B2B: hoofdregel

Art. 6, lid 1, Wet OB

Voor diensten die worden verricht aan ondernemers, geldt als hoofdregel dat de plaats van dienst daar is waar de afnemer is gevestigd. Voor deze regels worden rechtspersonen die geen ondernemer zijn, maar die wel een btw-identificatienummer hebben, ook als ondernemer aangemerkt. Zie 7.4.1.2. Deze hoofdregel voor diensten van ondernemers aan ondernemers, de zgn. B2B-diensten ('B2B staat voor 'business to business'), leidt ertoe dat bij grensoverschrijdend dienstenverkeer de plaats van dienst in beginsel steeds zal liggen in het land van de afnemer. De volgende situaties kunnen zich daarbij voordoen.

Dienstverlener en klant zijn allebei in Nederland gevestigd

Als een Nederlandse ondernemer een dienst verricht (die onder de hoofdregel voor B2B valt) en zijn klant is ook in Nederland gevestigd, is de ondernemer op de gebruikelijke wijze btw verschuldigd. Het maakt daarbij niet uit waar die dienst daadwerkelijk wordt verricht.

VOORBEELD Een in Nederland gevestigde transportondernemer vervoert in opdracht van een Nederlandse fabrikant goederen van Parijs naar Marseille. Dit vervoer, dat fysiek in een andere EU-lidstaat plaatsvindt, is belast in Nederland. De afnemer van deze dienst is namelijk in Nederland gevestigd. De transportondernemer moet een factuur uitreiken en daarop 21% btw in rekening brengen. Die btw kan de opdrachtgever op zijn btw-aangifte in aftrek brengen bij vraag 5b.

Dienstverlener is in Nederland gevestigd, klant is in een andere EU-lidstaat gevestigd

Als een Nederlandse ondernemer een dienst (die onder de hoofdregel voor B2B-diensten valt) verleent aan een ondernemer in een andere EU-lidstaat, wordt de dienst geacht te zijn verricht in de andere EU-lidstaat en zal die daar belast zijn met btw. De Nederlandse ondernemer is echter deze buitenlandse btw niet zelf verschuldigd, maar deze btw wordt in deze situatie altijd geheven van de afnemer in de andere EU-lidstaat (verleggingsregeling). De Nederlandse ondernemer zet dus geen Nederlandse, noch buitenlandse btw op zijn factuur, maar volstaat met de melding 'heffing verlegd'. Wel moet de Nederlandse ondernemer deze dienst op zijn aangifte omzetbelasting vermelden bij vraag 3b en moet hij een Opgaaf ICP indienen. Zie 7.4.8.

LET OP Dit soort diensten worden 'intracommunautaire diensten' genoemd. Het zijn diensten die worden verricht voor een afnemer in een andere EU-lidstaat met een btw-identificatienummer en die daarom op grond van de hoofdregel worden verricht in de andere EU-lidstaat. Alleen voor deze diensten moet de dienstverrichter een Opgaaf ICP doen en geldt een verplichte verlegging in de EU-lidstaat waar de afnemer van de dienst is gevestigd.

VOORBEELD Een in Nederland gevestigde transportondernemer vervoert in opdracht van een in Zweden gevestigde ondernemer goederen van Denemarken naar Italië. Deze intracommunautaire dienst vindt plaats in Zweden, het land waar de afnemer van de vervoersdienst is gevestigd. De Nederlandse transportondernemer brengt geen btw op zijn factuur in rekening. Wel moet hij de vervoersdienst vermelden bij vraag 3b van de aangifte en opnemen in zijn Opgaaf ICP. De Zweedse ondernemer zal de Zweedse btw moeten aangeven en in beginsel ook weer in aftrek kunnen brengen.

Dienstverlener is in Nederland gevestigd, klant is in een land buiten de EU gevestigd

Als een Nederlandse ondernemer een dienst (die onder de hoofdregel voor B2B-diensten valt) verleent aan een ondernemer in een niet-EU-lidstaat, wordt de dienst geacht te zijn verricht in de niet-EU-lidstaat. De Nederlandse ondernemer zet dus geen Nederlandse btw op zijn factuur. De Nederlandse ondernemer hoeft deze dienst niet op zijn aangifte omzetbelasting te vermelden en vermeldt de dienst evenmin in zijn opgaaf ICP

VOORBEELD Een Nederlands transportbedrijf vervoert goederen in opdracht van een onderneming in Zwitserland (geen EU-lidstaat) van Maastricht naar Groningen. Het transportbedrijf is in Nederland geen btw verschuldigd. Het Nederlandse bedrijf vermeldt de dienst niet in zijn Opgaaf ICP.

Dienstverlener is in een andere EU-lidstaat gevestigd, klant is in Nederland gevestigd

Als een ondernemer uit een andere EU-lidstaat een dienst (waarop de hoofdregel voor B2B-diensten van toepassing is) verleent aan een Nederlandse ondernemer, wordt de dienst geacht te zijn verricht in Nederland. Die dienst is dus belast met Nederlandse btw. Deze btw wordt geheven van de Nederlandse ondernemer. Hij moet de dienst op zijn aangifte omzetbelasting vermelden bij vraag 4b. Zie 22.1.2. De ondernemer uit de andere EU-lidstaat mag dus geen btw op zijn factuur zetten. Wel moet hij deze dienst in zijn EU-lidstaat vermelden als intracommunautaire prestatie (het zgn. listen).

VOORBEELD Een in Nederland gevestigde ondernemer geeft een in Duitsland gevestigd transportbedrijf verschillende opdrachten tot vervoer van goederen. Het betreft het transport van goederen vanuit Zweden naar Noorwegen, van Noorwegen naar Roemenië en van Turkije naar Zwitserland. Deze vervoersdiensten van resp. een EU-lidstaat naar een niet-EU-lidstaat en andersom en tussen twee niet-EU-lidstaten vinden voor de heffing van btw alle plaats in Nederland. De Duitse transportondernemer zal geen btw in rekening brengen aan de Nederlandse ondernemer. Wel moet de Duitse ondernemer deze vervoersdiensten in zijn land listen. Omdat het transportbedrijf niet in Nederland is gevestigd, moet de in Nederland gevestigde afnemer/ondernemer in zijn aangifte omzetbelasting bij vraag 4b de verschuldigde Nederlandse btw opnemen. Zie 22.1.2. Die btw mag die ondernemer vervolgens bij vraag 5b in beginsel als voorbelasting in aftrek brengen.

***LET OP** Als het vervoer betrekking heeft op goederen die niet in de EU zijn ingevoerd, geldt voor dat vervoer het nultarief. Zie 11.3.2. In dat geval geldt er geen listingverplichting.*

Dienstverlener is in land buiten de EU gevestigd, klant is in Nederland gevestigd

Als een ondernemer uit een niet-EU-lidstaat een dienst (waarop de hoofdregel voor B2B-diensten van toepassing is) aan een Nederlandse ondernemer verleent, wordt de dienst geacht te zijn verricht in Nederland en is die dienst dus belast met Nederlandse btw. Deze btw wordt geheven van de Nederlandse ondernemer. Hij moet de dienst op zijn aangifte omzetbelasting vermelden bij vraag 4a. Zie 22.1.3. De buitenlandse ondernemer mag dus geen btw op zijn factuur zetten. Een ondernemer uit een niet-EU-lidstaat heeft geen listingverplichting. Er is dan namelijk geen sprake van een intracommunautaire prestatie. Zie 7.4.8.

VOORBEELD Een transportonderneming uit Zwitserland (geen EU-lidstaat) vervoert in opdracht van een Nederlandse ondernemer goederen van München naar Amsterdam. De dienst wordt geacht te zijn verricht in Nederland, omdat de klant in Nederland is gevestigd en de dienst dus belast is met Nederlandse btw. Deze btw wordt geheven van de Nederlandse ondernemer. Hij moet de dienst op zijn aangifte omzetbelasting vermelden bij vraag 4a (de dienst door ondernemer die buiten de EU is gevestigd). Zie 22.1.3. De Zwitserse transportonderneming mag dus geen Nederlandse btw op zijn factuur zetten. Er geldt voor de transportonderneming geen listingverplichting, omdat deze buiten de EU is gevestigd.

7.4.1.1 B2B: uitzonderingen op hoofdregel

De hoofdregel geldt in beginsel voor alle diensten aan ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers met een btw-identificatienummer. Zie 7.4.1. Daarop bestaan echter enkele uitzonderingen. Daarom moet, voordat de hoofdregel voor B2B-diensten kan worden toegepast, eerst worden vastgesteld of één van de uitzonderingen mogelijk van toepassing is. Als dat het geval is, zal de plaats van de dienst moeten worden bepaald aan de hand van de specifieke regels die gelden voor de van toepassing zijnde uitzondering. Als echter wordt vastgesteld dat geen van de uitzonderingen van toepassing is, geldt de hoofdregel voor B2B-diensten (= plaats waar de afnemer is gevestigd).

Op de hoofdregel voor de B2B-diensten is voor de volgende diensten een uitzondering gemaakt:

- toegang verlenen tot culturele en evenementen. Zie 7.4.2
- diensten met betrekking tot onroerende zaken. Zie 7.4.3
- vervoer van personen. Zie 7.4.4
- restaurant- en cateringdiensten. Zie 7.4.5
- verhuur van vervoermiddelen voor een korte periode. Zie 7.4.6

7.4.1.2 B2B: ondernemersstatus afnemer

Art. 7, lid 7, Wet OB

Voor het toepassen van de regeling voor B2B-diensten is het voor de ondernemer die de dienst verricht van groot belang dat hij weet dat zijn in het buitenland gevestigde afnemer ondernemer is. Dienstverrichters zullen zich ervan moeten vergewissen dat hun afnemer handelt als ondernemer. Daarbij moet de dienstverrichter, bij afnemers/ondernemers binnen de EU, beschikken over het btw-identificatienummer waaronder die ondernemer de dienst afneemt. Verder moet de ondernemer die de dienst verricht in redelijkheid voldoende en of zijn afnemer al dan niet een ondernemer is.

Als een afnemer beschikt over een btw-identificatienummer, hoeft de ondernemer die de dienst verricht de ondernemersstatus in beginsel niet steeds te controleren. Als de dienstverrichter echter gerede twijfel heeft (of zou moeten hebben) over de ondernemersstatus van zijn afnemer, moet hij het door de afnemende ondernemer opgegeven btw-identificatienummer verifiëren. Dat kan via de website van de Europese Commissie (www.ec.europa.eu/taxation_customs/vies/). Zie ook 16.1.6.10. Het kan voorkomen dat aan een afnemer van een B2B-dienst, die is gevestigd in een andere EU-lidstaat, volgens de bepalingen van die andere EU-lidstaat geen btw-identificatienummer dan wel geen volwaardig btw-identificatienummer is verstrekt. In dat geval kan de dienstverrichter er toch van uitgaan dat de dienst plaatsvindt in de EU-lidstaat waar de afnemer van de dienst is gevestigd, mits de dienstverrichter zich er voldoende van heeft verzekerd, bijv. aan de hand van een verklaring van de belastingdienst van de EU-lidstaat van de afnemer, dat zijn afnemer een ondernemer is.
Ook als een B2B-dienst wordt verricht voor een ondernemer die buiten de EU is gevestigd, is de plaats van dienst buiten de EU als de dienstverrichter zich er voldoende van heeft verzekerd dat zijn afnemer een ondernemer is.

***LET OP** Ondernemers die B2B-diensten verrichten, moeten een Opgaaf ICP bij de Belastingdienst indienen. Zie 7.4.8. In deze opgaaf moet o.m. het btw-identificatienummer van de afnemer worden vermeld. In het geval de afnemer van de dienst een ondernemer is zonder btw-identificatienummer, is het niet mogelijk die dienst op te nemen in de Opgaaf ICP. Wij adviseren ondernemers in voorkomend geval daarom deze dienst per brief (onder toevoeging van de desbetreffende factuur) te melden aan de Belastingdienst/Central Liaison Office, Postbus 378, 7600 AJ Almelo.*

Er zijn bepaalde afnemers die maar gedeeltelijk ondernemer zijn. Ook zijn er rechtspersonen-niet-ondernemers die ondanks het feit dat zij geen ondernemer zijn toch over een btw-identificatienummer beschikken. Zonder nadere regels zou er bij diensten voor deze categorieën afnemers onzekerheid kunnen ontstaan bij dienstverrichters. Om dat te voorkomen, zijn in dit verband met ondernemers gelijkgesteld:

- de ondernemers die ook werkzaamheden of handelingen verrichten die niet als belastbare leveringen of diensten worden aangemerkt. Deze ondernemers worden – voor de bepaling van de plaats van dienst – met betrekking tot alle voor hen verrichte diensten als ondernemer aangemerkt;
- de rechtspersonen-niet-ondernemers die beschikken over een btw-identificatienummer. Deze rechtspersonen-nie worden – voor de bepaling van de plaats van dienst – met betrekking tot alle voor hen verrichte diensten als ondernemer aangemerkt.

De gelijkschakeling van deze twee categorieën ondernemers met ondernemers die volledig aan de btw-heffing zijn onderworpen, geeft rechtszekerheid bij zowel de dienstverrichter als zijn afnemer. Bij dienstverlening aan deze afnemers is sprake van volwaardige B2B-diensten. Het Hof van Justitie EU ('*Wellcome Trust Ltd*', zaak C-459/19, ECLI:EU:C:2021:209) heeft geoordeeld dat een ondernemer die naast zijn ondernemerssfeer beroepsmatig een niet-economische activiteit verricht en diensten afneemt voor deze niet-economische activiteit, deze diensten moeten worden geacht te zijn verricht in zijn hoedanigheid van ondernemer in de zin van de regeling voor B2B-diensten.

VOORBEELD 1 Een in Enschede gevestigde garagehouder heeft een aantal bestelauto's in onderhoud van de gemeente Gronau in Duitsland. Deze bestelauto's gebruikt de gemeente Gronau voor handelingen die zij als overheid verricht. Zij is daarvoor dus geen btw-ondernemer. Daarnaast verricht deze gemeente ook een aantal leveringen en diensten als ondernemer, zoals de levering van bouwterreinen. De garagehouder verricht dus diensten voor het niet-ondernemersdeel van de gemeente Gronau. Voor de bepaling van de plaats van dienst wordt de gemeente Gronau ter zake van alle voor haar verrichte diensten als ondernemer aangemerkt. De onderhoudsdiensten van het garagebedrijf in Enschede voor de gemeente Gronau worden dus verricht in Duitsland. De plaats waar de onderhoudswerkzaamheden feitelijk worden uitgevoerd is hier niet van belang. De garagehouder zal geen btw op zijn factuur vermelden. Wel moet hij de onderhoudsdiensten opnemen in zijn Opgaaf ICP. De gemeente Gronau moet de Duitse btw over deze dienst aangeven en betalen aan de Duitse belastingadministratie.
VOORBEELD 2 Een waterschap dat beschikt over een btw-identificatienummer laat de eigen organisatie doorlichten door een Belgisch organisatieadviesbureau. Het waterschap is een rechtspersoon-niet-ondernemer. Omdat het echter beschikt over een btw-identificatienummer wordt het voor de toepassing van de regels inzake de plaats van dienst aangemerkt als ondernemer. Dat betekent dat de dienst van het Belgisch organisatieadviesbureau in Nederland wordt verricht. De Belgische ondernemer zal geen btw op zijn factuur vermelden. Wel moet hij de adviesdienst listen in België. Het Nederlandse waterschap moet de btw over deze dienst opnemen in zijn btw-aangifte bij vraag 4b. Zie 22.1.2. Deze btw kan het waterschap niet in aftrek brengen, omdat hij geen ondernemer is.
De Belgische belastingadministratie zal de informatie uit de list van het Belgische organisatieadviesbureau doorgeven aan de Nederlandse Belastingdienst. Aan de hand van die informatie kan de Nederlandse Belastingdienst beoordelen of het waterschap de voor de adviesdienst verschuldigde btw correct heeft aangegeven en betaald.

Het kan voorkomen dat ondernemers, waaronder ook de hiervóór bedoelde twee categorieën afnemers die gelijkgesteld zijn aan ondernemer, diensten afnemen als privépersoon. In die situatie moeten deze ondernemers volgens de staatssecretaris van Financiën de dienstverrichter informeren dat zij niet als ondernemer, maar als privépersoon de dienst afnemen. In dat geval hoeven die afnemers hun btw-identificatienummer niet aan de dienstverlener te verstrekken en gelden dus de regels van 7.5.
Als een ondernemer diensten afneemt voor gedeeltelijk zakelijk gebruik en gedeeltelijk persoonlijk gebruik van hemzelf of zijn personeel, kan die ondernemer zich volgens de staatssecretaris bij de desbetreffende buitenlandse dienstverrichter wel presenteren als ondernemer.

***LET OP** De Belastingdienst neemt (op basis van de Europese Commissie, 12 november 2009, nr. 1 (2009)357988, Working Paper nr. 614 Final) het standpunt in dat:*

- *ondernemers die grensoverschrijdende diensten verrichten voor andere ondernemers, zich ervan moeten vergewissen dat hun afnemer ook daadwerkelijk handelt als ondernemer. Het btw-identificatienummer van dezelfde, hem bekende, ondernemer hoeft echter niet bij elke transactie opnieuw te worden gecontroleerd. Een ondernemer wordt in dat geval dus geacht te goeder trouw te zijn. Zie ook de brief van de staatssecretaris aan de Tweede Kamer, nr. DV09/722M;*
- *als een dienst deels is bedoeld voor persoonlijk gebruik van de ondernemer of van zijn personeel en deels voor z activiteiten die buiten het bereik van de btw vallen) deze dienst voor het bepalen van de plaats van de dienst onder het bereik valt van de hoofdregel voor B2B-diensten.*

7.4.1.3 B2B: diensten vanuit een vaste inrichting

Als diensten worden verricht vanuit een vaste inrichting, geldt ook als plaats van dienst de plaats waar de afnemer-ondernemer van de dienst is gevestigd. Als bijv. een in het buitenland gevestigde ondernemer over een vaste inrichting in Nederland beschikt en hij vanuit die vaste inrichting diensten verricht aan ondernemers in Nederland, is de plaats van dienst Nederland. Omdat de buitenlandse ondernemer de dienst verricht vanuit een vaste inrichting in Nederland, zal hij een factuur moeten uitreiken waarop Nederlandse btw in rekening wordt gebracht. Die btw zal hij vervolgens in Nederland in zijn btw-aangifte moeten opnemen als verschuldigde btw. In deze situatie vindt er geen verlegging plaats van de heffing naar de afnemer. Maar als de vaste inrichting zich ook in het buitenland bevindt, mag er geen btw op de factuur worden gezet. Dan geldt de verleggingsregeling en moet de Nederlandse afnemer-ondernemer de btw opnemen in zijn aangifte bij vraag 4a of 4b. Als diensten worden verricht *voor* een vaste inrichting van een ondernemer waarbij die vaste inrichting zich in een ander land bevindt dan het land waar de ondernemer is gevestigd, geldt als plaats van dienst de plaats waar die vaste inrichting zich bevindt.

***VOORBEELD 1** Een uitzendbureau, gevestigd in Brussel, heeft een vaste inrichting in Eindhoven. Deze vaste inrichting leent voor een periode van zes maanden een aantal automatiseringskrachten uit aan een in Utrecht gevestigd loonadministratiekantoor. Deze dienst wordt verricht op de plaats waar de afnemer is gevestigd, dus in Utrecht. Het Belgische uitzendbureau zal op de uit te reiken facturen Nederlandse btw in rekening brengen aan het loonadministratiekantoor in Utrecht.*

***VOORBEELD 2** Het in Voorbeeld 1 genoemde Belgische uitzendbureau heeft ook een vaste inrichting in Duitsland en de uitleendienst wordt vanuit deze vaste inrichting verleend. De plaats van dienst blijft Nederland, omdat hier de afnemer is gevestigd. Op de factuur mag nu geen (Nederlandse) btw worden vermeld, omdat de verleggingsregeling geldt. Het loonadministratiekantoor moet de btw aangeven bij vraag 4b en kan die btw in dezelfde aangifte in aftrek brengen bij vraag 5b. De vaste inrichting moet de dienst listen in Duitsland.*

***VOORBEELD 3** Een in Arnhem gevestigde advocaat verstrekt een juridisch advies aan een in Berlijn (Duitsland) gevestigde ondernemer. Deze dienst wordt voor de heffing van btw verricht in Duitsland en de ter zake verschuldigde Duitse btw moet door de Duitse ondernemer op aangifte worden voldaan en zal in beginsel ook door hem in aftrek kunnen worden gebracht. De advocaat moet de dienst listen in Nederland.*

***VOORBEELD 4** Als de in Duitsland gevestigde ondernemer uit Voorbeeld 3 ook beschikt over een vaste inrichting in Nederland (in Rotterdam) en het juridische advies wordt voor die vaste inrichting verricht, is de plaats van dienst Rotterdam (Nederland). De advocaat zal dan Nederlandse btw in rekening brengen aan de vaste inrichting van de Duitse ondernemer. Deze btw kan de afnemer in aftrek brengen op de btw-aangifte die de vaste inrichting in Nederland moet doen.*

7.4.2 B2B: toegang verlenen tot culturele enz. evenementen

Art. 6d Wet OB

Er geldt een uitzondering op de B2B-hoofdregel voor het aan ondernemers toegang verlenen tot bepaalde evenementen en daarmee samenhangende diensten. Met 'verlenen van toegang' wordt bedoeld het verlenen van toegang in meer enge zin tot evenementen in ruil voor een biljet of tegen betaling (art. 32 Verordening nr. 282/2011/EG). Daarbij is het niet van belang of het om abonnementen, seizoenkaarten of periodieke betalingen gaat. Het moet dan gaan om culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen. De btw-heffing vindt plaats in het land waar het evenement plaatsvindt. Verordening nr. 282/2011/EG (art. 32, lid 2) geeft aan dat het hier in het bijzonder gaat om toegangverlening tot:

- shows, schouwburgvoorstellingen, circusvoorstellingen, beurzen, amusementsparken, concerten, tentoonstelling evenementen;
- sportevenementen zoals wedstrijden of concoursen;
- evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars.

  Het Hof van Justitie heeft beslist dat het verzorgen van een cursus voor accountancy- en salarisconsultants in de vorm van seminars moet worden aangemerkt als een dienst bestaande in het toegang verlenen tot een evenement ('*Srf Konsulterna AB*', zaak nr. C-647/17, ECLI:EU:C:2019:195). Het hof overwoog daarbij dat de cursus plaatsvond in een conferentiecentrum, vijf dagen duurde en de registratie en betaling vooraf plaatsvonden.

VOORBEELD 1 Een in Frankrijk gevestigde organisator van beurzen en tentoonstellingen verzorgt in opdracht van een in Nederland gevestigde fabrikant van keukens en keukenapparatuur een stand op een gespecialiseerde interieurbeurs voor ondernemers in Milaan (Italië). De dienst door de Franse organisator is niet aan te merken als het verlenen van toegang tot culturele enz. evenementen, waardoor de uitzondering op de B2B-regeling niet van toepassing is. Deze dienst wordt, volgens de hoofdregel voor B2B-diensten, verricht op de plaats waar de ondernemer is gevestigd aan wie de dienst wordt verricht. Dat is hier Nederland. De heffing van de Nederlandse btw wordt verlegd naar de Nederlandse afnemer. Zie 22.1.2. Deze ondernemer moet de btw in zijn aangifte als verschuldigde btw bij vraag 4b opnemen. Op dezelfde aangifte zal die btw als voorbelasting in aftrek kunnen worden gebracht. Zie 18.3.3.

VOORBEELD 2 Een in Nederland gevestigde ondernemer, die zich specifiek richt op het installeren van keukens e.d. bij particulieren, is geïnteresseerd in de nieuwste ontwikkelingen op het gebied van keukens en keukenapparatuur. Om die reden bezoekt hij de in Voorbeeld 1 bedoelde gespecialiseerde interieurbeurs voor ondernemers in Milaan (Italië). Om die beurs te kunnen bezoeken koopt hij een entreekaart. Het verlenen van toegang tot de beurs in Milaan is een dienst die voor de heffing van btw wordt verricht in Milaan (Italië). In tegenstelling tot de situatie in Voorbeeld 1 wordt de belasting niet verlegd naar de aangifte van de Nederlandse ondernemer, omdat nu de B2B-hoofdregel niet van toepassing is. Over deze dienst zal dus Italiaanse btw in rekening worden gebracht. Die btw kan de Nederlandse ondernemer terugvragen. Zie 19.4.

VOORBEELD 3 Een Nederlandse artiest treedt op tijdens het jaarlijkse personeelsfeest van een onderneming in Aken (Duitsland). Deze dienst is niet aan te merken als het verlenen van toegang tot een cultureel enz. evenement, waardoor de uitzondering op de hoofdregel voor B2B-diensten niet van toepassing is. Over de dienst van de Nederlandse artiest is btw verschuldigd in Duitsland omdat zijn afnemer/ondernemer daar is gevestigd. Deze belastingschuld wordt verlegd naar de Duitse onderneming. De Nederlandse artiest vult de ontvangen vergoeding op zijn Nederlandse btw-aangifte in bij vraag 3b.

De met het toegang verlenen tot culturele enz. evenementen samenhangende diensten omvatten diensten die, tegen afzonderlijke vergoeding, rechtstreeks aan de bezoeker worden verleend en in direct verband staan met de toegang tot het evenement. Het gaat daarbij met name om het gebruik van de vestiaires of sanitaire voorzieningen (art. 33 Verordening nr. 282/2011/EG). De dienst die bestaat in de bemiddeling bij verkoop van toegangsbewijzen valt hier niet onder (art. 33bis Verordening nr. 282/2011/EG).

7.4.3 B2B én B2C: diensten met betrekking tot onroerende zaken

Art. 6b Wet OB

De diensten die betrekking hebben op een onroerende zaak (zie 13.1.1) vallen niet onder de hoofdregel voor de B2B-diensten. Deze diensten worden niet belast op de plaats waar de afnemer woont of is gevestigd, maar op de plaats waar de onroerende zaak is gelegen. Hetgeen in dit punt is beschreven, geldt ook voor de situatie waarin de dienst met betrekking tot een onroerende zaak voor een niet ondernemer wordt verricht. Zie 7.5.1.

Het gaat bij diensten met betrekking tot onroerende zaken om diensten waarbij een rechtstreeks verband bestaat tussen de onroerende zaak en de desbetreffende dienst, zoals bij de verhuur en verpachting van onroerende zaken, reparatiewerkzaamheden aan die zaken, het bewerken van landbouwgronden en het bewerken en oogsten van producten die op die gronden worden geteeld. Art. 31bis, lid 2, Verordening nr. 282/2011/EG bevat niet-limitatieve lijsten van voorbeelden.

Voorbeelden van diensten m.b.t. een onroerende zaak

- Het opstellen van plannen voor een gebouw of delen van een gebouw bestemd voor een specifiek perceel grond gebouw al dan niet wordt opgericht.
- Het verlenen van bewakings- en toezichtsdiensten ter plaatse.
- De bouw van een gebouw op het land alsook bouw- en sloopwerkzaamheden verricht aan een gebouw of delen
- De bouw van blijvende structuren op het land alsook bouw- en sloopwerkzaamheden verricht aan blijvende struc water- en rioolleidingen.
- Werkzaamheden op het land, met inbegrip van landbouwdiensten zoals grondbewerking, bezaaiing, irrigatie en
- Inspectie en beoordeling van de staat van onroerende zaken en de daarmee samenhangende risico's.
- Taxatie van onroerende zaken, inclusief als dat is vereist voor verzekeringsdoeleinden, met het oog op de waard goed als waarborg voor een lening of de risico- en schadebeoordeling bij geschillen.
- De leasing of verhuur van onroerende zaken, met inbegrip van de opslag van goederen ten behoeve waarvan een van het goed wordt bestemd voor exclusief gebruik door de afnemer.
- Het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiek die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, met inbegrip van het recht om op een bepaalde plaats te verblijven naar aanleiding van de omzetting van timesharerechten e.d.
- De toekenning en overdracht van rechten voor het gebruik van een onroerende zaak in zijn geheel of delen daar van de vergunning voor het gebruik van een deel van een goed, zoals het verlenen van vis- en jaagrechten of toegang tot lounges in luchthavens, of het gebruik van kunstwerken waarvoor tolgeld wordt geheven, zoals een brug of een tunnel.
- Onderhouds-, renovatie- en herstelwerkzaamheden aan een gebouw of delen van een gebouw, met inbegrip van len, behangen en parketteren.

- Onderhouds-, renovatie- en herstelwerkzaamheden aan blijvende structuren zoals gas-, water- en rioolleidingen.
- De installatie of montage van machines of werktuigen die, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren.
- Onderhouds-, reparatie-, inspectie- en toezichtswerkzaamheden met betrekking tot machines of werktuigen wan of werktuigen als onroerend kwalificeren.
- Vastgoedbeheer, anders dan het portefeuillebeheer van beleggingen in onroerende zaken, bestaande in de explo , bedrijfs- en woonpanden door of voor rekening van de vastgoedeigenaar.
- Bemiddeling bij de verkoop, leasing of verhuur van onroerende zaken en bij bepaalde belangen in onroerende za rechten die gelijkgesteld zijn met lichamelijke zaken.
- Juridische diensten met betrekking tot de overdracht van onroerende zaken of van een eigendomsrecht op onroer betrekking tot bepaalde belangen in onroerende zaken of zakelijke rechten die gelijkgesteld zijn met lichamelijke zaken, zoals de werkzaamheden van een notaris of het opstellen van een koop- of verkoopovereenkomst voor een dergelijke zaak, ook als de onderliggende transactie die de juridische wijziging van het goed met zich brengt, niet plaatsvindt.

Voorbeelden van diensten die geen diensten m.b.t. een onroerende zaak zijn

- Het opstellen van plannen voor een gebouw of delen van een gebouw, als deze niet bestemd zijn voor een speci
- De opslag van goederen in een onroerend goed als geen specifiek gedeelte van dat goed is bestemd voor exclus afnemer.
- Het verlenen van reclamediensten, ook als daarbij gebruik wordt gemaakt van een onroerende zaak.

  Bemiddeling bij de verstrekking van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiekampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, als de tussenpersoon in naam en voor rekening van een ander handelt.
- De terbeschikkingstelling van standruimte op een beurs- of tentoonstellingsterrein tezamen met andere, daarmee diensten om de exposant in staat te stellen artikelen ten toon te stellen, zoals het ontwerp van de stand, het vervoer en de opslag van artikelen, de terbeschikkingstelling van machines, het leggen van kabels, verzekering en reclame.

  De installatie of montage, het onderhoud en de reparatie, de inspectie van of het toezicht op machines of werktuigen die geen onderdeel zijn of worden van de onroerende zaak.
- Portefeuillebeheer van beleggingen in onroerende zaken.
- Juridische diensten met betrekking tot overeenkomsten, met inbegrip van advies over de contractuele voorwaarde komst voor de overdracht van onroerend goed, de uitvoering van een dergelijke overeenkomst of het aantonen van het bestaan ervan, wanneer die diensten niet specifiek zien op de overdracht van een eigendomsrecht op onroerende zaken.

7.4.3.1 B2B én B2C: opslag van goederen

Art. 6b Wet OB

De dienst die bestaat in het opslaan van goederen kan gepaard gaan met aanvullende dienstverlening, zoals verwarmen, bevriezen, verpakken, bewaken, sorteren enz. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat zo'n samengestelde opslagdienst alleen dan een dienst met betrekking tot een onroerende zaak vormt als aan de afnemer (als onderdeel van de opslagdienst) het gebruiksrecht wordt verleend op een uitdrukkelijk bepaalde onroerende zaak of gedeelte daarvan (*'RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.'*, zaak C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434).

7.4.3.2 B2B én B2C: verhuur ingerichte tenten en mobilhomes

Art. 6b Wet OB

In de toeristensector worden ook volledig ingerichte tenten en mobilhomes op campings verhuurd. Qua gebruiksmogelijkheid zijn deze goederen vergelijkbaar met vakantiewoningen. Echter, deze tenten en mobilhomes zijn naar hun aard, in tegenstelling tot vakantiewoningen, roerend. Wij vinden het verdedigbaar dat de verhuur van deze (roerende) tenten en mobilhomes toch valt onder de regels die gelden voor diensten met betrekking tot onroerende zaken, omdat de bepaling mede omvat 'accommodatieverstrekking in het hotelbedrijf of soortgelijke sectoren, zoals vakantiekampen en locaties die als kampeerterrein worden gebruikt'.

7.4.3.3 B2B én B2C: terbeschikkingstelling serverkasten (zgn. colocatiediensten)

Art. 6b Wet OB

Het komt in de praktijk voor dat ondernemers een serverkast met een vergrendelbare deur, stroomtoevoer en diverse operationele diensten aanbieden (zgn. colocatiediensten). De serverkasten bevinden zich veelal in een door de dienstverrichter gehuurd gebouw waar de serverkasten met bouten aan de vloer zijn vastgezet. De afnemers plaatsen vervolgens hun server in de serverkast. Deze kan in enkele minuten worden verwijderd. De afnemers krijgen bovendien geen eigen sleutel van de serverkast waarin ze hun server hebben geplaatst, maar kunnen op vertoon van een identiteitsbewijs een sleutel ontvangen bij de (24-uurs) conciërgedienst. Verder heeft de dienstverrichter veelal geen recht op toegang tot de servers van de klanten. Het Hof van Justitie (zaak 'A Oy', zaak C-215/19, ECLI:EU:C:2020:518) heeft geoordeeld dat de colocatiedienst niet kan worden aangemerkt als een dienst met betrekking tot een onroerende zaak. Dit is namelijk enkel het geval als de aangeboden dienst verband houdt met een specifieke onroerende zaak en deze onroerende zaak een onmisbaar hoofdbestanddeel van de dienst uitmaakt. Zie 7.4.3. De dienst valt daarmee onder de hoofdregels voor B2B of B2C. Zie 7.4 en 7.5. Volgens het hof kwalificeert de dienst, voor toepassing van de vrijstelling, ook niet als verhuur. Zie 13.5.1.

7.4.4 B2B én B2C: vervoer van personen

Art. 6c, lid 1, Wet OB

Het vervoer van personen is een dienst die wordt verricht op de plaats waar het vervoer feitelijk plaatsvindt. Dit geldt ook voor de situatie waarin personenvervoer voor een niet-ondernemer wordt verricht. Zie 7.5.1. Dat het vervoer van personen wordt verricht op de plaats waar het vervoer feitelijk plaatsvindt, betekent dat bij vervoer van personen van bijv. Oslo naar Rotterdam een splitsing moet worden gemaakt. Het vervoer van Oslo naar de Nederlandse grens vindt in het buitenland plaats en is daarom niet belast met Nederlandse btw. Het vervoer van de Nederlandse grens naar Rotterdam vindt in Nederland plaats en is dus wél belast met Nederlandse btw. De vergoeding voor het personenvervoer moet zo nodig worden gesplitst naar verhouding van de afgelegde afstanden. Bij internationaal personenvervoer per *zeeschip* of *vliegtuig* is het Nederlandse gedeelte van de reis onderworpen aan het nultarief. Zie 11.3.4. Het vervoer per trein, bus, taxi, binnenschip e.d. is wat het gedeelte in Nederland betreft, belast met 9% btw. Zie 10.3.9.

***LET OP 1** Het voor ondernemers vervoeren van goederen valt steeds onder de hoofdregel voor de B2B-diensten. Zie 7.4.1.*

***LET OP 2** Als het vervoer van personen een onderdeel is van een pakketreis, geldt in een aantal situaties een afwijkende regeling (de zgn. reisbureauregeling). Zie 8.4.*

7.4.5 B2B én B2C: restaurant- en cateringdiensten

Art. 6f Wet OB

Restaurant- en cateringdiensten zijn belast op de plaats waar deze diensten materieel, d.w.z. daadwerkelijk worden verricht. Voor restaurantdiensten zal dit vaak dezelfde plaats zijn waar de dienstverlener is gevestigd. Bij cateringdiensten zal dat echter vaak een andere plaats zijn. Hetgeen hier is beschreven, geldt ook voor de situatie waarin de restaurant- of cateringdienst voor een niet-ondernemer wordt verricht. Zie 7.5.1.

Als restaurant- en cateringdiensten worden verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het in de EU verrichte (gedeelte van het) passagiersvervoer, worden deze diensten echter verricht op *de plaats waar het vervoermiddel (met passagiers) vertrekt*. Onder 'het in de EU verricht (gedeelte van het) passagiersvervoer' wordt verstaan het gedeelte van het vervoer dat, zonder tussenstop buiten de EU, plaatsvindt tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het passagiersvervoer. Bij een heen- en terugreis wordt de terugreis als een afzonderlijk vervoer beschouwd. De plaats van vertrek resp. aankomst van een passagiersvervoer moet worden bepaald op basis van het eerste punt resp. laatste punt in de EU waar passagiers aan boord kunnen komen of van boord kunnen gaan. Het feit dat sommige passagiers slechts voor een deeltraject een vervoerbewijs hebben, is hierbij niet van belang. Er wordt enkel gekeken naar de feitelijke mogelijkheid dat passagiers aan boord kunnen komen of van boord kunnen gaan. Een en ander betekent dat deze diensten alleen met btw worden belast als er sprake is van binnen de EU afgelegde vervoerstrajecten. Zie ook 11.2.4.16.

***VOORBEELD 1** Bij het verrichten van restaurantdiensten aan boord van een cruiseschip met het reisschema Amsterdam–Dublin New York Londen Amsterdam, worden de restaurantdiensten alleen tijdens de trajecten Amsterdam Dublin en Londen Amsterdam binnen de EU belast. De plaats van dienst voor het eerste deel van de reis (Amsterdam–Dublin) is Nederland. Het nultarief is van toepassing. Voor het laatste deel van de reis (Londen–Amsterdam) is de plaats van dienst het Verenigd Koninkrijk. Voor het traject Dublin–New York–Londen geldt dat de restaurantdiensten plaatsvinden daar waar die diensten daadwerkelijk worden verricht. Dat is buiten de EU en dus niet belast met btw.*

***VOORBEELD 2** Als in Voorbeeld 1 New York niet wordt aangedaan, is er slechts één plaats van vertrek, namelijk Amsterdam. In dat geval zijn alle restaurantdiensten tijdens het gehele traject in Nederland belast. Het nultarief is van toepassing.*

***VOORBEELD 3** Als het cruiseschip uit Voorbeeld 1 na het vertrek vanuit Amsterdam zonder tussenstop de haven van New York aandoet en vandaar rechtstreeks terugvaart naar Amsterdam, vinden de tijdens die reis verrichte restaurantdiensten plaats daar waar die diensten daadwerkelijk worden verricht. Dat is buiten de EU en dus niet belast met btw.*

***LET OP** Het verstrekken van etenswaren en dranken voor onmiddellijk gebruik ter plaatse wordt voor de btw-heffing soms als levering en soms als dienst aangemerkt. Het Hof van Justitie heeft in twee arresten uitgangspunten geformuleerd voor dit onderscheid ('Faaborg-Gelting Linien A/S', zaak C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 en 'Manfred Bog', zaak C-497/09, ECLI:EU:C:2011:135). Het hof acht van belang in welke mate dienstverlening gepaard gaat met de verstrekking van de etenswaren. Zo wordt het enkel bereiden en afleveren van de etenswaren als levering aangemerkt. De handelingen die bestaan uit bijv. het bereiden, verwarmen, verpakken of vervoeren van de etenswaren zijn slechts bijkomend aan het leveren van de etenswaren. Als de verstrekking van etenswaren daarentegen gepaard gaat met bijv. de diensten van een kelner, uitserveren aan een gedekte tafel en (na afloop) het afruimen en schoonmaken, is de dienstverlening wel overheersend. In de laatste situatie is er sprake van een dienst.*

7.4.6 B2B én B2C: verhuur van vervoermiddelen voor een korte periode

Artt. 6, lid 1, en 6g, lid 1, Wet OB

Bij de verhuur van vervoermiddelen moet een onderscheid worden gemaakt tussen kortdurende verhuur en verhuur voor een langere periode. Voor de verhuur van vervoermiddelen aan ondernemers voor een langere periode geldt de hoofdregel voor B2B-diensten. Zie 7.4.1. Die verhuurdienst is dan belast op de plaats waar de afnemer/ondernemer woont of is gevestigd. Bij kortdurende verhuur van vervoermiddelen is de plaats van dienst daar waar het vervoermiddel aan de afnemer van de verhuurdienst daadwerkelijk ter beschikking wordt gesteld. Dat is de plaats waar de afnemer (of een voor zijn rekening handelende derde) het vervoermiddel fysiek in bezit neemt (art. 40 Verordening nr. 282/2011/EG). Volgens het Hof van Justitie (QM, zaak C-288/19, ECLI:EU:C:2021:32) dient het tegen vergoeding (zie 7.2.3) ter beschikking stellen van een bedrijfswagen door een werkgever aan zijn werknemer voor privédoeleinden, te worden aangemerkt als een verhuur voor langere periode. Daarbij moet de werknemer wel permanent, exclusief, het recht hebben om dat voertuig voor privédoeleinden te gebruiken. Ook is volgens het Hof betaling van huurgeld vereist en moet de terbeschikkingstelling een overeengekomen duur van meer dan dertig dagen betreffen.

***VOORBEELD** Een in Antwerpen (België) gevestigd autoverhuurbedrijf heeft ook een vaste inrichting in Breda. Dat bedrijf verhuurt voor één week een personenauto aan een belastingadvieskantoor dat is gevestigd in Rotterdam. Die auto wordt door een medewerker van het belastingadvieskantoor opgehaald bij de vaste inrichting in Breda. Hier is sprake van kortdurende verhuur van een vervoermiddel. Dat betekent dat de hoofdregel voor B2B-diensten hier niet van toepassing is. De plaats van dienst is de plaats waar het vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking wordt gesteld aan de afnemer van de verhuurdienst. Dat is hier Breda. De verhuurder is ter zake van deze verhuur dus Nederlandse btw verschuldigd. Het verhuurbedrijf zal die btw op een factuur in rekening brengen en deze btw kan door het belastingadvieskantoor in aftrek worden gebracht.*

Als de medewerker van het belastingadvieskantoor de auto in Antwerpen zou hebben opgehaald, zou de dienst hebben plaatsgevonden in België en zou Belgische btw in rekening zijn gebracht. Het Nederlandse belastingadvieskantoor kan die btw terugvragen. Zie 19.4. Als een medewerker van het autoverhuurbedrijf de auto bij het belastingadvieskantoor in Rotterdam zou hebben gebracht en daar ter beschikking zou hebben gesteld, zou de plaats van dienst Rotterdam zijn geweest met heffing van Nederlandse btw. In deze situatie rijst nog de vraag of de factuur door de vaste inrichting moet worden uitgereikt (met 21% Nederlandse btw) of door het autoverhuurbedrijf in België (met verlegging van de heffing naar de afnemer met op de factuur de aanduiding 'btw verlegd'). De btw-regelgeving geeft hierover geen uitsluitsel. Wij zijn van mening dat het in de rede ligt dat de vaste inrichting een factuur met 21% Nederlandse btw uitreikt aan het belastingadviesbureau als een medewerker vanuit de vaste inrichting in Breda de auto bij de huurder brengt. Als dat echter gebeurt vanuit de vestiging in Antwerpen, zal vanuit België worden gefactureerd met de vermelding 'btw verlegd'.

7.4.6.1 Begrip 'kortdurende verhuur'

Onder 'kortdurende verhuur' wordt verstaan het ononderbroken bezit of gebruik van het vervoermiddel gedurende een periode van maximaal dertig dagen. Voor schepen is dat maximaal negentig dagen. Verordening nr. 282/2011/EG (art. 39) bepaalt dat de inhoud van de overeenkomst tussen de partijen uitgangspunt is voor het vaststellen van de duur van de overeenkomst. Dat contract vormt een vermoeden dat met alle middelen in feite of in rechte kan worden weerlegd om de werkelijke duur van de verhuur vast te stellen. Als door overmacht de duur van dertig (of negentig dagen bij schepen) wordt overschreden, blijft er sprake van kortdurende verhuur. In het geval dat hetzelfde vervoermiddel onderdeel is van opeenvolgende contracten tussen dezelfde partijen, wordt de duur van elk contract samengeteld voor de beoordeling of er al dan niet sprake is van kortdurende verhuur. Volgens Verordening nr. 282/2011/EG (art. 39) geldt, tenzij er sprake is van misbruik, die samentelling weer niet als een kortdurend contract is voorafgegaan door een langdurend contract.

7.4.6.2 Begrip 'vervoermiddel'

Onder 'vervoermiddel' wordt verstaan een voertuig, al dan niet gemotoriseerd, dat is bestemd voor het vervoer van personen of zaken van de ene naar een andere plaats. In Verordening nr. 282/2011/EG (art. 38) staat de volgende opsomming van voorbeelden van vervoermiddelen: landvoertuigen, zoals auto's, motorfietsen, twee- en driewielers en caravans; aanhangwagens en opleggers; treinwagons; vaartuigen; luchtvaartuigen; voertuigen speciaal ontworpen voor het vervoer van zieken of gewonden; landbouwtrekkers en andere landbouwvoertuigen; mechanisch of elektronisch aangedreven invalidenwagens. Voertuigen die bestemd zijn voor stationair gebruik en containers worden daarentegen niet als vervoermiddel beschouwd.

7.4.7 B2B én B2C: diensten door een uitvaartonderneming

Een dienst van een uitvaartonderneming bestaat doorgaans uit verschillende onderdelen. Denk daarbij aan het begraven of cremeren van de overledene, het vervoer per auto van de nabestaanden, het verzorgen van een koffietafel of maaltijd enz. In Verordening nr. 282/2011/EG (art. 28) is opgenomen dat voor die onderdelen van de uitvaart, voor zover zij onderdeel zijn van één dienst, de hoofdregels voor B2B of B2C gelden. Zie 7.4 resp. 7.5. Zie ook 12.7.

7.4.8 B2B: opgaaf intracommunautaire prestaties, begrip 'intracommunautaire diensten'

Om te bereiken dat er voldoende controle mogelijk is op een juiste btw-heffing bij de afnemers van diensten in andere EU-lidstaten,

en verrichten die *volgens de hoofdregel* plaatsvinden in een andere EU-lidstaat, een opgaaf bij de Belas-

tingdienst indienen. In die opgaaf (de Opgaaf ICP) moeten worden vermeld de btw-identificatienummers van de afnemers en de vergoeding die aan die afnemers in rekening is gebracht. In deze opgaaf moeten behalve de intracommunautaire diensten ook de intracommunautaire leveringen worden vermeld. Zie 3.7.
Onder 'intracommunautaire diensten' worden hier verstaan de diensten die worden verricht voor een afnemer in een andere EU-lidstaat met een btw-identificatienummer, welke diensten op grond van de hoofdregel worden verricht in de andere EU-lidstaat. Zie 7.4.1. Voor deze intracommunautaire diensten geldt een verplichte verlegging in het land waar de afnemer van de dienst is gevestigd. Onder het begrip 'intracommunautaire diensten' vallen nadrukkelijk niet de diensten waarvoor een van de hoofdregel afwijkende regeling is getroffen, zoals diensten met betrekking tot onroerende zaken, personenvervoer enz. Zie 7.4.1.1. Die diensten worden dus *niet* opgenomen in de Opgaaf ICP.

7.5 Diensten aan niet-ondernemers (B2C)

7.5.1 B2C: hoofdregel

Art. 6, lid 2, Wet OB
Voor de diensten van ondernemers voor niet-ondernemers, de zgn. B2C-diensten (B2C staat voor 'business to consumer'), geldt de hoofdregel dat deze worden verricht op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Als de B2C dienst wordt verricht vanuit een vaste inrichting, is de plaats van dienst daar waar de vaste inrichting zich bevindt.

> ***VOORBEELD 1** Een in Duitsland wonende particulier laat een in Nederland gevestigde ondernemer een dienst verrichten (bijv. het geven van een belastingadvies) die valt onder de hoofdregel voor de B2C-diensten. Omdat de ondernemer die de dienst verricht in Nederland is gevestigd, wordt deze dienst voor de btw-heffing in Nederland verricht. Aan de Duitse particulier zal daarom Nederlandse btw in rekening worden gebracht.*
> *Als de in Nederland gevestigde ondernemer beschikt over een vaste inrichting in Duitsland en hij vanuit die vaste inrichting de dienst voor de Duitse particulier verleent, is de plaats van de dienst Duitsland. In dat geval zal aan de Duitse particulier Duitse btw in rekening worden gebracht. Die btw moet door de ondernemer (vaste inrichting) bij de Duitse belastingadministratie worden aangegeven als verschuldigde btw.*
> *Het is ook mogelijk dat de Nederlandse ondernemer, ondanks zijn vaste inrichting in Duitsland, de dienst toch verricht vanuit zijn vestiging in Nederland. In dat geval is de plaats van dienst Nederland en is hij ter zake Nederlandse btw verschuldigd.*
> ***VOORBEELD 2** Een in Nederland wonende particulier laat een in België gevestigde ondernemer een dienst verrichten die valt onder de hoofdregel voor de B2C-diensten. Omdat de dienstverlener in België is gevestigd, wordt deze dienst voor de btw-heffing in België verricht. Aan de Nederlandse particulier zal daarom Belgische btw in rekening worden gebracht.*
> *Als de in België gevestigde ondernemer beschikt over een vaste inrichting in Nederland en hij vanuit die vaste inrichting de dienst voor de Nederlandse particulier verleent, is de plaats van de dienst Nederland. In dat geval zal aan de Nederlandse particulier Nederlandse btw in rekening worden gebracht. Die btw moet door de vaste inrichting bij de Nederlandse Belastingdienst worden aangegeven als verschuldigde btw.*
> *Als de Belgische ondernemer, ondanks zijn vaste inrichting in Nederland, de dienst toch verricht vanuit zijn vestiging in België, is de plaats van dienst België en zal hij ter zake Belgische btw in rekening brengen aan de Nederlandse particulier.*

Op de hoofdregel voor de B2C-diensten bestaan veel uitzonderingen. Voordat de hoofdregel wordt toegepast, zal daarom eerst moeten worden vastgesteld of een van de vele uitzonderingen van toepassing is. Als dat het geval is, zal de plaats van de dienst moeten worden bepaald aan de hand van de specifieke regels die gelden voor de van toepassing zijnde uitzondering. Pas als is vastgesteld dat geen van de uitzonderingen van toepassing is, geldt de hoofdregel voor B2C-diensten (= plaats waar de dienstverrichter woont of is gevestigd). Zie ook het schema in 7.6. Dat schema kan goede diensten bewijzen bij de beoordeling waar een bepaalde dienst plaatsvindt.
Bij de diensten aan niet-ondernemers gaat het om de volgende uitzonderingen:

– diensten van tussenpersonen, bemiddelingsdiensten. Zie 7.5.2
– diensten met betrekking tot onroerende zaken. Hierbij geldt hetzelfde als bij diensten aan ondernemers. Zie verd 7.4.2
– vervoer van personen. Hierbij geldt hetzelfde als bij diensten aan ondernemers. Zie verder 7.4.4
– goederenvervoer niet-intracommunautair. Zie 7.5.3
– Intracommunautair goederenvervoer. Zie 7.5.4
– vermakelijkheids-, culturele, sportieve, wetenschappelijke activiteiten e.d. Zie 7.5.5
laden, lossen en soortgelijke met vervoer samenhangende activiteiten. Zie 7.5.6
– werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken. Zie 7.5.7
– restaurant- en cateringdiensten. Hierbij geldt hetzelfde als bij diensten aan ondernemers. Zie verder 7.4.5
– verhuur van vervoermiddelen. Zie 7.5.8
– elektronische diensten. Zie [illegible]
– telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten. Zie 7.5.10
intellectuele diensten, zoals de overdracht en het verlenen van auteursrechten, reclamediensten, diensten van raadgevende personen, ingenieurs enz., bank-, financiële en verzekeringsdiensten en het beschikbaar stellen van personeel. Zie 7.5.13.

7.5.2 B2C: diensten van tussenpersonen, bemiddelingsdiensten

Art. 6a Wet OB

Diensten verricht voor niet-ondernemers door tussenpersonen die in naam en voor rekening van derden handelen (bemiddelingsdiensten) worden verricht op de plaats van de prestatie (levering of dienst) waarvoor wordt bemiddeld (de zgn. onderliggende prestatie of hoofdprestatie). Dit betekent dat bij het bemiddelen voor een niet-ondernemer bij het tot stand komen van een levering of een dienst eerst de plaats moet worden vastgesteld waar die levering of dienst (de hoofdprestatie) wordt verricht. Als de plaats van de hoofdprestatie is vastgesteld, is daarmee tevens de plaats van de bemiddelingsdienst komen vast te staan. Zie 26.4.9. Het bemiddelen bij het verstrekken van accommodaties in hotels en soortgelijke bedrijven valt onder deze regeling voor tussenpersonen en valt dus niet onder de regeling voor diensten met betrekking tot onroerende zaken (art. 31 Verordening nr. 282/2011/EG). Zie ook 7.4.3.

VOORBEELD 1 Een in Amsterdam wonende particulier wil meubels laten vervoeren van Rome naar Amsterdam. Hij geeft opdracht aan een in Amsterdam gevestigde transportbemiddelaar om voor hem een transportbedrijf te zoeken dat bereid is het vervoer van Rome naar Amsterdam te verzorgen. De bemiddelaar vindt een Italiaans vervoerbedrijf bereid om het transport van de meubels naar Amsterdam te verzorgen. Voor die bemiddelingsprestatie brengt de transportbemiddelaar een vergoeding in rekening aan de in Amsterdam wonende particulier. Om de plaats van deze bemiddelingsdienst te kunnen vaststellen, moet eerst de plaats van de vervoersdienst zelf worden bepaald. Omdat het hier gaat om intracommunautair goederenvervoer voor een niet-ondernemer, is de plaats van het vervoer gelegen op de plaats van vertrek van dat vervoer. Zie 7.5.4. Dat is in dit voorbeeld Rome. De bemiddelingsdienst wordt daarom ook geacht in Rome te worden verricht. De ter zake verschuldigde Italiaanse btw zal door de Nederlandse transportbemiddelaar aan de Nederlandse particulier in rekening worden gebracht. Ter zake van het transport zelf zal het Italiaanse vervoerbedrijf Italiaanse btw in rekening brengen aan de in Amsterdam wonende particulier.

VOORBEELD 2 Een in Sneek gevestigde scheepsmakelaar bemiddelt voor een particulier die in Duitsland woont bij de aankoop van een zeiljacht. Door de inspanningen van de scheepsmakelaar komt er een levering tot stand door een scheepswerf in Harlingen. Het nieuwe jacht wordt door de Duitse particulier opgehaald bij de werf in Harlingen en krijgt vervolgens een ligplaats in de jachthaven van Oslo (dus buiten de EU). Voor het vaststellen van de plaats van de bemiddelingsdienst van de scheepsmakelaar moet eerst de plaats van de hoofdprestatie (de levering van het zeiljacht) worden bepaald. Die levering vindt plaats in Nederland. Zie 6.3.1. De bemiddelingsdienst wordt daarom geacht ook in Nederland te worden verricht. De ter zake verschuldigde Nederlandse btw van 21% zal de scheepsmakelaar aan de Duitse particulier in rekening brengen. Dat de levering van het zeiljacht door de scheepswerf (de hoofdprestatie) mogelijk onder het nultarief valt is niet van belang voor de plaatsbepaling van de bemiddelingsdienst en evenmin voor het btw-tarief dat geldt voor die dienst.

Volgens het Hof van Justitie moet onder 'bemiddeling' worden verstaan de dienstverrichting voor een contractpartij die door deze partij als afzonderlijke tussenkomst wordt vergoed ('*CSC Financial Services Ltd*', zaak C-235/00, ECLI:EU:C:2001:696). Dat kan inhouden dat de contractpartij door de bemiddelaar wordt gewezen op de mogelijkheden een contract te sluiten, dat voor die partij contact met de wederpartij wordt gelegd en dat in naam en voor rekening van de partij (de cliënt) wordt onderhandeld over de details van de wederzijdse prestaties. Deze (bemiddelings)activiteit heeft volgens het Hof van Justitie ten doel het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft bij de inhoud van dat contract. Er is volgens het hof geen sprake van een bemiddelingsactiviteit als een van de contractpartijen een onderaannemer belast met een deel van de aan een contract verbonden materiële handelingen, zoals informatieverstrekking aan de wederpartij.

Zie 6.2.15 voor situaties waarin sprake is van 'dropshipping'.

Een bijzondere situatie doet zich voor als een ondernemer bemiddelt bij de levering van nieuwe vervoermiddelen (zie 14.3.1) aan een particulier en die goederen worden van de ene naar de andere EU-lidstaat vervoerd. Er is dan sprake van een levering in de EU-lidstaat van vertrek (zie 6.4) en vaak ook een intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 14.3. Wat is hier nu de onderliggende prestatie waaraan de plaats van de bemiddelingsdienst wordt gekoppeld? Is dat de levering (in de EU-lidstaat van vertrek) of is dat de intracommunautaire verwerving (in de EU-lidstaat van bestemming)? Het Hof van Justitie heeft een beslissing genomen in een situatie waarbij een in Nederland gevestigde ondernemer *in opdracht van* Nederlandse particuliere *kopers* bemiddelde bij de levering van jachten door Franse particulieren. De jachten werden vanuit Frankrijk naar Nederland vervoerd. Het hof besliste dat de plaats van de bemiddelingsdienst de plaats van aankomst van de goederen (de plaats van de intracommunautaire verwerving) is ('*D. Lipjes*', zaak C-68/03, ECLI:EU:C:2004:325). Dit geldt ook bij transacties tussen niet-ondernemers waarbij geen sprake kan zijn van een intracommunautaire verwerving. Deze bemiddelingsdienst wordt dus in Nederland verricht en is belast met 21% btw. Uit o.a. deze beslissing leiden wij af dat als de bemiddelaar *in opdracht van* de Franse particuliere *verkopers* zou hebben gehandeld, de bemiddelingsdienst zou hebben plaatsgevonden in Frankrijk. De onderliggende prestatie van de Franse particulieren is namelijk de levering en die vindt plaats in Frankrijk. In dat geval zou de in Nederland gevestigde bemiddelaar niet in Nederland, maar in Frankrijk btw zijn verschuldigd. Het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in de situatie dat een ondernemer bemiddelde tussen Nederlandse volleybalspeelsters en buitenlandse volleybalclubs (zgn. sportmanagement), geoordeeld dat die dienst moet worden aangemerkt als een bemiddelingsdienst bij het tot stand komen van een arbeidsovereenkomst tussen een volleybalspeelster en een club (nr. 18/00675 en 18/00136, ECLI:GHARL:2019:3541). Van algemene belangenbehartiging ten behoeve van de volleybalspeelsters (belastbaar met Nederlandse btw volgens de B2C-hoofdregel genoemd in 7.5.1) is volgens het hof geen sprake. Volgens het hof moet voor de plaats van die bemiddelingsdienst worden aangesloten bij de plaats waar de arbeid op grond van de arbeidsovereenkomst wordt verricht, namelijk het buitenland. De bemiddelingsdienst is dus niet belastbaar voor de Nederlandse btw. Tegen deze beslissing is hoger beroep in cassatie ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad ter zake nog geen uitspraak gedaan.

***LET OP** Verschillende diensten in de financiële sfeer zijn vrijgesteld. Die vrijstelling geldt ook voor de in dat kader verrichte bemiddelingsdiensten. Zie 12.8, 12.8.4, 12.8.6 en 12.9.2. Met betrekking tot de vrijstelling voor de bemiddeling inzake het verlenen van krediet (zie 12.8.4) heeft het Hof van Justitie het begrip 'bemiddeling' ruimer uitgelegd dan hiervóór is beschreven. Zo is de vrijstelling voor kredietbemiddeling ook van toepassing als een ondernemer een andere partij alleen wijst op de mogelijkheden een kredietovereenkomst af te sluiten, ook al heeft die ondernemer verder geen contractuele band met de partijen bij een kredietovereenkomst en treedt die ondernemer niet rechtstreeks met een van deze partijen in contact (HvJ EU, 'Volker Ludwig', zaak C-453/05, ECLI:EU:C:2007:87). Het lijkt erop dat deze ruimere uitleg van het begrip 'bemiddeling' alleen van belang is voor de toepassing van de vrijstellingen in de financiële sfeer.*

7.5.3 B2C: goederenvervoer niet-intracommunautair

Art. 6c, lid 2, Wet OB

Het voor niet ondernemers verrichte goederenvervoer dat niet wordt aangemerkt als intracommunautair goederenvervoer (zie 7.5.4), wordt verricht op de plaats waar het vervoer feitelijk plaatsvindt. Daarbij moet de verhouding van de afgelegde afstanden in aanmerking worden genomen. Het gaat hier om het volgende vervoer:

- goederenvervoer in Nederland;
- goederenvervoer tussen een EU-lidstaat en een niet-EU-lidstaat; en
- goederenvervoer tussen niet-EU-lidstaten.

Omdat bij dit goederenvervoer alleen het vervoer over het traject in Nederland voor de toepassing van de Nederlandse btw-wetgeving van belang is, zal bij internationaal goederenvervoer een splitsing moeten worden gemaakt. Zo zal bijv. bij vervoer van goederen van Moskou naar Amsterdam het vervoer van Moskou naar de Nederlandse grens in het buitenland plaatsvinden en is het daarom niet belastbaar met Nederlandse btw. Het vervoer van de Nederlandse grens naar Amsterdam is wél belastbaar.

Bij vervoer van goederen vanuit Nederland naar een plaats buiten de EU geldt voor het traject in Nederland het nultarief. Zie 11.3.2.2. Vervoer van ingevoerde goederen tot op de plaats van bestemming valt ook onder het nultarief. Zie 11.3.3.1

7.5.4 B2C: goederenvervoer intracommunautair

Art. 6c, lid 3, Wet OB

Intracommunautair goederenvervoer voor een niet-ondernemer wordt verricht op de plaats van vertrek van het vervoer. Onder 'intracommunautair goederenvervoer' wordt hier verstaan het vervoer van goederen met een plaats van vertrek en een plaats van aankomst in twee verschillende EU-lidstaten. Dit geldt ook als het vervoer via een niet-EU-lidstaat plaatsvindt (bijv. vervoer van Italië naar Duitsland via Zwitserland). Bij intracommunautair vervoer wordt als plaats van vertrek aangemerkt de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk begint. Het traject dat het vervoermiddel aflegt naar de plaats waar de goederen zich bevinden, wordt daarbij niet in aanmerking genomen. Als plaats van aankomst wordt aangemerkt de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk eindigt.

VOORBEELD Een in Eindhoven gevestigde transportondernemer krijgt van een particulier opdracht om een verhuisboedel te vervoeren van Keulen naar Groningen. De vrachtauto vertrekt uit Eindhoven. In dit geval wordt het traject Eindhoven–Keulen buiten beschouwing gelaten. De plaats van vertrek is hier dus Keulen. De plaats van aankomst is Groningen. De vervoersdienst wordt hier dus verricht in Keulen (Duitsland), zijnde de plaats van vertrek. De in Eindhoven gevestigde transportonderneming zal hier dus Duitse btw in rekening brengen aan de particulier.

In opdracht van een particulier kunnen goederen van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat worden vervoerd. In een aantal gevallen vindt voorafgaand aan dat intracommunautaire goederenvervoer en/of in aansluiting daarop nog vervoer plaats binnen één EU-lidstaat door een andere ondernemer dan die welke het intracommunautaire goederenvervoer heeft verricht. Dat zgn. kop-staartvervoer valt onder de regels die gelden voor het overige goederenvervoer. Zie 7.5.3. Dat betekent dat het intracommunautaire vervoer plaatsvindt in de EU-lidstaat van vertrek en dat het kop-staartvervoer voor de btw plaatsvindt in de EU-lidstaat waar het binnenlandse vervoer daadwerkelijk wordt verricht.

VOORBEELD Een particulier die in Blaricum woont, sluit een overeenkomst af met een Italiaanse ondernemer om voor hem enkele schilderijen te vervoeren van Rome naar Schiphol. Voor het transport van de schilderijen van Schiphol naar Blaricum schakelt de particulier een Nederlands transportbedrijf in.
De vervoersdienst van Rome naar Schiphol wordt verricht in Italië omdat Rome de plaats van vertrek van het vervoer is. De Italiaanse ondernemer zal daarom aan de particulier Italiaanse btw in rekening brengen. Het aansluitende vervoer van Schiphol naar Blaricum vindt voor de btw-heffing plaats in Nederland. Zie 7.5.3. Het Nederlandse transportbedrijf berekent ter zake 21% btw aan de particulier.

7.5.5 B2C: vermakelijkheids-, culturele, sportieve, wetenschappelijke activiteiten e.d.

Art. 6e, lid 1, Wet OB

Culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, vermakelijkheids-, educatieve, of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, inclusief de daarmee samenhangende diensten, vallen niet onder de hoofdregel voor de B2C-diensten. Deze diensten worden, als de afnemer geen ondernemer is, verricht op de plaats waar die activiteiten feitelijk plaatsvinden. Onder culturele enz. activiteiten vallen muziekuitvoeringen, toneelvoorstellingen, circusvoorstellingen, kermissen, sportevenementen, wetenschappelijke voordrachten, wetenschappelijke congressen enz. Als bijv. een Duits toneelgezelschap in Nederland optreedt voor particulieren, verricht het diensten in Nederland en is er over de vergoeding (de entreeprijzen resp. de gage) Nederlandse btw verschuldigd. Het aan publiek gelegenheid geven om tegen betaling speelautomaten te gebruiken die in speelzalen zijn opgesteld, moet volgens het Hof van Justitie worden aangemerkt als een vermakelijkheidsactiviteit of soortgelijke activiteit (*'RAL (Channel Islands) Ltd'*, zaak C-452/03, ECLI:EU:C:2005:289). De diensten van exploitanten van sekslijnen en zgn. babbelboxen moeten naar het oordeel van de Hoge Raad worden aangemerkt als vermakelijkheidsactiviteiten (nr. 29792, ECLI:NL:HR:1994:AA2905). Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat zgn. webcamdiensten (via internet aanbieden van erotische chatsessies) als vermakelijkheidsdiensten (en niet als elektronische diensten) moeten worden aangemerkt (nr. 11/00577, ECLI:NL:GHAMS:2012:BW7937). De webcamdienst wordt verricht in het land waar de klant zich bevindt als deze de dienst afneemt. Zie ook 7.5.9.1, Let op. Een dienst hangt volgens het Hof van Justitie samen met een culturele enz. activiteit als de bijkomende dienstverlening een noodzakelijke voorwaarde is om die culturele enz. activiteit te kunnen verrichten. Hierbij is niet van belang welke persoon de samenhangende dienst verricht (HvJ EU, *'Jurgen Dudda'*, zaak C-327/94, ECLI:EU:C:1996:355). Het Hof van Justitie heeft, naar aanleiding van prejudiciële vragen van de Hoge Raad (nr. 15/04171, ECLI:NL:HR:2017:2401), beslist dat diensten die bestaan in het organiseren en het beschikbaar stellen van live interactieve erotische webcamsessies vermakelijkheidsdiensten zijn omdat die diensten ertoe strekken aan de verkrijgers ervan een bron van vermaak te verschaffen (*'X W Geelen'*, zaak C-568/17, ECLI:EU:C:2019:388). Verder heeft het hof beslist dat die diensten worden verricht op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd omdat die diensten materieel dan wel daadwerkelijk daar worden verricht. Tot slot heeft het hof beslist dat de eventuele kwalificatie van deze diensten als elektronische diensten niet relevant is omdat de dienstverrichter en de afnemers in hetzelfde land (Nederland) zijn gevestigd. Zie ook 7.5.9.1, Let op.

VOORBEELD 1 Een Nederlandse artiest treedt op voor een particulier in Aken (Duitsland) tijdens een familiebijeenkomst. Deze dienst valt onder de uitzondering op de hoofdregel voor B2C-diensten en wordt voor de btw-heffing verricht in Duitsland. De Nederlandse artiest moet zelf Duitse btw over deze dienst in rekening brengen (Als de Nederlandse artiest in Aken zou optreden voor een Duitse ondernemer, zou de dienst ook in Duitsland plaatsvinden met verschuldigdheid van Duitse btw. Die btw zou echter worden geheven bij die Duitse ondernemer/afnemer. Zie 7.4.2, Voorbeeld 3.)

VOORBEELD 2 Als de in Voorbeeld 1 genoemde Duitse particulier apart een Nederlandse technicus inhuurt die tijdens het optreden van de Nederlandse artiest voor de geluidsversterking in de zaal zorgt, verricht deze technicus een met de culturele enz. activiteit samenhangende dienst. Een goede geluidsversterking is immers noodzakelijk voor het optreden van de artiest. De dienst van de technicus wordt, net zoals de dienst van de Nederlandse artiest, voor de btw-heffing verricht in Duitsland. Als daarentegen de Nederlandse technicus niet in opdracht van de Duitse particulier maar in opdracht van de Nederlandse artiest zou werken, verricht de Nederlandse technicus een dienst aan een ondernemer (de Nederlandse artiest). Op die dienst is dan de hoofdregel voor B2B-diensten van toepassing. Zie 7.4.1.

7.5.6 B2C: laden, lossen en soortgelijke met vervoer samenhangende activiteiten

Art. 6e, lid 2, onderdeel a., Wet OB

Laden, lossen, intern vervoer en soortgelijke met het vervoer samenhangende activiteiten ten behoeve van niet-ondernemers worden verricht daar waar die activiteiten feitelijk plaatsvinden. Onder 'intern vervoer' wordt verstaan het verplaatsen van goederen van bijv. een opslagterrein bij een zeeschip naar een opslagloods of van die opslagloods naar een vrachtwagen.
Als 'soortgelijke met het vervoer samenhangende' diensten kunnen worden aangemerkt: wegen, bezichtigen, merken, bemonsteren en sorteren van goederen. Werkzaamheden die de bedoeling hebben de goederen (beter) geschikt te maken voor de verkoop, zijn geen soortgelijke met het vervoer samenhangende diensten. Als voorbeelden hiervan kunnen worden genoemd het ompakken en etiketteren van goederen. Als het ompakken echter plaatsvindt omdat de verpakking van de goederen tijdens het laden of lossen is beschadigd en verder vervoer anders niet mogelijk is, is het ompakken wel een met het vervoer samenhangende dienst.

VOORBEELD Een Nederlands transportbedrijf krijgt van een Spaanse particulier opdracht huisraad te vervoeren van Amsterdam naar Madrid. Dit is een intracommunautaire vervoersdienst, die geacht wordt geheel in Amsterdam – de plaats van vertrek – plaats te vinden. Zie 7.5.4. De vergoeding voor de vervoersdienst is dus belast met Nederlandse btw.
In Madrid aangekomen, krijgt het transportbedrijf van de Spanjaard opdracht de goederen te lossen en op te slaan in een speciale loods. Voor deze extra dienstverlening berekent het transport een afzonderlijke vergoeding. De dienst wordt feitelijk in Madrid verricht en is dus belast met Spaanse btw.

7.5.7 B2C: werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken

Art. 6e, lid 2, onderdeel b., Wet OB

Werkzaamheden betreffende roerende lichamelijke zaken, met inbegrip van deskundigenonderzoeken, voor niet-ondernemers worden verricht daar waar die activiteiten feitelijk plaatsvinden. Er is sprake van werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de roerende zaak en de desbetreffende dienst. Zo kunnen als werkzaamheden aan roerende zaken o.m. worden aangemerkt reparaties en oppervlaktebehandelingen van die zaken, zoals verven en verchromen. Ook als er door werkzaamheden aan roerende zaken nieuwe roerende zaken ontstaan, is er sprake van werkzaamheden in de hier bedoelde zin. Ook deskundigenonderzoek valt onder het begrip 'werkzaamheden'.

Diensten door dierenartsen worden niet als werkzaamheden aan roerende zaken aangemerkt. Deze diensten bestaan in hoofdzaak uit de geneeskundige verzorging van dieren overeenkomstig de regels van de wetenschap. Dit is geen werkzaamheid met betrekking tot roerende zaken. Evenmin worden de diensten van dierenartsen als adviesdiensten aangemerkt. Zie HvJ EU, *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s.*', zaak C-167/95, ECLI:EU:C:1997:105. Zie ook 7.5.13.6. Een in Nederland gevestigde dierenarts verricht zijn diensten volgens de hoofdregel voor B2C-diensten dus in Nederland en hij moet ter zake Nederlandse btw in rekening brengen. Zie 7.5.1.

VOORBEELD 1 Een in Nederland wonende particulier geeft een in Lommel (België) gevestigd garagebedrijf opdracht zijn personenauto opnieuw te tectyleren. Deze dienst wordt verricht in Lommel, de plaats waar de werkzaamheden feitelijk worden verricht. Het garagebedrijf zal Belgische btw in rekening brengen.

VOORBEELD 2 Een in Enschede gevestigde garagehouder repareert de auto van een Duitse particulier. Die reparatie wordt uitgevoerd in de werkplaats in Enschede. De plaats van dienst is Enschede. Dat is de plaats waar de reparatiewerkzaamheden feitelijk plaatsvinden. De garagehouder zal dus 21% Nederlandse btw in rekening brengen.

Als de reparatiewerkzaamheden worden uitgevoerd in de woonplaats van de Duitse particulier, is de plaats van dienst Duitsland. In die situatie is de Nederlandse garagehouder Duitse btw verschuldigd.

7.5.8 B2C: verhuur van vervoermiddelen

Art. 6g Wet OB

Voor de verhuur van vervoermiddelen aan niet-ondernemers geldt een uitzondering op de B2C-hoofdregel. Zie 7.4.6.2 voor de inhoud van het begrip 'vervoermiddel'. Voor het vaststellen van de plaats van dienst moet onderscheid worden gemaakt naar gelang de verhuur al dan niet kortdurend is. Zie 7.4.6.1 voor de inhoud van het begrip 'kortdurende verhuur'. Bij *kortdurende* verhuur van een vervoermiddel is de plaats van dienst daar waar het vervoermiddel aan de afnemer (niet-ondernemer) ter beschikking wordt gesteld.

Bij *langdurende* verhuur van een vervoermiddel daarentegen geldt als hoofdregel dat de plaats van dienst daar is waar de afnemer (niet ondernemer) woont of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. Op deze laatste regel geldt een uitzondering als het gaat om de (langdurende) verhuur van een plezierjacht. Dan is namelijk de plaats van dienst daar waar het plezierjacht (langdurend) ter beschikking wordt gesteld, mits het ter beschikking stellen plaatsvindt vanuit de bedrijfszetel of vaste inrichting van de verhuurder. Als de (langdurende) terbeschikkingstelling van het plezierjacht *niet* plaatsvindt vanuit de bedrijfszetel of vaste inrichting, is de plaats van dienst dus daar waar de afnemer woont of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. Verordening nr. 282/2011/EG (artt. 24quater en 24sexies) bepaalt dat de verhuurder de woonplaats van de afnemer kan baseren op twee volgende, afzonderlijke, niet-tegenstrijdige bewijsstukken: factuuradres, bankgegevens van de huurder, inschrijfgegevens van het vervoermiddel (als de inschrijving bij verhuur verplicht is) of andere relevante zakelijke gegevens.

7.5.8.1 Verhuur van vervoermiddelen aan niet-ondernemers door een ondernemer buiten de EU

Art. 6j, onderdeel a., Wet OB

Op de regels voor verhuur van vervoermiddelen (zie 7.4.6) geldt een uitzondering als de afnemer een niet-ondernemer is en de verhuurder is niet gevestigd binnen de EU. Die uitzondering geldt voor kort- én langdurende verhuur. De plaats van dienst voor de verhuur van vervoermiddelen is Nederland als aan de volgende voorwaarden is voldaan.

- De verhuurder is niet gevestigd binnen de EU en beschikt evenmin over een vaste inrichting van waaruit de dienst binnen de EU.
- De afnemer, niet zijnde ondernemer, is woonachtig of is gevestigd in Nederland of heeft een vaste inrichting in N
- Het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van die diensten vinden plaats in Nederland.

Als de afnemer een lichaam is, vindt de heffing van de verschuldigde btw plaats bij de afnemer. Zie 22.1.3. Als de afnemer geen lichaam is maar een gewone niet ondernemer (particulier), is de buiten de EU gevestigde ondernemer de btw verschuldigd en moet hij deze opnemen in zijn btw-aangifte die hij in Nederland moet doen. Voor deze belastingschuld van de buitenlandse verhuurder is de particuliere huurder echter hoofdelijk aansprakelijk. Zie 35.2.7.

VOORBEELD Een in Nederland gevestigd waterschap (een niet-ondernemer), dat niet beschikt over een btw-identificatienummer, heeft voor een periode van 24 maanden enkele bestelauto's gehuurd van een in Zwitserland gevestigd bedrijf. Dit bedrijf beschikt niet over een vaste inrichting in Nederland, noch in enig andere EU-lidstaat. Het waterschap gebruikt die bestelauto's om monteurs en onderdelen te vervoeren naar gemalen en andere pompinstallaties in zijn verzorgingsgebied. Volgens de hoofdregel voor B2C-diensten vindt deze verhuurdienst plaats in Zwitserland, het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Omdat het

echter gaat om verhuur van vervoermiddelen door een buiten de EU gevestigde ondernemer waarbij het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van die vervoermiddelen in Nederland plaatsvinden, is de plaats van dienst hier Nederland. De verschuldigde Nederlandse btw moet door het waterschap op aangifte worden voldaan aangezien het waterschap een lichaam is. De btw-heffing wordt hier verlegd naar de afnemer van de dienst. Zie 22.1.3. Aftrek van die btw kan bij het waterschap niet aan de orde komen, omdat het waterschap geen ondernemer is.

7.5.9 B2C: elektronische diensten

Art. 6h Wet OB

De plaats waar een elektronische dienst aan een niet-ondernemer wordt verleend, is de plaats waar de afnemer van de dienst woont of is gevestigd. Dat betekent dat een ondernemer die elektronische diensten verricht voor niet-ondernemers btw is verschuldigd in de EU-lidstaat waar de afnemer woont of is gevestigd. Zie 7.5.11 voor een afwijkende regeling voor ondernemers met een kleine buitenlandse omzet uit elektronische diensten. Zie 7.5.9.1 voor een beschrijving van het begrip 'elektronische diensten'. Zie 7.5.12 voor specifieke bewijsregels op het gebied van het bewijs waar een afnemer woont of is gevestigd.
Zie 7.5.9.2 voor de situatie waarin een ondernemer die buiten de EU is gevestigd deze diensten aanbiedt aan afnemers die in een EU-lidstaat wonen of zijn gevestigd. Zie 7.5.9.3 voor de situatie waarin de dienstverrichter in Nederland is gevestigd en deze diensten aanbiedt aan afnemers die in een andere EU-lidstaat wonen of zijn gevestigd.

***LET OP** Op grond van art. 18, lid 2, Verordening nr. 282/2011/EG kan, als het gaat om elektronische, telecommunicatie of omroepdiensten, de dienstverrichter ervan uitgaan dat zijn afnemer een niet-ondernemer is zolang die afnemer geen btw-identificatienummer aan de dienstverrichter heeft verstrekt. Met andere informatie hoeft deze dienstverrichter geen rekening te houden.*

7.5.9.1 Begrip 'elektronische diensten'

Het begrip 'elektronische diensten' wordt in Verordening nr 282/2011/EG (art. 7) omschreven als diensten die:

- over internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen en zon nologie niet kunnen worden verricht.

Deze verordening geeft aan dat het met name om de volgende gevallen gaat:

- de levering van gedigitaliseerde producten in het algemeen, daaronder begrepen software en wijzigingen of bijwerkingen van software;
- diensten die erin bestaan de aanwezigheid van een onderneming of persoon op een elektronisch netwerk, zoals webpagina, te verzorgen of te ondersteunen;
- automatisch door een computer over internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten in antwoord o de afnemer ingevoerde gegevens;

de toewijzing onder bezwarende titel van het recht om goederen of diensten te koop aan te bieden op een website plaats fungeert, waar de potentiële kopers via een geautomatiseerde procedure een bod uitbrengen en de partijen via een door de computer gegenereerd e-mailbericht op de hoogte worden gebracht van de totstandkoming van een verkoop;

- internetdienstpakketten (ISP's) waarbij de telecommunicatiecomponent een ondergeschikt hulpelement is (d.w.z. meer dan alleen internettoegang wordt verschaft en die andere elementen omvatten, zoals webpagina's met inhoud die toegang verschaffen tot nieuwsberichten, weerberichten of toeristische informatie, spellensites, sitehosting, onlinediscussiefora enz.).

Voorbeelden wel elektronische diensten

In de BTW-Richtlijn (bijlage II) en Verordening nr. 282/2011/EG zijn de volgende diensten opgesomd waarbij sprake is van een elektronische dienst.

- Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen:
  - hosting van websites en webpagina's;
  - geautomatiseerd onlineafstandsonderhoud van programma's;

  afstandsbeheersystemen;
  - onlinegegevensopslag waarbij specifieke gegevens elektronisch worden opgeslagen en opgevraagd;
  - onlinelevering van schijfruimte op verzoek.
- De levering van software en de bijwerking ervan:
  - toegang tot of downloaden van software met inbegrip van aankoop-/boekhoudprogramma's en antivirussoftware plus bijwerkingen;
  - software die voorkomt dat banneradvertenties op het scherm verschijnen, ook wel bekend als bannerblocker
  - downloaddrivers zoals software die de interface vormt tussen computers en randapparatuur, zoals printers;
  - online geautomatiseerde installatie van filters op websites;
  - online geautomatiseerde installatie van firewalls.
- De levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken:
  - toegang tot of downloaden van desktopthema's;
  - toegang tot of downloaden van fotografische afbeeldingen of screensavers;

  digitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties;

- abonnering op onlinedagbladen en -tijdschriften;
- weblogs en websitestatistieken;
- onlinenieuws, -verkeersinformatie en -weerberichten;
- online-informatie die automatisch door de software wordt voortgebracht in antwoord op specifieke, door de kl gevens, zoals juridische en financiële gegevens, met inbegrip van gegevens zoals voortdurend geactualiseerde beursgegevens;
- beschikbaarstelling van advertentieruimte met inbegrip van banneradvertenties op een website/webpagina;
- gebruik van zoekmachines en internetadresboeken.

- De levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifest van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning:
  - toegang tot of downloaden van muziek op computers en mobiele telefoons;
  - toegang tot of downloaden van jingles, fragmenten, beltonen of andere klanken;
  - toegang tot of downloaden van films.
  - downloaden van spellen op computers en mobiele telefoons;
  - toegang tot geautomatiseerde onlinespellen die afhankelijk zijn van internet of soortgelijke elektronische netv de spelers zich op afstand van elkaar bevinden.
- De levering van onderwijs op afstand:
  - geautomatiseerd afstandsonderwijs dat enkel over internet of soortgelijke elektronische netwerken kan worde weinig of geen menselijk ingrijpen vergt, met inbegrip van virtuele klaslokalen, behalve wanneer internet of het soortgelijke elektronische netwerk uitsluitend als een instrument voor de communicatie tussen de leraar en de leerling wordt gebruikt;
  - werkboeken die door de leerling online worden ingevuld en automatisch worden gecorrigeerd, zonder mense

Voorbeelden geen elektronische diensten

Verordening nr. 282/2011/EG (art. 7) noemt ook gevallen die juist niet als elektronische dienst zijn aan te merken:

- omroepdiensten,
- telecommunicatiediensten;
- goederen waarbij de bestelling en de verwerking van de bestelling langs elektronische weg geschieden;
- cd-roms, floppydisks en soortgelijke materiële informatiedragers;
- drukwerk, zoals boeken, nieuwsbrieven, dagbladen of tijdschriften;
- cd's en audiocassettes;
- videocassettes en dvd's;
- spellen op cd-rom;
- diensten van beroepsbeoefenaren, zoals advocaten en financiële raadgevers, die hun cliënten per e-mail raad ge
- onderwijs waarbij een leraar de inhoud van de cursus over internet of een elektronisch netwerk, zoals een afstandsverbinding, uiteenzet;
- materiële offlineherstellingsdiensten van computerapparatuur;
- offlinegegevensopslag;
- reclame, zoals in dagbladen, op affiches en op de televisie;
- telefonische hulpdiensten;
- onderwijs uitsluitend d.m.v. schriftelijke cursussen, zoals over de post verzonden cursussen;
- klassieke veilingen met rechtstreeks menselijk ingrijpen, ongeacht de wijze waarop het bieden gebeurt.

***LET OP** Het Hof van Justitie heeft, naar aanleiding van prejudiciële vragen van de Hoge Raad (nr. 15/04171, ECLI:NL:HR:2017:2431), beslist dat diensten die bestaan in het organiseren en het beschikbaarstellen van live interactieve erotische webcamsessies vermakelijkheidsdiensten zijn. Zie 7.5.5.*

7.5.9.2 Elektronische diensten: aangifte door 'niet-EU-ondernemer'

Artt. 28q t/m 28t Wet OB

De buiten de EU gevestigde ondernemer die elektronische diensten verricht aan niet-ondernemers in verschillende EU-lidstaten, hoeft zich niet in elk van die landen bij de belastingadministratie te laten registreren. Die aanbieder kan volstaan met het registreren als ondernemer in één EU-lidstaat. In die EU-lidstaat moet hij aangifte doen van de btw die hij in alle EU-lidstaten is verschuldigd. Zie 3.3.

7.5.9.3 Elektronische diensten: aangifte door 'NL-ondernemer' in andere EU-lidstaten

Artt. 28u t/m 28x Wet OB

Ondernemers die in Nederland zijn gevestigd, hebben een keuzemogelijkheid voor het doen van aangifte en het betalen van de btw als zij elektronische diensten verrichten aan niet-ondernemers die in een andere EU-lidstaat dan Nederland zijn gevestigd. Zij kunnen aangifte doen in elke EU-lidstaat waar de afnemer is gevestigd of woont. Zie 39.7 voor adressen van buitenlandse belastingdiensten.
Zij kunnen er ook voor kiezen om bij de Belastingdienst in Nederland (elektronisch) opgaaf te doen van de diensten die in die andere EU-lidstaat of EU-lidstaten zijn belast. Zie 3.8.

7.5.9.4 Elektronische diensten: commissionairsfictie

Als een elektronische dienst door tussenkomst van meerdere ondernemers wordt aangeboden aan de afnemer, kan er sprake zijn van een zgn. commissionairsdienst. Art. 9bis Verordening nr. 282/2011/EG gaat ervan uit dat als een elektronische dienst wordt aangeboden via het telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal, zoals een marktplaats voor applicaties van een tussenpersoon of een derde partij, de tussenpersoon of derde partij wordt geacht te handelen als *commissionair*. Zie 7.2.2. Op basis van de commissionairsbepaling wordt de dienst dan geacht te zijn verricht *aan* de tussenpersoon of derde partij en vervolgens *door* de tussenpersoon of derde partij. Deze regeling geldt ook voor telefoondiensten die via internet (incl. VOIP) worden aangeboden. Ondernemers kunnen voorkomen dat de regeling voor commissionairsdiensten van toepassing is. Zij moeten dan onderling contractueel regelen dat de feitelijke aanbieder van de elektronische dienst uitdrukkelijk de aanbieder van de dienst is. Daartoe moet contractueel aan minimaal twee voorwaarden worden voldaan.

1. Op elke *factuur* die een tussenpersoon opmaakt moet zowel de betreffende elektronische dienst als de feitelijke aanbieder worden vermeld.
2. Op het *betalingsbewijs* dat wordt verstrekt aan de afnemer moet zowel de betreffende elektronische dienst als de feitelijke aanbieder worden vermeld.

VOORBEELD 1 Ondernemer A te New York heeft een digitaal spelletje ontwikkeld. Dit spelletje kan, tegen betaling, worden gedownload in de Gamestore van de in Amsterdam gevestigde ondernemer B. Consument C te Brussel downloadt het spelletje. A en B hebben onderling niet uitdrukkelijk geregeld dat A de feitelijke aanbieder van de dienst aan C is.

Op grond van de commissionairsregeling verricht A een elektronische dienst (het laten downloaden van het spelletje) aan B. Deze dienst is, als B2B-dienst, belast in Nederland. Zie 7.4.1. B moet op zijn aangifte de dienst van A aangeven en kan de verschuldigde belasting als voorbelasting in aftrek brengen. B verricht een elektronische dienst (het laten downloaden van het spelletje door C) aan C. Deze B2C-dienst is belast in België, omdat C in Brussel woont. Zie 7.5.9. B kan ervoor kiezen zich te laten registreren bij de Belgische belastingdienst of in Nederland de opgaaf en de betaling te doen van de in België verschuldigde btw. Zie 7.5.9.3.

VOORBEELD 2 Ondernemer A te New York heeft wederom een digitaal spelletje ontwikkeld. Ook dit spelletje kan, tegen betaling, worden gedownload in de Gamestore van de in Amsterdam gevestigde ondernemer B. Consument C te Brussel downloadt het spelletje. A en B hebben onderling uitdrukkelijk geregeld dat A de feitelijke aanbieder is van de dienst aan C, hetgeen is vastgelegd in het betaalbewijs.

A verricht een elektronische (B2C-)dienst aan C. De plaats waar deze dienst wordt verricht is Brussel, omdat C daar woont. A moet daarom aangifte doen bij de Belgische belastingdienst of naar zijn keuze (als ondernemer die buiten de EU is gevestigd) een belastingdienst in een andere EU-lidstaat. Zie 7.5.9.2. B stelt aan A zijn Gamestore ter beschikking. De plaats van de B2B-dienst van B aan A is New York.

7.5.10 B2C: telecommunicatie- en radio- en televisieomroepdiensten

Art. 6h Wet OB

De plaats waar een telecommunicatie- of omroepdienst aan een niet-ondernemer wordt verleend, is de plaats waar de afnemer van de dienst woont of is gevestigd. Dat betekent dat ondernemers die telecommunicatiediensten verrichten aan niet-ondernemers btw verschuldigd zijn in de EU-lidstaat waar de afnemer woont of is gevestigd. Als de afnemer niet woont of niet is gevestigd in een EU-lidstaat, is er dus geen btw binnen de EU verschuldigd. Zie ook 7.5.10.3 en 7.5.10.4 voor de manier waarop aangifte moet worden gedaan als de dienstverrichter in een ander land (binnen of buiten de EU) is gevestigd dan de EU-lidstaat waar zijn afnemer woont of is gevestigd. Zie 7.5.11 voor een afwijkende regeling voor ondernemers met een kleine buitenlandse omzet uit telecommunicatie- of omroepdiensten.

7.5.10.1 Begrip 'telecommunicatiediensten'

Als telecommunicatiediensten worden aangemerkt diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt. Hieronder vallen ook de met de genoemde diensten samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten. Verder wordt ook als telecommunicatiedienst aangemerkt de terbeschikkingstelling van netwerken of infrastructuur (bijv. kabels of satellieten) voor telecommunicatiedoeleinden. Hetzelfde geldt voor het verlenen van toegang tot internet en netwerken voor elektronische post. Als voorbeelden van telecommunicatie kunnen worden genoemd de algemene spraaktelefonie, het gebruik van communicatielijnen voor datatransmissie en het gebruik van faxapparatuur en draadloze telefoons. Het gaat bij telecommunicatiediensten om het transport van het signaal, de technische handeling dus. Het te transporteren signaal zelf valt er niet onder. Zo is het verzorgen en uitzenden van radio- en televisieprogramma's geen telecommunicatiedienst.

Voorbeelden telecommunicatiedienst

Art. 6bis Verordening nr. 282/2011/EG benoemt met name de volgende diensten als telecommunicatiedienst:

- vaste en mobiele telefoondiensten voor de transmissie en schakeling van spraak, data en video, daaronder begrepen telefoondiensten ideofoondiensten);

- telefoondiensten aangeboden via internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP);
- voicemail, oproepmelding, oproepdoorschakeling, belleridentificatie, gesprek met drie personen en andere oproe
- semafoondiensten;
- audiotextdiensten;
- fax-, telegraaf- en telexdiensten;
- toegang tot internet, daaronder begrepen het wereldwijde web;
- particuliere netwerkaansluitingen die telecommunicatieverbindingen bieden ten behoeve van exclusief gebruik d

7.5.10.2 Begrip 'radio- en televisieomroepdiensten'

Radio- en televisieomroepdiensten worden als afzonderlijke diensten aangemerkt en worden niet gezien als elektronische diensten of als telecommunicatiediensten. Onder 'omroepdiensten' worden verstaan de diensten die karakteristiek zijn voor radio- en televisiestations, te weten het uitzenden van programma's, waaronder begrepen abonneetelevisie en 'pay per view'-uitzendingen. Langs welke weg het signaal wordt verzonden, is niet van belang. Zo worden ook als omroepdiensten aangemerkt radio- en televisie-uitzendingen via internet of een soortgelijk elektronisch netwerk, mits die uitzendingen simultaan plaatsvinden met dezelfde uitzending via traditionele radio- of televisienetwerken. Als de uitzending via internet of een dergelijk elektronisch netwerk niet gelijktijdig plaatsvindt met die via de traditionele radio- of televisienetwerken, wordt de uitzending via internet e.d. aangemerkt als een elektronische dienst. Zie 7.5.9.3. Als omroepdiensten zijn tevens aan te merken het verzenden van programma's naar een andere ondernemer met het oog op verdere verspreiding.

Voorbeelden wel omroepdiensten

Art. 6ter Verordening nr. 282/2011/EG benoemt met name de volgende diensten als omroepdiensten:

- radio- en televisieprogramma's die worden uitgezonden of heruitgezonden via een radio- of televisienetwerk;
- radio- en televisieprogramma's die via internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming) worden verspreid als de uitzending van die programma's samenvalt met de uitzending of heruitzending van die programma's via een radio- of televisienetwerk.

Voorbeelden geen omroepdiensten

Als omroepdiensten worden niet aangemerkt het verlenen van uitzendrechten, het uitzenden van reclameboodschappen en de terbeschikkingstelling van apparatuur en andere faciliteiten ten behoeve van radio- en televisie-uitzendingen. Ook het toewijzen van televisie-uitzendrechten van voetbalwedstrijden is niet aan te merken als omroepdienst (art. 26 Verordening nr. 282/2011/EG). Ook de volgende diensten worden niet als omroepdienst aangemerkt:

- het verstrekken van informatie over bepaalde programma's op aanvraag;
- de overdracht van uitzend- of doorgiferechten;
- de leasing van technische uitrusting of faciliteiten die voor de ontvangst van een uitzending worden gebruikt;
- radio- of televisieprogramma's die via internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming) worden vers zending van die programma's samenvalt met de uitzending van die programma's via radio- of televisienetwerken.

7.5.10.3 Telecommunicatie- en omroepdiensten: aangifte door 'niet-EU-ondernemer'

Artt. 28q t/m 28t Wet OB

De buiten de EU gevestigde ondernemer die telecommunicatie- of omroepdiensten verricht voor niet-ondernemers in verschillende EU-lidstaten, hoeft zich niet in elk van die EU-lidstaten bij de belastingadministratie te laten registreren. Die aanbieder kan volstaan met het registreren als ondernemer in één EU-lidstaat. In die EU-lidstaat doet de ondernemer dan aangifte en betaalt hij de btw die in elk van die EU-lidstaten is verschuldigd.

7.5.10.4 Telecommunicatie- en omroepdiensten: aangifte door 'NL-ondernemer' in andere EU-lidstaten

Artt. 28u t/m 28x Wet OB

Ondernemers die in Nederland zijn gevestigd hebben een keuzemogelijkheid voor het doen van aangifte en het betalen van de btw als zij telecommunicatie- of omroepdiensten verrichten aan niet-ondernemers die in een andere lidstaat van de EU dan Nederland zijn gevestigd. Zie 39.7 voor de adressen van buitenlandse belastingdiensten.

Zij kunnen er ook voor kiezen om bij de Belastingdienst in Nederland (elektronisch) opgaafte doen en de btw te betalen die in ieder van die EU-lidstaten is verschuldigd. De ondernemer kan daartoe schriftelijk een 'Verzoek registratie in Nederland voor betalen btw in EU-landen (EU-regeling)' indienen bij de Belastingdienst. Vanaf de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl) kan het daarvoor te gebruiken formulier worden gedownload.

LET OP Als een in Nederland gevestigde ondernemer beschikt over een vaste inrichting in een (andere) EU-lidstaat waar ook de afnemer van de dienst woont, geldt deze bijzondere regeling niet (art. 57quinquies Verordening nr. 282/2011/EG). De ondernemer moet die diensten aangeven op zijn reguliere aangifte in die EU-lidstaat.

7.5.11 B2C: digitale diensten: nieuwe regeling bij kleine buitenlandse omzet

De Raad van de Europese Unie heeft een richtlijn vastgesteld voor btw-verplichtingen bij digitale handel (PbEU 2017, L 348). De richtlijn is gericht op de modernisering en vereenvoudiging van de heffing en inning van de btw op grensoverschrijdende internetverkopen aan particulieren. Een deel van deze richtlijn is op 1 januari 2019 in de Nederlandse Wet OB opgenomen. Dit deel wordt hierna behandeld. De overige bepalingen van deze richtlijn worden met ingang van de Wet Elek. Handel geïmplementeerd. Zie 36.1.

7.5.11.1 B2C: digitale diensten: omzet buitenland € 10 000 of minder

Art. 6h, leden 3 en 7, Wet OB

In afwijking van de hoofdregel (zie 7.5.9 en 7.5.10) zijn ondernemers die in maar één EU-lidstaat zijn gevestigd voor de verkoop van elektronische diensten, telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten (hierna aangeduid als 'digitale diensten') aan niet-ondernemers binnen de Europese Unie sinds 1 januari 2019 de btw in de eigen EU-lidstaat verschuldigd. De diensten zijn dan belast op grond van de hoofdregel B2C. Zie 7.5.1. Dit geldt alleen voor zover de totale grensoverschrijdende omzet van de ondernemer in het kalenderjaar voor de digitale diensten € 10 000 of minder bedraagt en dit bedrag ook niet is overschreden in het voorafgaande kalenderjaar. Voor landen die de euro niet als de nationale munteenheid hebben geldt de tegenwaarde van € 10 000 in hun nationale munteenheid.

LET OP Vanaf ingang Wet Elek. Handel (zie 36.1) zal het hiervoor genoemde drempelbedrag ad € 10 000 gelden voor omzet behaald met digitale diensten én intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.8.2.1.

7.5.11.2 B2C: digitale diensten: overschrijding € 10 000-drempel

Art. 6h, lid 4, Wet OB

Wanneer een ondernemer digitale diensten verricht aan niet-ondernemers in één of meer andere EU-lidstaten en de drempel van € 10 000 in de loop van een kalenderjaar overschrijdt, is vanaf dat moment de hoofdregel voor digitale diensten aan niet-ondernemers van toepassing. Zie 7.5.9 en 7.5.10. Dit betekent dat ook voor de digitale diensten die worden verricht tegen een vergoeding waardoor de drempel van € 10 000 wordt overschreden, de btw verschuldigd wordt in het land van de afnemer. Daarbij kan de ondernemer ervoor kiezen de btw aan de andere EU-lidstaten in Nederland te voldoen via de MOSS-aangifte. Zie 3.8.

LET OP Vanaf ingang Wet Elek. Handel (zie 36.1) zal het hiervoorgenoemde drempelbedrag ad € 10 000 gelden voor omzet behaald met digitale diensten én intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.7.2.1.

VOORBEELD Een Nederlandse ondernemer zonder vestiging in een andere EU-lidstaat verkoopt digitale diensten. In 2018 levert hij digitaal voor € 5000 softwareprogramma's aan particulieren in andere EU-landen. Vanaf 1 januari 2019 is hij voor het verrichten van deze digitale diensten aan niet-ondernemers in andere EU-lidstaten, btw verschuldigd in Nederland. De ondernemer overschrijdt op 24 november 2019 de drempel van € 10 000 door het verrichten van een digitale dienst aan een Duitse particulier. Ter zake van deze dienst en de digitale diensten die hij hierna verricht voor niet-ondernemers in andere EU-lidstaten, is hij btw verschuldigd in de andere EU-lidstaten. In 2020 is de Nederlandse ondernemer voor alle digitale diensten die hij verricht aan niet-ondernemers in andere EU-lidstaten btw verschuldigd in die EU-lidstaten. De ondernemer kan ervoor kiezen de btw aan de andere EU-lidstaten in Nederland te voldoen via de MOSS-aangifte. Zie 3.8. In 2021 kan de ondernemer weer Nederlandse btw over deze digitale diensten voldoen indien het totaal van de vergoedingen voor alle digitale diensten die hij in 2020 heeft verricht voor andere niet-ondernemers in andere EU-lidstaten, beneden de drempel van € 10 000 blijft.

7.5.11.3 B2C: digitale diensten: kiezen voor plaats van dienst in land van afnemer

Art. 6h, leden 5 en 6, Wet OB

Een Nederlandse ondernemer die de btw verschuldigd wordt in Nederland over digitale diensten die hij verricht voor niet-ondernemers in andere EU-lidstaten, kan kiezen voor btw-heffing in deze andere EU-lidstaten. Dit kan aantrekkelijk zijn wanneer het tarief in de EU-lidstaat van de afnemer lager is dan het Nederlandse btw-tarief. De ondernemer kan er daarbij voor kiezen de btw aan de andere EU-lidstaten in Nederland te voldoen via de MOSS-aangifte. Zie 3.8. De ondernemer meldt vooraf zijn keuze aan de inspecteur. De keuze van de ondernemer geldt totdat hij die weer opzegt, maar in ieder geval voor een periode van twee aaneensluitende kalenderjaren. Na het opzeggen van het verzoek kan de ondernemer weer de btw over digitale diensten die hij verricht voor niet-ondernemers in andere EU-lidstaten verschuldigd worden in Nederland voor zover hij voldoet aan de voorwaarden die daarvoor gelden. De ondernemer maakt voor deze melding gebruik van het formulier 'Keuze plaats van dienst digitale diensten' op de website van de Belastingdienst.

LET OP Vanaf ingang Wet Elek. Handel (zie 36.1) zal het hiervoorgenoemde drempelbedrag ad € 10 000 gelden voor omzet behaald met digitale diensten én intracommunautaire afstandsverkopen. Zie 6.7.2.1.

7.5.12 B2C: bewijs met betrekking tot woonplaats afnemer elektronische enz. dienst

De plaats van dienst van elektronische, telecommunicatie- en omroepdiensten is daar waar de afnemer is gevestigd, of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Op grond van art. 24ter, onderdeel d., Verordening nr. 282/2011/EG moet de dienstverrichter om de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats te kunnen bewijzen beschikken over twee bewijsstukken die niet met elkaar in strijd zijn.

***LET OP** Wanneer een ondernemer jaarlijks voor niet meer dan € 100 000 aan elektronische, telecommunicatie- of omroepdiensten aan niet-ondernemers verricht, geldt vanaf 1 januari 2019 de voorwaarde dat één bewijsstuk volstaat is.*

De volgende bewijsmiddelen kunnen worden gebruikt (art. 24septies Verordening nr. 282/2011/EG):

- de gegevens van de afnemer, zoals zijn factuuradres;
- het internetprotocoladres (IP-adres) van het door de afnemer gebruikte toestel of een andere methode voor het be grafische locatie;
- bankgegevens zoals de plaats waar de voor de betaling gebruikte bankrekening wordt aangehouden, en het fact afnemer bij die bank;
- de mobiele landencode (MCC) van het IMSI-nummer (identiteitsnummer ten behoeve van internationale mobiliteit op de door de afnemer gebruikte simkaart (identiteitsmodule abonnee);
- de plaats van de vaste aansluiting in een woning, langs welke de dienst aan de afnemer wordt verleend;
- in het geval van een afnemer die goederen verkoopt via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk, de in vertrek van het vervoer of de verzending van de door die afnemer verkochte goederen;
- overige zakelijk relevante gegevens die de dienstverrichter heeft verkregen.

Zie 7.5.12.1. en 7.5.12.2 voor bewijsvermoedens als de elektronische enz. dienst wordt afgenomen op een bepaalde plaats of via een bepaald medium.

***LET OP** Zie 7.5.14 voor een schematische weergave van de bewijsvermoedens over de woon- of verblijfplaats van de afnemer.*

7.5.12.1 Elektronische diensten enz. afgenomen op bepaalde plaatsen

Soms worden elektronische, telecommunicatie- of omroepdiensten afgenomen op plaatsen waar de afnemer niet woont of is gevestigd. Ingevolge art. 24bis Verordening nr. 282/2011/EG moet dan worden uitgegaan van het volgende.

- Als de dienst wordt verricht op een plaats als een telefooncel, een wifi-hotspot, in een internetcafé of hotel, en *de afnemer moet voor het afnemen van de dienst daar fysiek aanwezig zijn*, geldt, voor de plaats waar de dienst wordt verricht, het vermoeden dat de afnemer op die plaats ook woont of is gevestigd.
- Als deze plaatsen zich bevinden aan boord van een schip, trein of vliegtuig waarmee passagiers 7.4.4 worden dienster verricht, geldt het vermoeden dat de afnemer is gevestigd of woont op de plaats van vertrek van het vervoer.

De dienstverrichter kan de hiervóór genoemde bewijsvermoedens weerleggen door aan te tonen wat de werkelijke woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer is. Voor die weerlegging is vereist dat de dienstverrichter beschikt over drie afzonderlijke bewijsmiddelen die niet met elkaar in tegenspraak zijn (art. 24quinquies Verordening nr. 282/2011/EG). De volgende bewijsmiddelen kunnen worden gebruikt (art. 24septies Verordening nr. 282/2011/EG):

- de gegevens van de afnemer, zoals zijn factuuradres;
- het internetprotocoladres (IP-adres) van het door de afnemer gebruikte toestel of een andere methode voor het be grafische locatie;
- bankgegevens zoals de plaats waar de voor de betaling gebruikte bankrekening wordt aangehouden, en het fact afnemer bij die bank;
- de mobiele landencode (MCC) van het IMSI-nummer (identiteitsnummer ten behoeve van internationale mobiliteit op de door de afnemer gebruikte simkaart (identiteitsmodule abonnee);
- de plaats van de vaste aansluiting in een woning, langs welke de dienst aan de afnemer wordt verleend;
- in het geval van een afnemer die goederen verkoopt via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk, de in vertrek van het vervoer of de verzending van de door die afnemer verkochte goederen;
- overige zakelijk relevante gegevens die de dienstverrichter heeft verkregen.

De Belastingdienst kan de bewijsvermoedens weerleggen in geval van aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter (art. 24quinquies Verordening nr. 282/2011/EG).

***LET OP** De hiervóór beschreven regels over de woon- of verblijfplaats van de afnemer van de elektronische, telecommunicatie- of omroepdiensten die worden afgenomen, gelden ongeacht of de afnemer van een dienst ondernemer is of particulier.*

Als een elektronische, telecommunicatie- of omroepdienst aan *niet*-ondernemers wordt aangeboden *in combinatie met* het verstrekken van accommodatie in hotels, vakantieparken of op campings, wordt die dienst verricht op de plaats waar die accommodatie zich bevindt (art. 31quater Verordening nr. 282/2011/EG).

***LET OP** Zie 7.5.14 voor een schematische weergave van de bewijsvermoedens over de woon- of verblijfplaats van de afnemer.*

7.5.12.2 Elektronische diensten enz. via vaste lijn, mobiele netwerken of decoder

Voor elektronische, telecommunicatie- en omroepdiensten die worden verricht aan niet-ondernemers kent art. 24ter Verordening nr. 282/2011/EG de volgende bewijsvermoedens:

- als de dienst wordt aangeboden via een vaste lijn, dan wordt aangenomen dat de afnemer is gevestigd of woont de vaste lijn is geïnstalleerd;
- als de dienst wordt aangeboden via een mobiel netwerk, dan wordt aangenomen dat de afnemer is gevestigd of dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van de simkaart (art. 24quinquies Verordening 282/2011/EG);
- als voor het afnemen van de dienst een decoder of soortgelijk toestel nodig is, dan wordt aangenomen dat de afr of woont op de plaats waar dat toestel zich bevindt. Wordt in plaats van een toestel gebruikgemaakt van een zgn. *viewing card*, dan geldt het vermoeden dat de afnemer is gevestigd of woont op het adres waar de kaart heen is gestuurd.

De dienstverrichter kan de hiervóór genoemde bewijsvermoedens weerleggen door aan te tonen wat de werkelijke woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer is. Voor die weerlegging is vereist dat de dienstverrichter beschikt over drie afzonderlijke bewijsmiddelen die niet met elkaar in tegenspraak zijn (art. 24quinquies Verordening nr. 282/2011/EG). De volgende bewijsmiddelen kunnen worden gebruikt (art. 24septies Verordening nr 282/2011/EG):

- de gegevens van de afnemer, zoals zijn factuuradres;
- het internetprotocoladres (IP-adres) van het door de afnemer gebruikte toestel of een andere methode voor het be grafische locatie;
- bankgegevens zoals de plaats waar de voor de betaling gebruikte bankrekening wordt aangehouden, en het fact afnemer bij die bank;
- de mobiele landencode (MCC) van het IMSI-nummer (identiteitsnummer ten behoeve van internationale mobiliteit op de door de afnemer gebruikte simkaart (identiteitsmodule abonnee);
- de plaats van de vaste aansluiting in een woning, langs welke de dienst aan de afnemer wordt verleend;
- in het geval van een afnemer die goederen verkoopt via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk, de in vertrek van het vervoer of de verzending van de door die afnemer verkochte goederen;
- overige zakelijk relevante gegevens die de dienstverrichter heeft verkregen.

De Belastingdienst kan de bewijsvermoedens weerleggen in geval van aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter (art. 24quinquies Verordening nr. 282/2011/EG).

***LET OP** Zie 7.5.14 voor een schematische weergave van de bewijsvermoedens over de woon- of verblijfplaats van de afnemer.*

7.5.13 B2C: diverse diensten (intellectuele diensten)

In dit punt wordt nader ingegaan op de plaats van dienst voor een aantal met name genoemde categorieën diensten (ook wel aangeduid als intellectuele diensten). Het betreft hier de volgende diensten.

a. De overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooirechten, licentierechten, rechten op fabrieks- en handelsmerken en soortgelijke rechten. Zie 7.5.13.3.
b. De diensten op het gebied van de reclame. Zie 7.5.13.4.
c. De diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede gegevensverwerking en informatieverschaffing. Zie 7.5.13.5.
d. De verplichting om een beroepsactiviteit of een hiervóór onder a. vermeld recht geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen.
e. Bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen, met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten.
f. Het beschikbaar stellen van personeel. Zie 7.5.13.6.
g. De verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen. Zie 7.5.13.7. Zie 7.5.8 voor de verhuur van vervoermiddelen aan niet-ondernemers.
h. Het bieden van toegang tot aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen en het verrichten van transport- en transmissiediensten via deze systemen en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten. Zie 7.5.13.8.

Volgens de hoofdregel voor B2C diensten worden deze intellectuele diensten verricht op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Als die diensten worden verricht vanuit een vaste inrichting, is de plaats van dienst daar waar de ondernemer over die vaste inrichting beschikt. Zie 7.5.1.

Er gelden echter afwijkende regels als:

- de afnemer van deze zgn. intellectuele diensten buiten de EU woont of is gevestigd. Zie
- de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd of beschikt over een vaste inrichting buiten de EU van waaruit de int worden verricht, de afnemer een lichaam is dat is gevestigd in Nederland en het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten in Nederland plaatsvinden. Zie 7.5.13.2. Deze uitzondering geldt niet voor de onder *h.* hiervóór genoemde diensten.

Zie 7.5.13.3 t/m 7.5.13.8 voor een nadere omschrijving van de inhoud van verschillende intellectuele diensten.

***LET OP** De regeling voor de plaats van dienst ter zake van de hiervóór opgesomde overige intellectuele diensten ondergaat de komende jaren geen wijziging.*

7.5.13.1 Diverse diensten (intellectuele diensten) voor niet-ondernemers buiten de EU

Art. 6i, lid 1, onderdelen a. t/m h., Wet OB

De intellectuele diensten (zie 7.5.13, onder *a.* t/m *h.*) die worden verricht voor niet-ondernemers buiten de EU worden voor de btw-heffing verricht op de plaats waar de afnemer woont of is gevestigd. Dat is dus steeds een plaats buiten de EU. Btw-heffing in de EU komt hier dus niet aan de orde. Voor de beoordeling waar de afnemer woont, mag de dienstverrichter uitgaan van de door de afnemer verstrekte feitelijke informatie. Hij moet die informatie wel hebben geverifieerd met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals identiteits- en betalingscontroles (art. 23 Verordening nr. 282/2011/EG).

7.5.13.2 Diverse diensten (intellectuele diensten) met dienstverrichter buiten de EU en rechtspersoon/niet-ondernemer in Nederland

Art. 6j Wet OB

De intellectuele diensten (zie 7.5.13, onder *a.* t/m *g.*) worden verricht in Nederland als die diensten worden verricht

- door ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd of die over een vaste inrichting buiten de EU beschikken van
  worden verricht;
- voor *lichamen* die geen ondernemers zijn en in Nederland zijn gevestigd; en
- waarbij het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van die diensten in Nederland plaatsvinden.

Als een dergelijke dienst voor de btw-heffing in Nederland wordt verricht, wordt de btw van de afnemer (een lichaam) geheven. Zie 22.1.3. Het Hof van Justitie (*'SK Telecom Co. Ltd'*, zaak C-593/19, ECLI:EU:C:2021:201) heeft geoordeeld dat de roamingdiensten voor het gebruik van een Oostenrijkse mobieletelefonienetwerk door cliënten van een buiten de EU gevestigde (telecom)ondernemer moeten worden beschouwd als diensten waarvan het 'werkelijke gebruik' in Oostenrijk ligt. Dit geldt volgens het hof ook wanneer de cliënten hun woonplaats of gewone verblijfplaats buiten de EU hebben, maar tijdelijk in Oostenrijk verblijven.

***VOORBEELD 1** Een in Middelburg gevestigd waterschap vraagt in verband met steeds terugkerende problemen met een gemaal ter zake advies aan een ingenieursbureau dat is gevestigd in Basel (Zwitserland). Dat adviesbureau brengt een advies uit op basis waarvan het waterschap een aantal technische aanpassingen laat uitvoeren aan het gemaal. In deze situatie is de afnemer een niet-ondernemer. Het waterschap handelt bij het uitvoeren van zijn taken namelijk als overheid. Het waterschap is echter een lichaam. Verder kan worden vastgesteld dat het werkelijke gebruik van het advies van het Zwitserse ingenieursbureau in Nederland plaatsvindt. Daarmee wordt deze adviesdienst in Nederland verricht. Omdat het Zwitserse ingenieursbureau echter niet in Nederland is gevestigd en de afnemer (het waterschap) een lichaam is, wordt de verschuldigde Nederlandse btw geheven van het waterschap. Zie 22.1.3.*

***VOORBEELD 2** Een in Nederland wonende particulier heeft een geschil met zijn ex-echtgenote die in Zuid-Afrika woont. De Nederlandse particulier wint in verband met dat geschil juridisch advies in bij een advocaat die is gevestigd in Pretoria (Zuid-Afrika). De Nederlandse particulier neemt deze dienst af als niet-ondernemer van een buiten de EU gevestigde ondernemer. Deze dienst wordt voor de heffing van btw verricht in Zuid-Afrika volgens de hoofdregel die geldt voor diensten aan niet-ondernemers. Zie 7.5.1. De uitzondering voor de intellectuele diensten die is genoemd in 7.5.13, is hier niet van toepassing. Het betreft hier wel een dienst door een buiten de EU gevestigde ondernemer, maar de afnemer is hier een natuurlijk persoon en niet een lichaam.*

***LET OP 1** Deze uitzondering op de hoofdregel voor B2C-diensten geldt alleen voor de overige diensten die worden verricht voor lichamen. Als de afnemer een niet-ondernemer is, niet zijnde een lichaam, dus een particulier die in de EU woont, geldt deze uitzondering niet. Dan is de hoofdregel van toepassing. Zie 7.5.13.*

***LET OP 2** Deze uitzondering op de hoofdregel voor B2C-diensten geldt niet voor het bieden van toegang tot aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen, het verrichten van transport- en transmissiediensten via deze systemen en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten. Dit betekent dat als deze diensten worden verricht voor niet-ondernemers die in de EU wonen of zijn gevestigd, de plaats van dienst moet worden vastgesteld volgens de hoofdregel. Zie 7.5.1. De dienst is in dat geval dus belast op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd of waar hij beschikt over een vaste inrichting van waaruit de dienst wordt verricht. Als de afnemer van deze dienst buiten de EU is gevestigd, vindt deze dienst plaats daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Zie 7.5.13.1.*

7.5.13.3 Overdracht auteurs-, octrooi-, licentierechten e.d.

Bij de aanschaf van programmatuur (software) moet onderscheid worden gemaakt in software die fysiek wordt geleverd, bijv. op cd-rom(s), en software die langs elektronische weg, bijv. via internet, wordt verstrekt. De langs elektronische weg verrichte diensten worden als elektronische diensten aangemerkt en worden nader toegelicht in 7.5.9. Voor de software die niet langs elektronische weg wordt geleverd, geldt dat bij aanschaf in Nederland 21% btw in rekening wordt gebracht. Als software speciaal voor de afnemer wordt ontwikkeld, of als bij aanschaf van standaardsoftware aan de afnemer het copyright of het *licentierecht* wordt verleend, wordt de prestatie van de leverancier, voor zover er geen sprake is van het langs elektronische weg verstrekken van de software, beschouwd als de overdracht van rechten (zie 7.5.13, onder a.) of als dienst verricht door raadgevende personen enz. Zie 7.5.13, onder c. In een geval waarin stan-
[illegible] e was aangepast overeenkomstig de wensen van de afnemer, oordeelde het Hof van Justitie (*'Levob*

Verzekeringen BV en OV Bank NV', zaak C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649) en daarna de Hoge Raad (nr. 37.859, ECLI:NL:HR:2006:AX6436) dat er sprake was van één dienst en wel een dienst van een ingenieur of een soortgelijke dienst. In die zaak was de aanpassing van de software niet gering, noch van ondergeschikte aard, maar had een overheersend karakter. Van een overheersend karakter is volgens het Hof van Justitie met name sprake als de omvang, de kosten of de duur van de aanpassing van doorslaggevend belang zijn om de opdrachtgever in staat te stellen de op maat gemaakte software te gebruiken. Zie 15.1.10 voor de behandeling van software bij invoer.

7.5.13.4 Diensten op het gebied van de reclame

Reclamediensten die worden verleend aan niet-ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd, zijn belast in het land waar die afnemer woont of is gevestigd. Onder de diensten op het gebied van de reclame vallen ook de prestaties van acquisitiebureaus en reclamebureaus. De diensten op het gebied van reclame omvatten alle diensten die bedoeld zijn om bij degenen tot wie de reclame zich richt, direct of indirect, een besluit tot het kopen van goederen of het betrekken van diensten te doen ontstaan. Dit zijn met name het voorbereiden en ontwerpen van de reclame, het vervaardigen van het reclamemateriaal en het uitvoeren van de reclameactie. Onder de diensten op het gebied van de reclame vallen volgens het Hof van Justitie niet alleen de reclamediensten *door* reclamebureaus ten behoeve van de adverteerder, maar ook de reclamediensten *voor* reclamebureaus (*'Syndicat des producteurs indépendants (SPI)'* zaak C-108/00, ECLI:EU:C:2001:173). Het is volgens het hof niet van belang dat de adverteerder de kosten van de reclamediensten niet doorberekent, bijv. omdat die geen leveringen of diensten verricht (*'Design Concept SA tegen Flanders Expo SA'*, zaak C-438/01, ECLI:EU:C:2003:325). (Het ging hier om de kosten van deelname door het Luxemburgse ministerie van Economische Zaken aan een in België georganiseerde vakbeurs.) Verder valt onder het begrip 'reclame' het plaatsen van niet direct op het betrekken van goederen en diensten gerichte advertenties voor ondernemers, zoals mededelingen van rentetarieven door banken, personeelsadvertenties en mededelingen door de beoefenaren van een vrij beroep, zoals artsen, in verband met de uitoefening van dat beroep.
Als diensten op het gebied van reclame worden verder aangemerkt het voor een promotiebureau op beurzen, tentoonstellingen en andere festiviteiten optreden als zgn. kaasmeisje, het tijdens modeshows optreden als mannequin, het als fotomodel poseren ten behoeve van foto's voor een catalogus en een modereportage, en het optreden in reclamefilms. Het organiseren van een cocktailparty of een banket wordt ook aangemerkt als een dienst op het gebied van reclame, mits het publiek tijdens de party of het banket op de hoogte wordt gesteld van het bestaan en de kwaliteiten van een product (of een dienst) teneinde de verkoop daarvan te bevorderen. De Hoge Raad heeft ook als reclamedienst aangemerkt het organiseren van bijeenkomsten waarbij bezoekers tijdens presentaties ertoe worden aangezet deel te nemen aan een zgn. piramidespel (nr. 39.405, ECLI:NL:HR:2004:AR8193). Niet onder reclame valt het plaatsen van mededelingen voor personen en lichamen die niet als ondernemer handelen, zoals oproepen, felicitaties, familieberichten e.d.

Diensten met betrekking tot stands op beurzen e.d.

Diensten die betrekking hebben op het opzetten enz. van een stand op een beurs of expositie, worden soms aangemerkt als reclamedienst. In een zaak waarin een ondernemer zorgde voor het ontwerpen, vervoer van de materialen, de terbeschikkingstelling en het inrichten van de stand op een beurs, oordeelde het Hof van Justitie dat deze dienst is aan te merken als (*'Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa'*, zaak C-530/09, ECLI:EU:C:2011:697):

- verhuur van 7.5.13.7) als de terbeschikkingstelling het wezenlijke van de dienst is;
- een reclamedienst als de stand is ontworpen of wordt gebruikt voor reclamedoeleinden; of
- een dienst op het gebied van vermakelijkheid, sport, 7.5.C) cultuur en de terbeschikkingstelling van de stand plaatsvindt op en is ontworpen voor een beurs met dergelijke activiteiten. Dit laatste geldt volgens het hof ook als de stand is ontworpen mede op aanwijzing van de organisator van die beurs.

7.5.13.5 Diensten verricht door raadgevende personen e.d.

Bij de vaststelling van de plaats waar diensten door raadgevende personen, ingenieurs enz. worden verricht, gaat het volgens het Europese Hof van Justitie niet om de beroepen (zoals ingenieur, advocaat, accountant), maar om de diensten. D.w.z. dat niet alle diensten die door een genoemde beroepsbeoefenaar worden verricht, onder de hier bedoelde regels voor de plaats van dienst vallen. Deze regels gelden alleen voor diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk worden verricht in het kader van de genoemde beroepen. Van *soortgelijke* diensten is sprake als deze hetzelfde doel hebben als de hiervóór bedoelde diensten (HvJ EU, *'Bernd von Hoffmann'*, zaak C-145/96, ECLI:EU:C:1997:406). Volgens het Hof van Justitie zijn de diensten van een executeur specifiek en onderscheiden die zich van de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door een advocaat worden verricht. De diensten van een executeur zijn ook niet soortgelijk aan de diensten van advocaten. De diensten van een *executeur* vallen onder de hoofdregel en worden verricht op de plaats waar de executeur woont of is gevestigd dan wel zijn vaste inrichting heeft van waaruit hij zijn diensten verricht (HvJ EU, *'Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Bondsrepubliek Duitsland'*, zaak C-401/06, ECLI:EU:C:2007:759). Zie 7.5.1.
Het zgn. verlijden van *notariële hypotheek- en transportakten* met betrekking tot in Nederland gelegen onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, kunnen volgens de staatssecretaris niet worden aangemerkt als diensten van raadgevende personen e.d. *Advieswerkzaamheden* op het gebied van *beleggingen* in roerende zaken en vermogensbeheer vallen onder diensten door raadgevende personen. Diensten in de sfeer van *directievoering en management* omvatten meer dan alleen advisering en vallen dus niet onder de categorie diensten door raadgevende personen e.d. (HR, nr. 35.206, ECLI:NL:HR:2000:AA4983 en HR, nr. 39.537, ECLI:NL:HR:2004:AR2714). Het optreden als lid van een *scheidsgerecht* valt niet onder de diensten door raadgevende personen enz.
ten het omzetten van de inhoud van schriftelijke stukken/reclamemateriaal in een andere taal, vallen

onder 'soortgelijke diensten' van raadgevende personen enz. (art. 41 Verordening nr. 282/2011/EG). De diensten van een *zaakwaarnemer van profvoetballers*, zoals het begeleiden, adviseren en vertegenwoordigen van die voetballers, zijn volgens de rechter niet aan te merken als diensten van raadgevende personen e.d. (HR, nr. 37.389, ECLI:NL:HR:2002:AE7319).

Niet als informatieverschaffing worden aangemerkt de diensten van exploitanten van *sekslijnen* en zgn. babbelboxen. Dit zijn vermakelijkheidsactiviteiten. Ook het louter ter beschikking stellen van de gebruiksmogelijkheid van *computerapparatuur* is nog geen informatieverwerking of -verschaffing (HR, nr. 32.452, ECLI:NL:HR:1997:AA3271). Zie 7.5.9 voor het downloaden van bestanden e.d.

De volgende werkzaamheden van schade-expertisebureaus kunnen geheel als raadgevende diensten worden beschouwd:

- voorinspecties om de verzekeraar of de verzekerde te adviseren omtrent het te verzekeren object en het daaraar
- expertisewerkzaamheden bij de afwikkeling van schadegevallen. Hierbij gaat het om het onderzoeken van de be het verstrekken van informatie over de toedracht, de omvang van de schade, het uit te keren bedrag en de schuldvraag en/of oorzaak;
- expertisewerkzaamheden in andere zaken, zoals letselschade en bedrijfsschade ten gevolge van wanprestatie
- expertisewerkzaamheden ten aanzien van goederen die intracommunautair worden vervoerd.

Arbitragewerkzaamheden zijn geen adviesdiensten en worden verricht daar waar het schade-expertisebureau is gevestigd. Arbitrage doet zich voor als de schade-experts van de partijen geen overeenstemming bereiken over de schadeclaim en de arbiterexpert aan de hand van de opgemaakte rapporten het geschil beslecht.

Een dienst die bestaat in het *begeleiden van een (mogelijke) bedrijfsovername* is naar het oordeel van de Hoge Raad niet aan te merken als een dienst van een raadgevend persoon of soortgelijke dienst. De dienst valt volgens de Hoge Raad onder de hoofdregels (nr. 10/05405, ECLI:NL:HR:2012:BX1007). Zie 7.4.1 en 7.5.1.

7.5.13.6 Beschikbaar stellen van personeel

Van het *beschikbaar stellen van personeel* kan slechts worden gesproken als een werknemer met instandhouding van zijn dienstbetrekking tot zijn werkgever ter beschikking van een derde wordt gesteld om voor deze laatste werkzaamheden te verrichten. Het personeel doet dan zijn werk op aanwijzing en onder verantwoordelijkheid van de derde, de inlener (HR, nr. 35.511, ECLI:NL:HR:2000:AA6928). Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de term 'beschikbaar stellen van personeel' ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen. In deze zaak gaat het om een ondernemer die zelfstandige vrachtwagenchauffeurs beschikbaar stelt aan zijn afnemers (HvJ EU, *'ADV Allround Vermittlungs AG'*, zaak C-218/10, ECLI:EU:C:2012:35)

7.5.13.7 Verhuur van roerende zaken

Van *verhuur van roerende zaken* is sprake als de door een ondernemer verrichte dienst slechts de enkele terbeschikkingstelling van een bepaalde roerende zaak omvat. Als een ondernemer een bepaalde dienst verricht tegenover een derde en hij *daarbij gebruikmaakt van* eigen bedrijfsmiddelen en eigen personeel, is er geen sprake van verhuur van roerende zaken en/of het beschikbaar stellen van personeel.

7.5.13.8 Transport/transmissie van gas en elektriciteit enz.

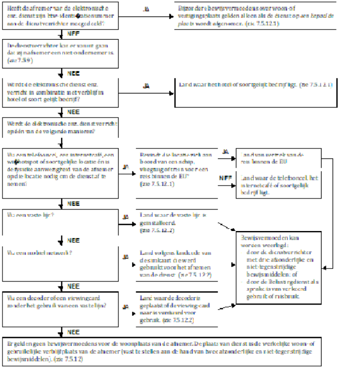
Bij de levering van gas en elektriciteit via resp. aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen was lang sprake van één prestatie (een levering) waarbij de transportkosten in de prijs van die energiedragers waren begrepen. Sinds enkele jaren wordt het transport resp. de transmissie van gas en elektriciteit echter steeds vaker apart van de levering van energie aangeboden en wordt deze dienst ook apart van de levering in rekening gebracht. De wet omschrijft transport- en transmissiediensten als 'het bieden van toegang tot een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net, tot warmte- of koudenetten of tot het elektriciteitssysteem, alsmede het verrichten van transmissie- of distributiediensten via deze systemen of netten en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten'. Met 'daarmee rechtstreeks verbonden diensten' worden o.a. bedoeld diensten in verband met kwaliteitsconversie, balancering en capaciteitsopties. Voor deze transport- en transmissiediensten geldt een bijzondere regeling. Die bijzondere regeling houdt in dat als deze diensten worden verleend aan een niet-ondernemer die buiten de EU woont, deze diensten worden verricht op de plaats waar die niet-ondernemer woont. Als de afnemer/niet-ondernemer echter in de EU woont, geldt de hoofdregel voor B2C-diensten. Zie 7.5.1.

***LET OP** Voor de levering zelf van gas, elektriciteit, warmte en koude gelden andere bepalingen dan de hiervóór behandelde regelingen voor transport/transmissie van gas, elektriciteit, warmte en koude. Zie 6.3.3.*

7.5.14 B2C: Schema bewijsvermoedens woonplaats afnemer elektronische enz. diensten

De plaats van dienst van elektronische, telecommunicatie- en omroepdiensten die worden verricht aan niet-ondernemers is daar waar de afnemer zijn woon- of vaste verblijfplaats heeft. In 7.5.12, 7.5.12.1 en 7.5.12.2 zijn de bewijsregels beschreven voor het vaststellen van die woon- of verblijfplaats van de afnemer en voor de situatie waarin de elektronische enz. dienst wordt afgenomen op een bepaalde plaats of via een bepaald medium. Hierna is schematisch weergegeven waar die woon- of verblijfplaats in bepaalde situaties wordt geacht te zijn.

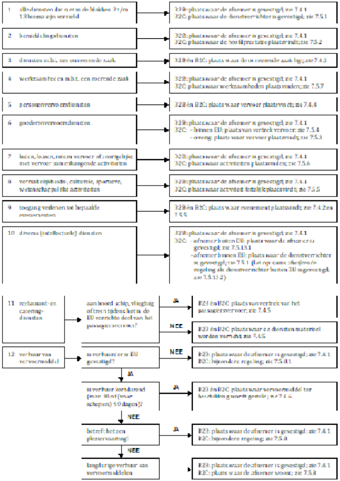
Schema bewijsvermoedens woonplaats afnemer elektronische enz. diensten

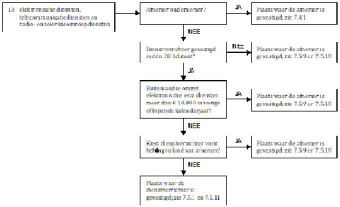

Heeft de afnemer van de elektronische enz. dienst zijn btw-identificatienummer aan de dienstverrichter meegedeeld?
JA
Bijzondere bewijsvermoedens over woon- of vestigingsplaats gelden alleen als de dienst op een bepaalde plaats wordt afgenomen. (zie 7.5.12.1)
NEE
De dienstverrichter kan er vanuit gaan dat zijn afnemer een niet-ondernemer is. (zie 7.5.9)
NEE
Wordt de elektronische dienst enz. verricht in combinatie met verblijf in hotel of soortgelijk bedrijf?
JA
Land waar het hotel of soortgelijk bedrijf ligt. (zie 7.5.12.1)
NEE
Wordt de elektronische enz. dienst verricht op één van de volgende manieren?
Via een telefooncel, een internetcafé, een wifi-hotspot of soortgelijke locatie én is de fysieke aanwezigheid van de afnemer op die locatie nodig om de dienst af te nemen?
JA
Bevindt die locatie zich aan boord van een schip, vliegtuig of trein voor een reis binnen de EU? (zie 7.5.12.1)
JA
Land van vertrek van de reis binnen de EU
NEE
Land waar de telefooncel, het internetcafé of soortgelijk bedrijf ligt.
NEE
Via een vaste lijn?
JA
Land waar de vaste lijn is geïnstalleerd. (zie 7.5.12.2)
NEE
Via een mobiel netwerk?
JA
Land volgens landcode van de simkaart die werd gebruikt voor het afnemen van de dienst. (zie 7.5.12.2)
Bewijsvermoeden kan worden weerlegd:
- door de dienstverrichter met drie afzonderlijke en niet-tegenstrijdige bewijsmiddelen; of
- door de Belastingdienst als sprake is van verkeerd gebruik of misbruik.
NEE
Via een decoder of een viewingcard zonder het gebruik van een vaste lijn?
JA
Land waar de decoder is geplaatst of de viewing-card naar is verstuurd voor gebruik. (zie 7.5.12.2)
NEE
Er gelden geen bewijsvermoedens voor de woonplaats van de afnemer. De plaats van dienst is de werkelijke woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer (vast te stellen aan de hand van twee afzonderlijke en niet-tegenstrijdige bewijsmiddelen). (zie 7.5.12)

7.6 Dienstenschema (B2B én B2C)

Met het onderstaande schema bepaalt de ondernemer de plaats van dienst. Het schema bestaat uit in totaal dertien onderdelen.

Schema plaats van dienst (B2B én B2C)


1 alle diensten die niet in de blokken 2 t/m 13 hierna zijn vermeld
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: plaats waar de dienstverrichter is gevestigd; zie 7.5.1
2 bemiddelingsdiensten
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: plaats waar de hoofdprestatie plaatsvindt; zie 7.5.2
3 diensten m.b.t. een onroerende zaak
B2B én B2C: plaats waar de onroerende zaak ligt; zie 7.4.3
4 werkzaamheden m.b.t. een roerende zaak
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: plaats waar werkzaamheden plaatsvinden; zie 7.5.7
5 personenvervoersdiensten
B2B én B2C: plaats waar vervoer plaatsvindt; zie 7.4.4
6 goederenvervoersdiensten
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: - binnen EU: plaats van vertrek vervoer; zie 7.5.4
- overig: plaats waar vervoer plaatsvindt; zie 7.5.3
7 laden, lossen, intern vervoer of soortgelijke met vervoer samenhangende activiteiten
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: plaats waar activiteiten plaatsvinden; zie 7.5.6
8 vermakelijkheids-, culturele, sportieve, wetenschappelijke activiteiten
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: plaats waar activiteit feitelijk plaatsvindt; zie 7.5.5
9 toegang verlenen tot bepaalde evenementen
B2B én B2C: plaats waar evenement plaatsvindt; zie 7.4.2 en 7.5.5
10 diverse (intellectuele) diensten
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: - afnemer buiten EU: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.5.13.1
- afnemer binnen EU: plaats waar de dienstverrichter is gevestigd; zie 7.5.1 (let op: soms afwijkende regeling als dienstverrichter buiten EU is gevestigd; zie 7.5.13.2)
11 restaurant- en cateringdiensten
aan boord schip, vliegtuig of trein tijdens het in de EU verrichte deel van het passagiersvervoer?
JA
B2B én B2C plaats van vertrek van het passagiersvervoer; zie 7.4.5
NEE
B2B én B2C plaats waar de diensten materieel worden verricht; zie 7.4.6
12 verhuur van vervoermiddel
is verhuurder in EU gevestigd?
NEE
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: bijzondere regeling; zie 7.5.8.1
JA
is verhuur kortdurend (max. 30 d (voor schepen) 90 dagen)?
JA
B2B én B2C plaats waar vervoermiddel ter beschikking wordt gesteld; zie 7.4.6
NEE
betreft het een plezierVaartuig?
JA
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: bijzondere regeling; zie 7.5.8
NEE
langdurige verhuur van vervoermiddelen
B2B: plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
B2C: plaats waar de afnemer woont; zie 7.5.8


13 elektronische diensten, telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten
Afnemer ondernemer?
JA
Plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.4.1
NEE
Dienstverrichter gevestigd in één EU-lidstaat?
NEE
Plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.5.9 en 7.5.10
JA
Buitenlandse omzet elektronische enz. diensten meer dan € 10.000 in vorig of lopende kalenderjaar?
JA
Plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.5.9 en 7.5.10
NEE
Kiest dienstverrichter voor heffing in land van afnemer?
JA
Plaats waar de afnemer is gevestigd; zie 7.5.9 en 7.5.10
NEE
Plaats waar de dienstverrichter is gevestigd; zie 7.5.1 en 7.5.11

8 Vergoeding

8.1 Wat hoort tot de vergoeding?

8.1.1 Vergoeding: algemeen

Art. 8, leden 1 en 2, Wet OB

De voor een levering of dienst verschuldigde omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding. De vergoeding is het *totale bedrag* – exclusief omzetbelasting – dat voor de levering of dienst in rekening wordt gebracht. Bij een verkoopovereenkomst is dat dus de verkoopprijs exclusief omzetbelasting.

Ook bedragen die een ondernemer van een ander dan zijn afnemer ontvangt (bijv. prijssubsidies) kunnen tot de vergoeding behoren waarover de ondernemer btw is verschuldigd. Zie 8.1.2.

Bij betaling in natura is de totale waarde hiervan de vergoeding. Zie 8.1.3.

Als de klant meer betaalt dan de afgesproken prijs, behoort ook het meerdere tot de vergoeding. Zie 8.1.4.

***LETOP1**Regelmatig komt het voor dat om ideële redenen evenementen worden georganiseerd. De opbrengsten daarvan worden aangewend voor een 'goed doel'. Onder bepaalde voorwaarden is goedgekeurd dat het in de prijs van die evenementen te onderkennen giftelement buiten de btw-heffing blijft. Zie 12.25.*

***LETOP2**Als een ondernemer een betaling ontvangt van een andere ondernemer, mag volgens de Hoge Raad als regel ervan worden uitgegaan dat deze betaling de tegenwaarde (vergoeding) voor een prestatie vormt. In beginsel is hij hierover dus btw verschuldigd. Als de ondernemer vindt dat zich een bijzondere situatie voordoet waardoor deze regel niet opgaat, moet hij dit bewijzen (HR, nr. 36.020, ECLI:NL:HR:2002:AD9708 en HR, nr. 15/04099, ECLI:NL:HR:2017:2461). Zie 7.2.3, 7.2.4, 8.1.7 en 8.1.8 voor enkele van zulke bijzondere situaties.*

8.1.1.1 Vergoeding: intracommunautaire verwervingen

Art. 17c Wet OB

Ook bij intracommunautaire verwervingen moet de omzetbelasting worden berekend over de vergoeding. Dit is het bedrag dat door de leverancier van de goederen *in rekening wordt gebracht*. Zie 14.1.5. Voor zover dat bedrag is uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro moet een omrekening plaatsvinden op de wijze als aangegeven in 8.1.5.

8.1.1.2 Vergoeding: het totale bedrag

De vergoeding is het totale bedrag. Dit houdt in dat ook bijkomende kosten, die al dan niet afzonderlijk in rekening worden gebracht, tot de vergoeding behoren. Op de bijkomende kosten is hetzelfde tarief van toepassing als op de levering of dienst waarbij deze kosten in rekening zijn gebracht.

Enkele voorbeelden van bijkomende kosten zijn:

– vastrecht en meterhuur bij de levering van elektriciteit, gas, warmte en water;
– montagekosten bij het installeren van goederen;
– verpakkingskosten. Zie [illegible];
– financieringskosten. Zie 8.1.13;
– verzend- en transportkosten. Zie [illegible]

Voor de heffing van omzetbelasting is het in beginsel niet van belang uit welke bestanddelen de vergoeding is opgebouwd. Over het totale in rekening gebrachte bedrag is omzetbelasting verschuldigd. Ook als in de vergoeding accijns is begrepen, is daarover omzetbelasting verschuldigd. Voor het kunnen aanmerken van een bedrag als vergoeding is het echter noodzakelijk dat er in elk geval een zgn. *rechtstreeks verband* bestaat tussen dit bedrag en een levering of dienst. Zie ook 7.2.3. De staatssecretaris van Financiën heeft enkele voorbeelden gegeven van situaties waarin dat rechtstreeks verband ontbreekt en dus geen btw is verschuldigd over die ontvangen bedragen (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Dit betreft:

– de waarborgsom (al dan niet door middel van een bankgarantie) die de koper van een onroerende zaak ingevolg koopovereenkomst moet betalen en die de verkoper volgens die overeenkomst mag behouden als de koper niet voldoet aan zijn verplichtingen;
– de zgn. voorrijkosten die aan de leverancier of dienstverrichter toekomen als de klant, ondanks de gemaakte afsp voor ontvangst van het goed of de dienst. De voorrijkosten worden alleen in rekening gebracht als de klant niet thuis blijkt te zijn.

Doorlopende posten (zie 8.1.8 t/m 8.1.10) en sommige andere bedragen (zie 8.1.11 t/m 8.1.26) hoeven echter niet tot de vergoeding te worden gerekend. Daarover is dan geen omzetbelasting verschuldigd.

Soms schakelt een ondernemer bij een prestatie een derde in en spreekt hij af dat die derde een bepaald deel van de ontvangsten ter zake van de prestatie krijgt. Als in een dergelijke situatie alleen door de ondernemer wordt gepresteerd aan de afnemer/consument (laatstgenoemde heeft alleen een rechtsbetrekking met de ondernemer), is de ondernemer over de totale vergoeding btw verschuldigd.

***LETOP**Als er sprake is van afzonderlijke prestaties tegen één vergoeding, moet de vergoeding worden gesplitst als op de afzonderlijke prestaties een verschillend tarief van toepassing is. Zie 9.3.6.*

Als verschillende prestaties bij één overeenkomst worden geregeld en hiervoor afzonderlijke vergoedingen worden afgesproken, moet hierbij worden aangesloten voor de heffing van de omzetbelasting. Zie 8.1.2.1.

8.1.1.3 Vergoeding: margeregeling

Voor de handel in gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten geldt een speciale regeling. Deze komt er – kort samengevat – op neer dat de handelaar in gebruikte goederen e.d. slechts omzetbelasting hoeft te betalen over zijn winstmarge (het verschil tussen zijn in- en verkoopprijs). Zie hfst. 26.

8.1.1.4 Vergoeding: afronding

Art. 5a Uitv.besl. OB

Bij de berekening van de over de vergoeding (of bij invoer: de douanewaarde) verschuldigde belasting wordt het belastingbedrag afgerond op centen. Dit is met name van belang bij de detailhandel waar het vaak om kleine bedragen gaat. De Hoge Raad heeft beslist dat die afronding moet plaatsvinden volgens de rekenkundige methode. Bedragen kleiner dan € 0,005 worden dus naar beneden en bedragen van € 0,005 en hoger naar boven afgerond (HR, nr. 44.412bis, ECLI:NL:HR:2009:BI1900 en HR, nr. 42.244, ECLI:NL:HR:2009:BI3702). De ondernemer mag de afronding toepassen per levering van een goed of een dienst dan wel op het totaalbedrag van een aantal leveringen en/of diensten samen. Volgens de staatssecretaris van Financiën moet de ondernemer daarbij wel een consistente gedragslijn volgen (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Bij het invullen van de aangifte worden alle bedragen afgerond op hele euro's. Deze afronding mag de ondernemer in zijn voordeel doen.

8.1.1.5 Vergoeding: kortingen

Kortingen op de prijs die de leverancier verleent aan de afnemer komen in mindering op de vergoeding. Met een korting wordt pas rekening gehouden op het moment dat de afnemer over de korting kan beschikken (HvJ EU, *'Freemans'*, zaak C-86/99, ECLI:EU:C:2001:291)
Als de korting achteraf wordt verleend, kan de leverancier de btw over het bedrag aan korting terugkrijgen. Zie 19.1.2. Bij korting voor contante betaling kan direct met de korting rekening worden gehouden. Zie 8.1.14.
In een situatie waarbij een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen produceert de korting niet verleende aan de afnemers van de geneesmiddelen maar aan de zorgverzekeraars, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de verleende korting in mindering mag komen op de vergoeding (*'Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG'*, zaak C-462/16, ECLI:EU:C:2017:1006). De farmaceutische ondernemer leverde de geneesmiddelen via groothandelaars aan apotheken, waarna de apotheken de geneesmiddelen leverden aan (particulier) zorgverzekerden. De zorgverzekeraars kwalificeerden niet als de afnemers van die geneesmiddelen, maar vergoedden slechts de kosten die de zorgverzekerden maakten voor de aankoop van die geneesmiddelen. Vgl. 8.1.1.6. Daarbij moest de farmaceutische onderneming volgens de Duitse wet de zorgverzekeraars korting geven op de geneesmiddelenprijs. De vraag die in de hiervóór genoemde zaak met name centraal stond is of die korting in mindering mocht komen op de door de farmaceutische onderneming bedongen vergoeding in verband met de levering van die geneesmiddelen. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de wettelijke verplichting tot betaling van korting door de farmaceutische onderneming aan een (particuliere) zorgverzekeraar leidt tot een lagere heffingsmaatstaf. Dit betekent dat de farmaceutische onderneming dus btw is verschuldigd over het bedrag dat overeenkomt met de verkoopprijs van de geneesmiddelen, verminderd met de aan de zorgverzekeraars verleende korting. Volgens het hof is dat immers het bedrag dat de farmaceutische onderneming uiteindelijk ontvangt voor de levering van de geneesmiddelen (vgl. HvJ EU, *'Elida Gibbs'*, zaak C-317/94, ECLI:EU:C:1996:400). In de situatie dat een ondernemer naast een webshop ook een online veilingplatform exploiteerde en daarbij middels de verkoop van zgn. biedpunten tegen betaling gelegenheid bood deel te nemen aan de online veiling, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de maatstaf van heffing voor het aldus verkochte product niet de prijs omvat die betaald werd voor de biedpunten (*'Marcandi Ltd.'*, zaak C-544/16, ECLI:EU:C:2018:540). Volgens het hof mocht het bedrag dat voor die biedpunten werd betaald niet in mindering worden gebracht op de verkoopprijs van de producten die de ondernemer via zijn webshop had verkocht. Dit betekent dat er alleen btw hoeft te worden voldaan over het bedrag dat de gebruiker daadwerkelijk voor de goederen op dat moment betaalt.

8.1.1.6 Vergoeding: betaling door een derde

Het komt voor dat een ander dan de afnemer van de prestatie de vergoeding voor die prestatie betaalt (zgn. betaling door een derde). Dit doet zich bijv. voor als een advocaat zijn cliënt bijstand verleent en op grond van de Wet op de rechtsbijstand daar van een overheidsinstantie een vergoeding voor ontvangt (zgn. toevoegingszaken). Het van een ander dan de afnemer ontvangen bedrag wordt aangemerkt als vergoeding voor die prestatie als aan twee voorwaarden is voldaan (HR, nr. 13/02400, ECLI:NL:HR:2014:1197). Ten eerste moet tussen de prestatieverrichter en de afnemer een rechtsbetrekking bestaan op grond waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. Ten tweede moet het (van de derde) ontvangen bedrag de werkelijke waarde vormen voor de aan de afnemer verrichte prestatie. Zie ook 7.2.0.3.

8.1.1.7 Vergoeding: betaling aan een derde

Omzetbelasting is verschuldigd over de totale vergoeding die wegens een prestatie wordt berekend. Het is niet van belang of (een deel van) de vergoeding niet door de leverancier zelf, maar door een ander wordt ontvangen. Wel zal daarbij als voorwaarde gelden dat de

leverancier bij die betaling gebaat is of dat de afnemer door die betaling zijn schuld aan de leverancier rechtsgeldig heeft voldaan (Hof Den Bosch, nr. 2951/1980, ECLI:NL:GHSHE:1981:AW9480).
Als de leverancier niet gebaat is bij de betaling aan een ander, moet hij de belasting over het totale in rekening gebrachte bedrag eerst voldoen. Vervolgens kan hij een verzoek om teruggaaf indienen met betrekking tot het *door de ander* ontvangen deel van de vergoeding. Zie 19.1.1.

8.1.2 Vergoeding: in rekening gebrachte bedrag

Art. 8, lid 2, Wet OB

De omzetbelasting moet worden berekend over het bedrag – exclusief omzetbelasting – dat de ondernemer voor een levering of dienst *in rekening heeft gebracht*. De vergoeding draagt dus een subjectief karakter. Het gaat niet om de vraag wat de objectieve waarde van een prestatie is, maar om de vraag wat in een concreet geval in rekening wordt gebracht (Hof Leeuwarden, nr. 13/06, ECLI:NL:GHLEE:2007:BC4052). Dit geldt ook als dat bedrag lager is dan de kostprijs, mits het op *zakelijke* gronden is vastgesteld (elke tiende klant ontvangt bijv. een iPhone voor € 10). Bij het op zakelijke gronden *gratis* verstrekken van goederen kan btw zijn verschuldigd over de aankoopprijs of kostprijs van die goederen. Zie 6.2.10 en 8.2. Als de ondernemer om *persoonlijke* redenen een erg laag bedrag in rekening brengt of zelfs in het geheel geen vergoeding berekent, kan er sprake zijn van een levering wegens privégebruik. Zie 20.3.1.
Ook bedragen die aan een *ander* dan de afnemer in rekening worden gebracht of van een ander worden ontvangen voor geleverde goederen of verrichte diensten, behoren tot de vergoeding waarover de ondernemer omzetbelasting moet berekenen. Zo behoren zgn. prijssubsidies (zie 7.2.0.3) die een ondernemer krijgt voor zijn prestaties tot de vergoeding waarover omzetbelasting moet worden betaald. Zie 18.2.6 voor de aftrek van voorbelasting bij de afnemer in een dergelijke situatie.
De ondernemer moet de belasting afdragen over het bedrag dat hij in rekening heeft gebracht, ook al is er nog niets betaald. Zie 28.3.3. Aan de andere kant mag de klant de hem in rekening gebrachte belasting al aftrekken voordat hij de factuur heeft betaald. Zie 18.1.8.

***LET OP** Als de afnemer de rekening niet of niet geheel voldoet, kan teruggaaf worden gevraagd van de al betaalde omzetbelasting. Zie 19.1.1.*

8.1.2.1 Vergoeding: verschillende prestaties

Bij één overeenkomst kunnen meerdere prestaties worden geregeld die onder een verschillend tarief of een vrijstelling vallen. Voor de omzetbelasting moet dan worden aangesloten bij de subjectieve vergoeding die partijen zijn overeengekomen voor elke afzonderlijke prestatie. Aan de rechtspraak ontlenen wij het volgende voorbeeld. Een projectontwikkelaar sloot een koop-/aannemingsovereenkomst voor de levering van een stuk grond en de bouw van een woning. Hij rekende zijn beoogde winst op het project geheel toe aan de vrijgestelde levering van de grond. De belaste vergoeding voor de aanneemsom viel hierdoor lager uit. Volgens de rechter moest ook in dit geval voor de heffing van de omzetbelasting worden aangesloten bij de tussen partijen afgesproken vergoedingen (Hof Arnhem, nr. 00/1357, ECLI:NL:GHARN:2003:AF5630).

8.1.2.2 Vergoeding: munten in horeca

In de horeca (uitgaansgelegenheden, festivals enz.) komt het veel voor dat klanten bij een centrale kassa voor een bepaald bedrag munten (of consumptiebonnen) kunnen aanschaffen. Met deze munten kunnen de klanten vervolgens de consumpties betalen. Op het moment dat de munten worden verkocht, is de horecaondernemer nog geen btw verschuldigd, want hij weet nog niet voor wat voor soort consumpties de klant de munten zal gebruiken. Pas als de klant de munten inlevert moet de horecaondernemer btw afdragen over de waarde van de ingenomen munten. Over munten die verloren gaan is dus nooit btw verschuldigd.
Volgens de staatssecretaris van Financiën moet de horecaondernemer een sluitend systeem hebben waarbij het aantal ingeleverde munten exact is vast te stellen. In het geval dit ontbreekt, moeten de ontvangsten op andere wijze worden vastgesteld. Als ook dit niet mogelijk is, wordt aangenomen dat alle uitgegeven munten zijn ingeleverd ter zake van het verstrekken van consumpties (Besluit nr. CPP2003/2085M). Dit besluit is ingetrokken (Besluit nr. CPP2008/31M). Als reden daarvoor is opgegeven dat het besluit casuïstisch/beschrijvend van karakter is. De staatssecretaris heeft dus geen afstand genomen van het standpunt als zodanig.

8.1.3 Vergoeding: niet in geld

Art. 8, lid 2, Wet OB

Als de tegenprestatie voor een levering of een dienst niet of niet geheel uit geld bestaat maar in natura wordt gegeven, vormt de *totale waarde* van de tegenprestatie de vergoeding. Het gaat hierbij om de subjectieve waarde die de tegenprestatie voor de ontvanger heeft en niet om een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde. Het is dus de waarde die de ontvangende ondernemer toekent aan de tegenprestatie die hij ontvangt. Deze waarde komt overeen met het bedrag dat de ontvangende ondernemer bereid is te besteden om de prestatie te ontvangen.

***VOORBEELD** Ondernemer A ontwerpt websites. Handelsonderneming B gebruikt een website voor zijn onderneming. A ontwerpt voor B een website. Daarvoor betaalt B € 500 én B neemt op zijn website een reclametekst (met een hyperlink) op voor de onderneming van A. De waarde van die reclameboodschap is € 1000 (excl. btw). A is nu wegens het ontwerpen van de website*

21% van (€ 500 + € 1000 –) € 1500 – € 315 verschuldigd. B is wegens de reclamedienst 21% van € 1000 – € 210 aan btw verschuldigd.

De ondernemer die goederen verkoopt via zgn. homeparty's geeft de gastvrouw meestal een geschenk. De ondernemer verricht daarmee een btw-prestatie (de levering van een goed aan de gastvrouw). De tegenprestatie voor de levering van dit geschenk is de bereidheid van de gastvrouw haar woning open te stellen voor de homeparty. De waarde daarvan is gelijk te stellen met de inkoopprijs van het geschenk, zodat de ondernemer over dat bedrag omzetbelasting is verschuldigd. Zie in dit verband ook het arrest van het Hof van Justitie, *'Naturally Yours'*, zaak nr. C-230/87, ECLI:EU:C:1988:508.

Een vergelijkbaar geval betreft een postorderbedrijf dat een premieartikel geeft aan afnemers die een nieuw lid aanmelden. Het aanbrengen van een nieuw lid vormt de tegenprestatie voor de levering van het premieartikel. Het postorderbedrijf is omzetbelasting verschuldigd over de waarde van het aanbrengen van een nieuw lid. Deze waarde wordt gesteld op de inkoopprijs van het premieartikel plus de verzendkosten. Het postorderbedrijf is bereid deze bedragen te besteden aan het verkrijgen van een nieuw lid (HvJ EU, *'Bertelsmann AG'*, zaak C-380/99, ECLI:EU:C:2001:372). Zie 7.2.12 voor sponsoring in natura.

8.1.3.1 Vergoeding: ruiling

Betaling in natura doet zich ook voor bij ruiling van goederen en/of diensten. Er zijn dan twee prestaties.

VOORBEELD Ondernemer A ruilt met ondernemer B een perceel bouwterrein voor een perceel weiland. B moet € 30 000 bijbetalen. Er zijn twee leveringen:

- *A levert bouwterrein aan B. Hij ontvangt als tegenprestatie een perceel weiland plus € 30 000. A moet btw beta die het weiland voor hem heeft (wat hij bereid is daaraan te besteden) en over de € 30 000;*
- *B levert weiland aan A. De vergoeding hiervoor is het perceel bouwterrein minus € 30 000. Omdat de levering va vrijgesteld, is B geen btw verschuldigd.*

Het onderstaand voorbeeld is ontleend aan het A Oy-arrest van het Hof van Justitie EU (zaak C-410/17, ECLI:EU:C:2019:12). Zie 6.2.3.

VOORBEELD Ondernemer A verricht sloopwerkzaamheden voor ondernemer B. Voor deze prestatie zijn A en B een vergoeding van € 20 000 overeengekomen. Daarnaast is afgesproken dat A het metaalschroot mag doorverkopen. Er is sprake van twee prestaties:

- *A verricht een dienst (sloop) voor B. A betaalt btw over de waarde die het metaalschroot voor hem heeft (wat hij te besteden) plus de vergoeding van € 20 000;*
- *B levert in ruil een goed (schroot) aan A. B betaalt btw over de waarde die het metaalschroot voor hem heeft.*

Bij de verkoop van het schroot aan derden dient A uiteraard ook btw te voldoen.

8.1.3.2 Vergoeding: lokaal geldstelsel

In sommige plaatsen is er een lokaal geldstelsel, Letssysteem genaamd (Lets staat voor Local Exchange and Trade System). De aangesloten leden verrichten onderling prestaties tegen betalingseenheden (Letseenheden, Noppes, Eco's, bitcoins). Als een ondernemer deelneemt aan een dergelijk systeem, is hij over de waarde in euro's van de betalingseenheden die hij in rekening brengt omzetbelasting verschuldigd. Hierbij kan in beginsel de door de organisatie zelf gestelde koers worden aangehouden.

8.1.3.3 Vergoeding: telefoonabonnementen

Telefoonwinkels (of andere ondernemers) bemiddelen bij het afsluiten van een telefoonabonnement. Voor elk afgesloten abonnement krijgen zij een provisie van de betreffende telefoonmaatschappij. De provisie is belast met btw (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Zie 8.3.4 voor de btw-behandeling van telefoonkaarten.

Soms betaalt een telefoonwinkel een deel van deze provisie onder de benaming 'cashback' of 'korting op abonnements- of aansluitkosten' uit aan de klant die het abonnement afsluit. In dat geval is de telefoonwinkel toch btw verschuldigd over de gehele provisie en mag de aan de klant verleende 'korting' hierop niet in mindering worden gebracht. De 'korting' wordt niet verleend door de telefoonmaatschappij. Het is een vergoeding die de telefoonwinkel aan de klant geeft, omdat deze via hem een telefoonabonnement wil afsluiten. Dit standpunt is bevestigd door de rechter (Hof Den Bosch, nr. 03/02225, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA2454 en Rb. Breda, nr. 07/25, ECLI:NL:RBBRE:2008:BC8829).

Het komt ook voor dat de telefoonwinkel een gratis telefoontoestel geeft aan de klant die via hem een telefoonabonnement afsluit. De staatssecretaris van Financiën heeft voor de gratis verstrekking van telefoontoestellen door telefoonwinkels verwezen naar de toezegging die in 2006 is gedaan om de toen geldende praktijk bij o.a. promotionele activiteiten te handhaven (Besluit nr. CPP2007/1463M). Zie ook 6.2.10. Kort samengevat houdt die praktijk in dat over de gratis verstrekking van goederen voor promotionele doeleinden vooralsnog geen btw wordt geheven.

8.1.4 Vergoeding: meer voldoen dan in rekening is gebracht

Art. 8, lid 2, Wet OB

Als meer wordt betaald dan in rekening is gebracht, behoort het meerdere ook tot de vergoeding en moet daarover omzetbelasting worden afgedragen. De Hoge Raad heeft zelfs beslist dat als een afnemer een bepaalde vordering per vergissing twee keer betaalt en de leverancier dat bedrag niet binnen een redelijke termijn terugbetaalt, de leverancier ook over de tweede betaling belasting is verschuldigd (nr. 27.127, ECLI:NL:HR:1991:BH8148). In het geval geen vergoeding in rekening wordt gebracht maar de afnemer van een prestatie volledig vrij wordt gelaten of hij al dan niet een vrijwillige bijdrage betaalt, is er geen sprake van een levering of een dienst onder bezwarende titel. Over de vrijwillige bijdrage is geen omzetbelasting verschuldigd. Zie 5.2.4 en 7.2.3. Bij het op zakelijke gronden *gratis* verstrekken van goederen zal overigens in beginsel btw zijn verschuldigd over de aankoopprijs of kostprijs van die goederen. Zie 6.2.10 en 8.2.

Er is wel sprake van een prestatie onder bezwarende titel als er een verplichting bestaat een bijdrage te betalen, maar de afnemer vrij wordt gelaten bij de bepaling van de hoogte ervan. Het werkelijk betaalde bedrag is dan de vergoeding volgens een besluit van de staatssecretaris van Financiën (nr. CPP2003/1950M). De staatssecretaris heeft dat besluit formeel ingetrokken (Besluit nr. CPP2007/1463M). De reden voor die intrekking is dat het besluit beschrijvend van karakter is. Met die motivering heeft het ministerie geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Wij nemen daarom aan dat de Belastingdienst nog steeds het standpunt inneemt dat btw is verschuldigd over het bedrag dat werkelijk wordt betaald. Zie 5.2.4.3 voor een symbolische vergoeding.

Als een afnemer een hem in euro's in rekening gebracht bedrag met buitenlandse valuta betaalt, hanteert de leverancier bij de omrekening dikwijls een hogere koers dan de bank. Het aldus door de leverancier behaalde koersvoordeel behoort tot de vergoeding waarover hij omzetbelasting verschuldigd is (HR, nr. 40.377, ECLI:NL:HR:2005:AT7645). Zie 8.1.5 voor de situatie waarin de leverancier de vergoeding in buitenlandse valuta berekent.

8.1.4.1 Vergoeding: fooien

Een ondernemer is volgens de Hoge Raad geen omzetbelasting verschuldigd over de fooien die zijn *werknemers* ontvangen, ook niet als hij daar zelf in deelt (HR, nr. 29.186, ECLI:NL:HR:1994:AA2978). Onder 'fooien' worden in dit verband bedragen verstaan die klanten vrijwillig betalen boven de in rekening gebrachte prijs. Fooien die feitelijk aan de werknemers toekomen maar die door de ondernemer worden ontvangen (bijv. bij betaling met een creditcard) blijven ook buiten de heffing van omzetbelasting, voor zover de ondernemer die bedragen doorbetaalt aan de werknemers.

Ondernemers die *zelf* fooien ontvangen (bijv. de zgn. eigen rijders in de taxibranche) zijn daarover ook geen omzetbelasting verschuldigd, mits het een branche betreft waarin vaste prijzen inclusief bedieningsgeld worden gehanteerd en waarin het gebruikelijk is dat fooien worden betaald, zoals de horeca en de taxibranche. De ondernemer die fooien buiten de heffing van omzetbelasting laat, moet aan de hand van zijn administratie kunnen aantonen in hoeverre er sprake is van – niet-belastbare – fooien. Zie Besluit nr. BLKB 2018/84956.

8.1.5 Vergoeding: in buitenlandse munteenheid

Art. 8, lid 6, Wet OB

Als de vergoeding in een andere munteenheid is uitgedrukt dan in euro's, is de belasting verschuldigd over de waarde van die andere munteenheid omgerekend naar euro's op het moment dat de belasting is verschuldigd. Bij het bepalen van die waarde kan worden gekozen tussen twee soorten koersen. De eerste is de laatstgenoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. De andere mogelijkheid is de wisselkoers (op het moment van het verschuldigd worden van de belasting) die de Europese Centrale Bank laatstelijk bekend heeft gemaakt. Die koersen zijn o.a. te vinden op de website van deze bank (www.ecb.europa.eu, onder 'Statistics', 'Exchange rates'). Op een factuur moet het te betalen bedrag aan omzetbelasting altijd in euro's worden vermeld. Zie 28.2.1.7.

Zie 8.1.4 voor de situatie waarin de ondernemer een bedrag in euro's in rekening brengt, maar de afnemer met andere valuta betaalt.

8.1.5.1 Vergoeding: tijdstip van omrekening

De wisselkoers die moet worden genomen is de wisselkoers die geldt op de dag waarop de belasting wordt verschuldigd. In het algemeen betekent dit dat als wegens de levering of dienst een factuur moet worden uitgereikt, de wisselkoers moet worden genomen die geldt op de dag waarop de factuur is uitgereikt of uiterlijk had moeten worden uitgereikt. Is er geen verplichting tot het uitreiken van een factuur, dan wordt de omzetbelasting verschuldigd op het tijdstip waarop de ondernemer de vergoeding ontvangt. Zie 28.3.

8.1.5.2 Vergoeding: intracommunautaire verwervingen

Wegens intracommunautaire verwervingen is omzetbelasting verschuldigd over het bedrag dat de in een andere EU-lidstaat gevestigde leverancier in rekening brengt. Zie 14.1.5. Als die facturering plaatsvindt in een andere munteenheid dan de euro, moet dat bedrag worden omgerekend. De in verband met de intracommunautaire verwerving verschuldigde omzetbelasting zal overigens meestal meteen weer in aftrek kunnen worden gebracht. Zie 18.3.1. Als dat het geval is, is het nauwkeurig van dag tot dag vaststellen van de laatstgenoteerde verkoopkoers naar ons oordeel niet zo noodzakelijk. Het hanteren van een gemiddelde valutakoers over bijv. één maand lijkt ons in zo'n situatie acceptabel.

8.1.6 Vergoeding: diefstal van (kas)geld

Over het bedrag dat het personeel van de ondernemer of anderen uit de kassa ontvreemden of niet als kasgeld verantwoorden, is de ondernemer toch omzetbelasting verschuldigd. De goederen zijn immers door of namens hem geleverd en het geld is namens hem ontvangen. Het feit dat het personeel het geld niet daadwerkelijk aan de ondernemer afgeeft, doet hieraan niets af.

In een situatie waarin een werknemer van een autodealer de koopsom van een aantal auto's had geïnd maar niet aan zijn werkgever had afgedragen, besliste de Hoge Raad dat de autodealer toch omzetbelasting was verschuldigd ondanks het feit dat de verkoper niet bevoegd was de koopsom van de door hem verkochte auto's te innen. Hij was echter wel bevoegd overeenkomsten af te sluiten tot levering van auto's (HR, nr. 27.433, ECLI:NL:HR:1991:ZC4844).

Als er *goederen* worden gestolen, zijn er geen gevolgen voor de omzetbelasting. Ook de aftrek van voorbelasting blijft in stand. Zie 13.1.3.2. Dus ook als een werknemer eerst goederen steelt van zijn werkgever en deze vervolgens voor eigen rekening verkoopt, is de werkgever geen omzetbelasting verschuldigd. De bewijslast dat de werknemer buiten het kader van de onderneming van zijn werkgever heeft gehandeld, ligt bij de werkgever.

8.1.7 Vergoeding: subsidie en schadevergoeding

Echte subsidies en schadevergoedingen worden niet betaald voor een verrichte levering of een verleende dienst. Zij zijn daarom geen vergoeding in de zin van de omzetbelasting, zodat de ondernemer daarover geen omzetbelasting hoeft af te dragen. Niet alle bedragen die onder de benaming subsidie of schadevergoeding worden betaald zijn vrij van btw. Het is van belang steeds goed te beoordelen of de subsidie of schadevergoeding op zichzelfstaande financiële vergoedingen zijn of dat deze in wezen de betaling vormen voor een levering of een dienst. Zie verder 7.2.7 en 7.2.8.

8.1.8 Vergoeding: doorlopende posten

Art. 8, lid 5, Wet OB; art. 4, lid 1, onderdeel c., Uitv.besl. OB

Alleen bedragen die *wegens* de levering of dienst in rekening zijn gebracht behoren tot de vergoeding. Bedragen die een ondernemer *op naam en voor rekening* van zijn afnemer heeft betaald aan een derde en die hij dus weer doorberekent aan zijn afnemer, behoren niet tot de vergoeding. Deze bedragen lopen als het ware slechts door zijn boekhouding heen en worden daarom 'doorlopende posten' genoemd (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Er moet een *rechtsverhouding* bestaan *tussen de afnemer* en de *derde*; de ondernemer is slechts tussenschakel. Het enkele feit dat bepaalde kosten afzonderlijk worden doorberekend, is niet voldoende om ze als doorlopende post te kunnen beschouwen.

Volgens de staatssecretaris is bijv. sprake van een doorlopende post als de douane-expediteur bij invoer omzetbelasting betaalt in naam en voor rekening van de importeur. Van een doorlopende post is volgens de staatssecretaris ook sprake als een exploitant van een tankstation in Nederland kosten maakt voor de levering van energie voor landvoertuigen en die kosten door de uitgever van een tankpas worden betaald in naam en voor rekening van de tankpashouder (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Die kosten moeten volgens de staatssecretaris in dat geval echter wel individualiseerbaar zijn, bijv. op basis van de kaartnummers en -registraties. Van doorlopende posten kan ook sprake zijn als:

- bpm door de dealer wordt betaald bij de registratie van de auto in naam en voor rekening van de koper 8.1.9 van de au
- griffierechten (incl. uitgaven voor legalisaties en apostilles) die in naam en voor rekening van de procespartij worn 0.1.20;
- kosten en heffingen worden doorberekend door (semi-)overheidsinstellingen. Zie 8.1.21

Een voorbeeld van een situatie waarin geen sprake is van een doorlopende post betreft volgens de staatssecretaris de kosten van bezorging van goederen bij de klant, als de bezorging voor rekening en risico van de verkoper is. In dat geval maken die kosten deel uit van de vergoeding voor de door de verkoper verrichte prestaties. Als er in de doorlopende posten omzetbelasting is begrepen, komt die uiteraard niet voor aftrek in aanmerking bij de ondernemer bij wie de kosten 'doorlopen' maar eventueel wél bij zijn afnemer. In de praktijk komt het echter voor dat ondernemers dergelijke doorlopende posten (incl. de in rekening gebrachte omzetbelasting) behandelen als eigen ingekochte prestaties. Die kosten en de daarop betrekking hebbende omzetbelasting brengt de ondernemer voor dezelfde bedragen weer aan zijn opdrachtgever in rekening. De staatssecretaris heeft in het hiervóór genoemde besluit goedgekeurd dat in die situatie de voorbelasting die in rekening wordt gebracht aan de ondernemer bij wie de kosten 'doorlopen' voor aftrek in aanmerking komt. Daarvoor gelden de volgende voorwaarden:

- de ondernemer berekent de kosten voor hetzelfde bedrag en onder hetzelfde btw-regime door aan zijn opdrachtg hierover verschuldigde omzetbelasting op aangifte;
- de ondernemer vermeldt de kosten afzonderlijk op de factuur aan de opdrachtgever; en
- de ondernemer rekent het bedrag van deze kosten niet mee bij de vaststelling van zijn recht van aftrek van voorb gemene kosten'. Dit zijn kosten die zowel worden gebruikt voor handelingen met aftrekrecht van voorbelasting als voor handelingen zonder aftrekrecht (bijv. vrijgestelde leveringen en diensten zoals genoemd in hfst. 12). Zie voor het aftrekrecht 13.4.1.

***LET OP** De vraag of een voor een derde ingekochte prestatie is aan te merken als 'doorlopende post' is vooral van belang als over die ingekochte prestatie geen btw was verschuldigd (bijv. een overheidshandeling) en de uiteindelijke afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft (bijv. een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht of een particulier).*

***VOORBEELD** Aannemer A zal het huis van particulier P verbouwen voor € 10 000 exclusief omzetbelasting. De daarvoor benodigde vergunning vraagt A namens P aan bij de gemeente. A betaalt voor P de aan de vergunning verbonden kosten van € 1000 aan de gemeente en berekent deze kosten door aan P.*

Als het verlenen van de vergunning wel is aan te merken als doorlopende post, brengt A aan P in rekening:

verbouwingskosten		*10 000*
omzetbelasting 21%		*2 100*
	+	——
		12 100
voor P betaalde kosten bouwvergunning		*1 000*
	+	——
totaal		*13 100*

Als het verlenen van de vergunning niet is aan te merken als doorlopende post, brengt A aan P in rekening:

verbouwingskosten		*10 000*
voor P betaalde kosten bouwvergunning		*1 000*
		——
		11 000
omzetbelasting 21%		*2 310*
	+	——
totaal		*13 310*

8.1.9 Vergoeding: bpm

Belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) is verschuldigd wegens de eerste tenaamstelling van een personenauto, bestelauto of motorrijwiel in het kentekenregister bij de Rijksdienst voor het Wegverkeer (RDW). De belastingplichtige voor de bpm is degene op wiens naam het kenteken staat of wordt gesteld. De aangifte voor de bpm moet echter worden gedaan door degene die het kenteken bij de RDW aanvraagt. Dat is bij *nieuwe* auto's vrijwel altijd de importeur of de fabrikant. De importeur berekent de door hem namens de belastingplichtige te betalen bpm aan de dealer door; de dealer belast op zijn beurt de koper voor de te betalen bpm. Op de factuur, ook bij leveringen aan particulieren, moet de bpm afzonderlijk worden vermeld. Zie ook 28.2.1.9.

***LET OP** De belasting kan overigens ook verschuldigd zijn als een inwoner van Nederland een personenauto, bestelauto of motorrijwiel zonder Nederlands kenteken in Nederland gebruikt. In dat geval is de belasting verschuldigd door die gebruiker.*

De bpm van *nieuwe* personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen (die dus voor het eerst op naam worden gesteld) vormt voor de importeur of fabrikant en de dealer een doorlopende post en daarover is geen omzetbelasting verschuldigd (Besluit nr. BLKB 2018/84956). Zie ook 8.1.8. De importeur of fabrikant betaalt de verschuldigde bpm veelal namens de kentekenhouder aan de Belastingdienst. Het Hof van Justitie heeft in dezelfde zin beslist (*'De Danske Bilimportører'*, zaak C 98/05, ECLI:EU:C:2006:363). Het komt voor dat voor nieuwe, voor de verkoop bestemde motorrijtuigen het belastbare feit voor de heffing van bpm plaatsvindt op een tijdstip dat de uiteindelijke koper van het motorrijtuig nog onbekend is. De bpm is dan verschuldigd in naam en voor rekening van dealers of handelaren. In een dergelijk geval vormt dit bedrag aan bpm bij de latere levering van dit motorrijtuig door die dealer/handelaar geen doorlopende post. De staatssecretaris heeft echter goedgekeurd dat in dit geval het bpm-bedrag voor de btw buiten de maatstaf van heffing blijft (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956).
De omzetbelasting wordt berekend over de nettocataloguspprijs. Onder 'nettocatalogusprijs' wordt verstaan de catalogusprijs verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting. De bpm op nieuwe auto's behoort, als doorlopende post, niet tot de catalogusprijs. Het totale bedrag dat de koper moet betalen wordt wel de 'consumentenprijs' genoemd en is als volgt opgebouwd:

	nettocatalogusprijs
	omzetbelasting
+	————————
	catalogusprijs
	bpm
+	————————
	consumentenprijs

8.1.9.1 Vergoeding: Bpm en verkoop gebruikte auto's en motorrijwielen

Art. 0, lid 5, onderdeel d., Wet OB; art. 4, leden 2 en 3, Uitv.besl. OB

Bij de verkoop van *gebruikte* auto's, bestelauto's en motorrijwielen (zgn. occasions) is er niet opnieuw bpm verschuldigd aan de Belastingdienst. Een deel van de bpm die *oorspronkelijk* voor de occasion aan de Belastingdienst werd betaald, behoort niet tot het bedrag voor de verkoop de occasion wordt berekend. Voorwaarde is dat het bpm-bedrag dat in mindering op de vergoeding wordt gebracht op de factuur wordt vermeld. Om te bepalen hoeveel bpm nog op een occasion drukt, moet een vermindering worden toegepast op het oorspronkelijk betaalde bpm-bedrag. De vermindering moet worden bepaald aan de hand van een (forfaitaire) verminderingstabel, die is opgenomen in 36.7. De vermindering kan niet hoger zijn dan het bedrag dat aan bpm is betaald.

***LET OP1** Voor een bestelauto bedraagt de vermindering 100% van het bpm-bedrag als sinds het moment waarop de bestelauto voor het eerst in gebruik is genomen een tijdsduur van vijf jaar of meer is verstreken. Zie 8.1.9.3 voor een bestelauto.*
***LET OP2** De hier beschreven regeling, waarbij de zgn. rest-bpm wordt afgetrokken van het bedrag waarover de btw is verschuldigd, geldt niet als de verkoop van de personenauto, bestelauto of het motorrijwiel onder de margeregeling valt. Zie 26.1.5.*

***VOORBEELD 1** Een ondernemer verkoopt op 25 mei 2021 een bedrijfsauto voor € 13 000. Het betreft een personenauto die hij op 17 april 2016 als nieuw heeft gekocht en toen direct in het kentekenregister op naam is gesteld. In 2016 werd € 3505 aan bpm aan de Belastingdienst betaald. In de verkoopprijs van deze auto, die vijf jaar, één maand en acht dagen geleden in gebruik is genomen, wordt nog geacht te zijn begrepen een bedrag aan bpm van (100% — 74,328% =) 25,672% van € 3505 = € 900. Het percentage van 74,328 is het resultaat van de volgende berekening: 71% + (8 × 0,416%). Het percentage van 71 behoort bij een auto die langer dan vier jaar en zes maanden is gebruikt, maar minder dan vijf jaar en zes maanden. Vervolgens wordt het percentage van 71 verhoogd met 0,416% voor elke maand (of een deel van een maand) dat de auto langer in gebruik is dan één jaar en zes maanden. Dat is in dit voorbeeld zeven hele maanden + een deel van de achtste maand. De berekende vermindering van € 900 behoort niet tot de vergoeding. De ondernemer is wegens de levering van de gebruikte personenauto aan btw verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × (€ 13 000 — € 900) = € 2100. (Als gevolg van de verkoop van deze gebruikte auto is geen bpm verschuldigd.)*
***VOORBEELD 2** Als het in Voorbeeld 1 zou gaan om een bestelauto in plaats van een personenauto, bedraagt de afschrijving op de bpm 100% omdat de auto ouder is dan vijf jaar. Er mag dan dus geen bedrag aan rest-bpm worden afgetrokken van de vergoeding voor de berekening van de verschuldigde btw. De verschuldigde btw bedraagt dan $^{21}/_{121}$ × € 13 000 = € 2256.*

8.1.9.2 Vergoeding. Bpm en verkoop gebruikte bijzondere voertuigen

Art. 4, lid 2, Uitv.besl. OB

Voor bepaalde personenauto's en motorrijwielen, zoals politie- en brandweerauto's, ambulances, lijkwagens, auto's voor gevangenenvervoer, auto's voor vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband, dierenambulances en geldtransportauto's wordt de bpm onder bepaalde voorwaarden in één keer teruggegeven aan de instantie die de auto's gebruikt. Als de auto waarvoor teruggaaf van bpm is verleend binnen vijf jaar wordt afgestoten, moet die instantie de terugontvangen bpm gedeeltelijk aan de fiscus terugbetalen. Als bij de verkoop van dergelijke gebruikte auto's en motorrijwielen btw is verschuldigd, behoort niet tot de vergoeding (en is dus geen btw verschuldigd over) het bedrag aan bpm dat aan de fiscus moet worden terugbetaald in verband met afstoten van de auto's en motorrijwielen. De wettelijke bepalingen voorzien in een vermindering van dit bedrag aan bpm naar gelang van de gebruiksperiode na het afstoten van de auto. Als er bij het afstoten van de auto geen bpm hoeft te worden terugbetaald, wordt de vergoeding waarover eventueel btw wordt geheven uiteraard niet verminderd.

Voor personenauto's die voor het openbaar vervoer of taxivervoer worden gebruikt, bestaat ook recht op teruggave van bpm. Als de auto waarvoor teruggaaf van bpm is verleend binnen drie jaar wordt verkocht, moet de verkoper de terugontvangen bpm gedeeltelijk aan de fiscus terugbetalen. Bij de verkoop van zo'n auto wordt de vergoeding waarover de btw wordt berekend verminderd met het bedrag dat aan bpm moet worden terugbetaald. Als de personenauto wordt verkocht binnen de driejaartermijn en na de verkoop gebruikt de koper de auto ook weer voor openbaar vervoer of taxivervoer, kunnen koper en verkoper ervoor kiezen om de 'bpm-claim' door te schuiven. In dat geval is er geen bpm verschuldigd als gevolg van de verkoop. De vergoeding waar btw over wordt berekend, wordt in het laatste geval niet verminderd met een bedrag aan bpm.

***VOORBEELD** Een geldtransportbedrijf koopt een nieuwe personenauto die is ingericht voor het transport van geld en uiterlijk ook als zodanig herkenbaar is. De aankoopprijs voor die auto is € 63 878, inclusief € 15 478 bpm en € 8400 btw. De betaalde bpm (€ 15 478) ontvangt het geldtransportbedrijf op verzoek volledig terug van de Belastingdienst. (De btw is volledig als voorbelasting in aftrek gebracht.) Na twee jaar verkoopt dit bedrijf deze auto voor € 29 300 (excl. de verschuldigde btw) aan een koeriersbedrijf dat daarmee allerlei goederen gaat vervoeren. Omdat het geldtransportbedrijf de personenauto binnen de periode van vijf jaar verkoopt, moet hij $^{3}/_{5}$ deel van de terugontvangen bpm weer aan de Belastingdienst betalen. Dat is hier $^{3}/_{5}$ × € 15 478 = € 9286. Voor de berekening van de verschuldigde btw mag dit bedrag van de vergoeding worden afgetrokken. Er is dus btw verschuldigd over € 29 300 — € 9286 = € 20 014. Het geldtransportbedrijf moet aan het koeriersbedrijf dus 21% van € 20 014 = € 4202,94 btw in rekening brengen. Die btw kan het koeriersbedrijf in aftrek brengen op zijn btw-aangifte.*

8.1.9.3 Vergoeding: Bpm en bestelauto's

Art. 4, lid 2, Uitv.besl. OB

Voor het bepalen van het bedrag aan rest-bpm dat in de verkoopprijs is begrepen, is o.a. van belang of er sprake is van een bestelauto. De termijn voor afschrijving van de bpm is voor bestelauto's namelijk anders dan voor personenauto's.

Volgens de Wet BPM zijn bestelauto's auto's met een laadruimte, volledig voorzien van een vlakke laadvloer die ten minste 200 cm lang is en over ten minste 200 cm van de lengte en ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm. Auto's die niet aan deze eisen voldoen kunnen toch als bestelauto worden aangemerkt als ze aan bepaalde specifieke eisen voldoen. Zo worden op grond van art. 3 Wet BPM o.a. ook als bestelauto aangemerkt bepaalde auto's met een verhoogd dak, auto's met een dubbele cabine, pick-ups met een open laadbak en pick-ups met een dubbele cabine.

Bpm-vrijstelling op bestelauto's voor btw-ondernemers

Voor bestelauto's die op naam worden gesteld van een btw-ondernemer die de bestelauto meer dan bijkomstig in het kader van zijn onderneming gebruikt, wordt vrijstelling verleend voor het betalen van bpm. Als de ondernemer binnen vijf jaar nadat de bestelauto in het kentekenregister is ingeschreven niet meer aan de voorwaarden van de vrijstelling voldoet, is hij een deel van de oorspronkelijke bpm alsnog verschuldigd. Bij verkoop van zo'n bestelauto behoort de door de btw-ondernemer verschuldigde bpm niet tot de vergoeding waarover btw is verschuldigd.

Bpm-vrijstelling op bestelauto's voor gehandicapten

Ook gehandicapten krijgen de bpm terug als hun bestelauto is ingericht voor het vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel. Als zij binnen een periode van vijf jaar na de eerste ingebruikneming niet meer aan de gestelde voorwaarden voldoen, zijn zij een deel van de oorspronkelijke bpm alsnog verschuldigd. Als bij verkoop van een dergelijke auto btw is verschuldigd, behoort de bpm die is verschuldigd omdat niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden van de bpm-vrijstelling niet tot de vergoeding. Zie 0.1.9.2 voor een vergelijkbaar voorbeeld.

8.1.10 Vergoeding: leasen van auto's en bpm

In de leasetermijnen die de leasemaatschappij aan de klant berekent zit bij personenauto's ook bpm begrepen. Goedgekeurd is dat de leasemaatschappijen de bpm als doorlopende post behandelen (Besluit nr. CPP2006/2847M). Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

a. het moet gaan om leasecontracten voor een periode van ten minste één jaar. Voor zgn. short-leasecontracten kan de goedkeuring ook toepassing vinden, mits het gaat om contracten die erop zijn gericht het short-leasecontract om te zetten in een leasecontract voor een periode langer dan één jaar. Kenmerkend voor deze short leasecontracten is dat de voorwaarden en prijsopbouw overeenkomen met die van leaseovereenkomsten voor een periode langer dan één jaar;
b. de leasemaatschappij heeft de bpm feitelijk afgedragen;
c. het kenteken moet op naam staan van de lessee (de 'huurder');
d. de bpm moet op een bepaalde wijze worden vastgesteld. Zie hierna;
e. de onder *d.* bedoelde bpm moet afzonderlijk op de factuur worden vermeld.

Ad d. Het bedrag aan bpm waarover de leasemaatschappij geen omzetbelasting hoeft te berekenen, moet als volgt worden vastgesteld. Bij de aanvang van de lease moet het bedrag aan bpm worden vastgesteld dat op dat moment bij de auto hoort. Dat moet ook gebeuren voor de bpm die aan het einde van de looptijd van de leaseovereenkomst bij de auto zal behoren. (Hier moeten de bedragen aan bpm steeds worden vastgesteld aan de hand van de tabel met forfaitaire afschrijvingspercentages. Zie 8.1.9.1 en 36.7.)
Het verschil tussen beide bedragen moet tijdsevenredig worden verdeeld over de in rekening te brengen leasetermijnen. Zie Voorbeeld 1 hierna.
Als naderhand de werkelijke leaseperiode afwijkt van de oorspronkelijk overeengekomen periode, moet een herrekening plaatsvinden op basis van de gegevens van de werkelijke leaseperiode. Daarbij moet het zonder omzetbelasting door te berekenen bedrag aan bpm zodanig worden gecorrigeerd dat dit gelijk wordt aan het bedrag waarmee de bij de auto behorende bpm is verminderd gedurende de werkelijke leaseperiode. Zie Voorbeeld 2 hierna.

*VOORBEELD 1 **Een leasemaatschappij stelt een nieuwe personenauto direct aan een lessee ter beschikking. De leaseovereenkomst** is afgesloten voor een periode van drie jaar en zes maanden en de lessee moet per maand € 800 (excl. omzetbelasting) aan de leasemaatschappij betalen. In de consumentenprijs van deze auto is een bedrag van € 10 161 aan bpm begrepen. Aan het eind van de overeengekomen leaseperiode behoort (volgens de tabel) bij deze auto nog het volgende bpm-bedrag. Het afschrijvingspercentage van de bpm bedraagt na drie jaar en zes maanden 62. Bij de auto behoort dan nog aan bpm: (100% — 62% =) 38% van € 10 161 = € 3861. Het aan deze leaseovereenkomst toe te rekenen bpm-bedrag (€ 10 161 — € 3861 = € 6300) moet worden verdeeld over de 42 leasetermijnen. Dat is (€ 6300 : 42 =) € 150 per leasetermijn. De leasemaatschappij kan dus volstaan met berekening van btw over (€ 800 — € 150 =) € 650.*
VOORBEELD 2 De leasemaatschappij en de lessee uit Voorbeeld 1 komen na enige tijd overeen om de leaseovereenkomst één jaar eerder te beëindigen (de effectieve looptijd is daardoor twee jaar en zes maanden). Op dat laatste moment behoort bij de auto nog een bedrag aan bpm van: (100% — 52% =) 48% van € 10 161 = € 4877. Aan de dertig leasetermijnen is dus een bedrag aan bpm toe te rekenen van in totaal (€ 10 161 — € 4877 =) € 5284. In die periode heeft de leasemaatschappij in totaal (30 × € 150 =) € 4500 aan bpm op de leasetermijnen in mindering gebracht. Per saldo heeft de leasemaatschappij dus (€ 5284 — € 4500 =) € 784 te weinig bpm in mindering gebracht op de leasetermijnen. Dit bedrag mag worden toegevoegd aan het in mindering te brengen bedrag op de factuur voor de laatste leasetermijn. Op die factuur mag dus in totaal aan bpm in mindering worden gebracht € 150 + € 784 = € 934. Op die factuur ten bedrage van (netto) € 800 wordt dus geen btw in rekening gebracht. (Of in dit geval het

'overschot' van € 134 nog op een andere leasetermijn, bijv. de voorlaatste, in mindering kan worden gebracht, is niet in de goedkeuring aangegeven. Voor vragen hierover adviseren wij om contact op te nemen met de inspecteur.)
In dit voorbeeld is sprake van te weinig in mindering gebrachte bpm. Als er te veel bpm in mindering is gebracht, moet de leasemaatschappij over het verschil alsnog omzetbelasting op aangifte voldoen. Dat moet gebeuren in het aangiftetijdvak van de laatste leasetermijn.

8.1.10.1 Vergoeding: motorrijtuigenbelasting

De motorrijtuigenbelasting (mrb) wordt geheven van degene op wiens naam een motorrijtuig staat geregistreerd. Als een auto is geregistreerd op naam van de gebruiker maar de mrb wordt door de leasemaatschappij betaald, vormt de mrb bij doorberekening aan de gebruiker een doorlopende post. De leasemaatschappij is daarover geen omzetbelasting verschuldigd. Als een auto is geregistreerd op naam van de leasemaatschappij, vormt doorberekening van de mrb geen doorlopende post. Goedgekeurd is echter dat de mrb ook in deze situatie niet tot de vergoeding wordt gerekend (Besluit nr. VB95/1435). Deze goedkeuring geldt ook voor zgn. short-leasecontracten, mits zo'n contract voorafgaat aan een leasecontract voor een periode van ten minste één jaar.
Bij facturering moet de mrb steeds afzonderlijk worden vermeld. Als een leasemaatschappij meer aan mrb doorberekent dan aan de Belastingdienst verschuldigd is, is de leasemaatschappij over het meerdere wel omzetbelasting verschuldigd.

LET OP Uit Besluit nr. CPP2006/2847M zou kunnen worden afgeleid dat de goedkeuring is ingetrokken om de mrb buiten de vergoeding te houden waarover btw wordt berekend. Wij betwijfelen echter of dat inderdaad de bedoeling is geweest. Voor eventuele vragen op dit punt adviseren wij om contact op te nemen met de inspecteur.

8.1.11 Vergoeding: statiegeld

In beginsel behoort statiegeld tot de vergoeding. De staatssecretaris van Financiën keurt echter goed dat de kosten van de normale verpakking, waarvan bij terugzending aanspraak op terugbetaling bestaat, niet tot de vergoeding behoren. Dit is ook het geval als de terugzending niet plaatsvindt (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956).

8.1.12 Vergoeding: aanmaningskosten, incassokosten, boetekosten enz.

Soms moet een ondernemer kosten maken om de afgesproken prijs voor een levering of dienst te incasseren. Deze ondernemer zal die kosten op zijn klant verhalen. Het gaat dan om kosten als aanmaningskosten, inningskosten en boetekosten. Deze kosten worden niet wegens de (oorspronkelijke) levering of dienst in rekening gebracht, maar ter vergoeding van de extra kosten die de ondernemer heeft moeten maken om de vordering te innen. De ondernemer is daarom geen btw verschuldigd over de ontvangen vergoeding voor deze kosten (HR, nr. 27.128, ECLI:NL:HR:1991:BH8149). Een andere categorie betreft de kosten die de ondernemer moet maken om zijn vordering via een incassobureau of door rechterlijke tussenkomst in te vorderen. Als voorbeelden hiervan kunnen de buitengerechtelijke incassokosten en de geliquideerde kosten worden genoemd. Zie ook 8.1.20. Deze kosten vormen evenmin onderdeel van de vergoeding. Zie 18.1 voor de regels voor aftrek van de btw die aan de ondernemer in rekening wordt gebracht voor de door hem ingekochte incasso- of dergelijke kosten.
Boetes of administratiekosten wegens het overschrijden van de uitleentermijn vormen bij bibliotheken geen vergoeding voor een prestatie en bij videotheken wel. De reden voor dit verschil is dat een lezer bij tijdige verlenging van de leentermijn van een boek geen aanvullende vergoeding verschuldigd is, terwijl dat bij de dvd's e.d. doorgaans wel het geval is. De boete bij het niet tijdig terugbrengen van boeken is daarmee in de eerste plaats een prikkel om deze wel tijdig terug te brengen (HR, nr. 27.561, ECLI:NL:HR:1991:ZC4802). Bij dvd's e.d. vormt de boete echter in de eerste plaats een vergoeding voor het voortgezette gebruik (HR, nr. 30.265, ECLI:NL:HR:1995:AA1575).

8.1.12.1 Vergoeding: boetebeding

In aanneemcontracten is meestal een bepaling opgenomen over de termijn waarbinnen het werk (een onroerende zaak) moet worden opgeleverd. Als de aannemer zich niet aan deze termijn houdt, is hij vaak een boete verschuldigd aan de koper. Volgens de Belastingdienst is deze boete geen prijsvermindering, omdat hij niet afdoet aan de vooraf vastgestelde hoogte van de overeengekomen aanneemsom. De aannemer pleegt wanprestatie door te laat op te leveren. De verschuldigde boete is een onbelastbare schadevergoeding. De aannemer blijft dus btw verschuldigd over het volledige bedrag van de aanneemsom. Hof Den Haag heeft echter anders beslist. Een aannemer die aan zijn opdrachtgever een schadevergoeding moest betalen wegens te late oplevering mocht deze schadevergoeding aanmerken als een vermindering van de aanneemsom. De aannemer was dus slechts btw verschuldigd over het verschil tussen de oorspronkelijke aanneemsom en de betaalde schadevergoeding (Hof Den Haag, nrs. 06/00181 e.v., ECLI:NL:GHSGR:2008:BC3691). Volgens de Hoge Raad houdt de schadevergoeding rechtstreeks verband met de prestaties die de aannemer heeft verricht en vormt de niet-tijdige oplevering een prijsbepalende factor (nr. 08/01868, ECLI:NL:HR:2010:BK0197). Zie ook 7.2.7 en 10.1.2.1.

8.1.13 Vergoeding: rente, uitstel van betaling

Art. 11, lid 1, onderdeel j., Wet OB
Rente die in rekening wordt gebracht voor het verlenen van krediet is vrijgesteld. Zie 12.8.4. Van kredietverlening is ook sprake als een leverancier van goederen of diensten aan zijn afnemer uitstel van betaling verleent waar een rentevergoeding voor is verschuldigd. Over
l van betaling, verschuldigde rente is geen omzetbelasting verschuldigd. Als de verschuldigde rente

daarentegen betrekking heeft op de periode vóórdat de leverancier het goed of de dienst levert, is er *geen* sprake van kredietverlening. De verschuldigde rente behoort in het laatste geval tot de vergoeding voor het geleverde goed of de geleverde dienst. De totale prijs is dan belast met btw als de levering van het goed of de dienst zelf een belaste prestatie vormt (Rb. Haarlem, nr. 06/521, ECLI:NL:RBHAA:2007:AZ8217). Zie 6.1.3 en 7.1.2 voor het *tijdstip* waarop de leverancier de levering of dienst verricht. In de praktijk komt het voor dat een dienstverlener gelden van derden gedurende een bepaalde periode op een daartoe opengestelde bankrekening onder zich houdt (bijv. de waarborgsom die een koper van een onroerende zaak heeft gestort). De dienstverlener betaalt de hiervoor ontvangen rente door aan de rechthebbende of verrekent dit bedrag met het door hem aan zijn cliënt gedeclareerde honorarium. Bij het bepalen van de door die dienstverlener verschuldigde omzetbelasting, wordt de rente niet in mindering gebracht op de vergoeding (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956).

***LET OP** De leverancier die zijn afnemer (van btw vrijgesteld) krediet verleent, moet hiermee rekening houden bij de aftrek van zijn voorbelasting. De voorbelasting die is toe te rekenen aan de kredietverlening is niet aftrekbaar.*

***VOORBEELD** Aannemer A verkoopt begin april een perceel bouwgrond aan particulier P. Volgens de koopovereenkomst is P de koopsom direct verschuldigd. P krijgt echter uitstel van betaling tot aan de datum waarop de bouwgrond aan hem wordt geleverd. A brengt aan P hiervoor rente in rekening. Op 31 juli vindt de (met btw belaste) levering van de bouwgrond plaats en wordt de notariële akte opgemaakt. P heeft echter dan de financiering nog niet rond. De levering gaat op dat moment wel door, maar A verleent aan P uitstel van betaling tot eind september.*

De rente over de periode april t/m juli behoort tot de vergoeding van de bouwgrond en is belast met btw. De rente over de periode augustus t/m september behoort niet tot de vergoeding voor de levering van de bouwgrond, maar wordt aangemerkt als de van btw vrijgestelde vergoeding voor de kredietverlening door A.

8.1.13.1 Vergoeding: (ver)koop op afbetaling, huurkoop en postorderbedrijven

Bij koop en verkoop op afbetaling en bij huurkoop komen partijen overeen dat de koopprijs in termijnen wordt betaald nadat de verkochte zaak aan de koper ter beschikking is gesteld. Naast de contante prijs voor de goederen moet de (huur)koper een bepaald bedrag aan rente betalen. Deze rente is vrijgesteld voor zover zij afzonderlijk in rekening wordt gebracht en is berekend over een bepaalde periode en op grond van een specifiek overeengekomen rentepercentage (Besluit nr. CPP2006/2847M).

Het voorgaande is ook van toepassing bij leveringen door postorder- e.d. bedrijven wanneer de koper kiest voor betaling achteraf in termijnen.

8.1.13.2 Vergoeding: leaseovereenkomsten

De staatssecretaris van Financiën is ingegaan op de btw-kwalificatie van leaseovereenkomsten (Besluit nr. CPP2006/2847M). Als de terbeschikkingstelling van goederen op basis van *financial lease* als een levering wordt aangemerkt, kan de rente die de lessor (leverancier) aan de lessee (afnemer) in rekening brengt net als bij koop en verkoop op afbetaling en huurkoop worden aangemerkt als de vergoeding voor vrijgestelde kredietverlening. Zie 6.2.5.4.

Bij *operational lease* is er net als bij verhuur sprake van dienstverlening. De in deze leasetermijnen begrepen rentecomponent behoort tot de belaste vergoeding voor de lease.

Als de lessee (huurder) geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, kan het voordeliger zijn als hij zelf voor de financiering van de te leasen zaak zorgt. De lessee verstrekt dan aan de lessor (verhuurder) een renteloze lening ter grootte van de aanschafprijs van de te leasen zaak. In de leasetermijnen zitten dan geen financieringskosten meer en de btw-druk wordt voor de lessee dus lager. Partijen kiezen er in een dergelijk geval (ook wel 'fundleasing' genoemd) voor om een bepaalde kostenpost, te weten de financieringskosten, rechtstreeks door de lessee te laten dragen (HR, nr. 35.311, ECLI:NL:HR:2001:BI7580).

8.1.13.3 Vergoeding: aannemingsovereenkomsten

De aannemer die een onroerende zaak vervaardigt, verricht een levering op het moment dat hij de zaak aan zijn opdrachtgever oplevert. Zie 6.2.6. Vaak wordt overeengekomen dat de aanneemsom wordt betaald in termijnen die vervallen naarmate het werk vordert. Als in dit geval de aannemer voor de vervallen bouwtermijnen uitstel van betaling verleent tot het moment van de oplevering, behoort de rente die hij daarvoor aan de afnemer berekent tot de aanneemsom. Dus ook over het rentebestanddeel is btw verschuldigd.

8.1.13.4 Vergoeding: renteloos krediet

Als de leverancier zijn afnemers de keuze geeft tussen contante betaling of betaling in termijnen zonder extra kosten, heeft dit geen invloed op de hoogte van de vergoeding. In beide situaties is de leverancier omzetbelasting verschuldigd over het bedrag dat de afnemer moet betalen. Illustratief is het volgende geval. Een meubelhandelaar bood zijn klanten de gelegenheid nu te kopen en later te betalen zonder dat dit de klant meer kostte dan bij contante betaling. De klant kon de koopsom renteloos lenen van een aangewezen financieringsmaatschappij en betaalde de lening in maandelijkse termijnen af. De financieringsmaatschappij betaalde de koopsom aan de meubelhandelaar onder aftrek van een provisie wegens het verstrekken van een renteloze lening aan de klant. De rechter besliste dat de meubelhandelaar omzetbelasting was verschuldigd over de met de klant overeengekomen koopsom en niet over het lagere bedrag dat hij van de financieringsmaatschappij ontving. De provisie was geen vermindering van de vergoeding, maar behoorde voor de meubelhandelaar tot zijn gewone bedrijfskosten (HvJ EU, *'Primback Ltd.'*, zaak C-34/99, ECLI:EU:C:2001:271).

8.1.14 Vergoeding: korting voor contante betaling bij factuurstelsel

Artt. 2 en 3 Uitv.besl. OB

Als op een factuur een korting voor contante betaling in mindering wordt gebracht op het in rekening te brengen bedrag, hoeft over de korting geen omzetbelasting te worden berekend. De korting behoort niet tot de vergoeding. De leverancier kan als volgt factureren:

geleverde goederen		102,00
korting bij betaling binnen tien dagen		2,00
	–	
		100,00
omzetbelasting 21%		21,00
	+	
totaal		121,00

Als de afnemer echter niet op tijd betaalt en de korting dus niet krijgt, moet de leverancier over het bedrag van de achteraf niet-verleende korting alsnog omzetbelasting betalen. Bovendien moet hij voor dat bedrag een aanvullende factuur uitreiken. Deze wijze van factureren is dus niet aan te bevelen als de afnemer de korting vaak niet krijgt en de afnemer recht op aftrek van voorbelasting heeft.
Als op de factuur niet meteen rekening wordt gehouden met de korting voor contante betaling, mag de korting niet van de vergoeding worden afgetrokken. Over het totale bedrag is omzetbelasting verschuldigd. De leverancier moet als volgt factureren:

geleverde goederen		102,00
omzetbelasting 21%		21,42
	+	
totaal		123,42

Bij betaling binnen tien dagen mag € 2 worden afgetrokken wegens korting voor contante betaling.
Als de afnemer tijdig betaalt en dus de korting geniet, heeft de leverancier in feite te veel omzetbelasting afgedragen en heeft de afnemer te veel belasting afgetrokken. Hierop hoeft niet te worden teruggekomen. De leverancier kan echter voor de genoten korting een creditnota uitreiken waarna hij de omzetbelasting over de korting kan verrekenen met de door hem periodiek verschuldigde belasting. Zie 19.1.2. In dat geval moet de afnemer de omzetbelasting over de korting terugbetalen aan de Belastingdienst als hij de omzetbelasting op de oorspronkelijke factuur in aftrek heeft gebracht. Het uitreiken van een creditnota is alleen voordelig als de afnemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.
De creditnota kan luiden:

korting voor contante betaling		2,00
omzetbelasting 21%		0,42
	+	
te crediteren		2,42

8.1.14.1 Vergoeding: korting voor contante betaling bij kasstelsel

Voor ondernemers die het kasstelsel mogen hanteren heeft de korting voor contante betaling geen invloed op de door hen verschuldigde belasting, omdat zij de belasting afdragen over de daadwerkelijk *ontvangen* bedragen. Zie 28.3.5.

8.1.15 Vergoeding: kredietbeperkingstoeslag

De kredietbeperkingstoeslag die boven de prijs voor de goederen en/of diensten in rekening wordt gebracht, hoort tot de vergoeding waarover omzetbelasting moet worden berekend. De afnemer hoeft deze toeslag niet te voldoen als hij binnen een bepaalde termijn betaalt. De leverancier kan in dat geval de omzetbelasting die hij over de in rekening gebrachte toeslag is verschuldigd, terugvragen. Hij moet dan een creditnota uitreiken omdat de toeslag niet is voldaan. Zie 19.1.2. De afnemer is de door hem in aftrek gebrachte omzetbelasting over de toeslag alsnog verschuldigd. Zie 18.1.9.
Omdat voorgaande regeling in de praktijk op bezwaren stuit, met name vanwege het moeten uitreiken van creditnota's, is goedgekeurd dat de leverancier slechts omzetbelasting voldoet over de werkelijk ontvangen kredietbeperkingstoeslag (Besluit nr. BLKB2018/84056, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Hij moet dan voldoen aan de volgende voorwaarden:

a. de toeslag wordt berekend over de vergoeding en over de verschuldigde omzetbelasting. Over de toeslag zelf wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht. De factuur ziet er dan als volgt uit:

vergoeding voor geleverde goederen		€	5000,–
omzetbelasting 21%		€	1050,–
	+		———
subtotaal		€	6050,–
kredietbeperkingstoeslag 1%		€	60,50
	+		———
totaal		€	6110,50

b. over de ontvangen kredietbeperkingstoeslag moet $^{9}/_{109}$ of $^{21}/_{121}$ deel aan omzetbelasting worden voldaan, afhankelijk van het omzetbelastingpercentage dat geldt voor de verrichte levering of dienst (9% of 21%);

c. de ontvangen toeslagen moeten zodanig in de administratie worden verwerkt dat de daarover verschuldigde omzetbelasting op eenvoudige wijze kan worden bepaald, bijv. door gebruikmaking van een grootboekrekening kredietbeperkingstoeslag;

d. de over de ontvangen toeslagen verschuldigde omzetbelasting moet worden voldaan bij de aangifte over het tijdvak waarin de toeslagen zijn ontvangen.

De afnemer kan nu de omzetbelasting die is begrepen in de betaalde kredietbeperkingstoeslag niet in aftrek brengen, tenzij de leverancier alsnog een aanvullende factuur uitreikt voor de betaalde toeslag.

8.1.16 Vergoeding: assurantiekosten

Art. 4, lid 1, onderdeel b., Uitv.besl. OB

Assurantiekosten die de leverancier of de dienstverrichter moet betalen aan een andere ondernemer, behoren niet tot de vergoeding als hij deze kosten afzonderlijk in rekening brengt aan zijn afnemer.

Dit geldt niet als de leverancier of de dienstverrichter de aan zijn afnemer in rekening gebrachte assurantiekosten niet doorbetaalt aan een andere ondernemer, maar zelf houdt en bijv. reserveert als assurantie eigen risico.

Als de verdeling van de in totaal door de ondernemer aan andere ondernemers betaalde assurantiekosten over de vergoeding voor de verschillende verrichte praktische problemen oplevert, kan met de inspecteur een regeling worden getroffen omtrent deze verdeling.

Reis-, inzittenden-, lading-, ongevallen- e.d. verzekeringen die gelijk met de verhuur van auto's worden afgesloten, staan in een te los verband met de verhuur van de auto en worden afzonderlijk bezien. Deze verzekeringen zijn vrijgesteld van omzetbelasting; hiervoor bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. Zie 12.9.

Als een uitzendbureau personeel ter beschikking stelt, zijn in de vergoeding die de inlener moet betalen o.a. de premies werknemersverzekeringen begrepen. Deze premies worden niet als assurantiekosten aangemerkt (HR, nr. 29.571, ECLI:NL:HR:1994:AA2991 en HR, nr. 29.572, ECLI:NL:HR:1994:AA2990).

***LET OP** Bij de verhuur van auto's kan de huurder bij de verhuurder tegen betaling van een aparte premie vaak ook het zgn. eigen risico verzekeren. Goedgekeurd is dat de premie niet tot de vergoeding voor de verhuur van de auto wordt gerekend en er dus geen omzetbelasting over verschuldigd is, op voorwaarde dat over deze premie assurantiebelasting wordt betaald en ter zake wordt afgezien van de aftrek van voorbelasting (Besluit nr. VB89/1905). Dit besluit van de staatssecretaris van Financiën is formeel ingetrokken omdat het is achterhaald (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Naar onze mening kan daar nog steeds een beroep op worden gedaan.*

8.1.17 Vergoeding: rechten bij invoer en andere belastingen en heffingen

Art. 4, lid 1, onderdeel c., Uitv.besl. OB

Rechten bij invoer en andere belastingen en heffingen zijn betalingen die de leverancier of de dienstverrichter op *eigen naam* voldoet maar in feite *voor rekening van zijn klant* zijn, aan wie hij de betalingen dan ook doorberekent. Belasting die naar evenredigheid van de *dienst* verschuldigd is door de leverancier of de dienstverrichter en als zodanig afzonderlijk en naar evenredigheid wordt doorberekend aan de afnemer, behoort tot de uitschotten aan belasting. Deze uitschotten behoren niet tot de vergoeding waarover omzetbelasting is verschuldigd. Vaak kan de klant de betalingen ook zelf rechtstreeks doen; er wordt dan ook geen omzetbelasting berekend.

Uitschotten aan belasting e.d. zijn bijv.:

- douanerechten, landbouwheffingen en accijnzen die de douane-expediteur bij de invoer van goederen voor zijn o betalen. De opdrachtgever had de goederen ook zelf kunnen invoeren. Hij had dan de douanerechten e.d. zelf moeten betalen;
- leges voor aanvraagformulieren voor een rijbewijs;
- waarborgrecht.

De regeling met betrekking tot uitschotten aan belasting kan alleen worden toegepast bij *diensten*. Bij leveringen van goederen behoren uitschotten aan belasting gewoon tot de vergoeding waarover btw is verschuldigd (HR, nr. 40.095, ECLI:NL:HR:2005:AR5902). Met betrekking tot de vraag of een belasting of heffing naar evenredigheid van de dienst is verschuldigd en naar evenredigheid wordt doorberekend, heeft de Hoge Raad het volgende beslist. Het betrof keurlonen die op grond van de Vleeskeuringswet moesten worden betaald. De slachterij betaalde de keurlonen en berekende ze afzonderlijk door aan haar opdrachtgevers. Het keurloon bestond uit een starttarief n de keurmeester, ongeacht het aantal gekeurde dieren), een bedrag per dier en een bedrag voor elk kwartier besteed aan de keuringswerkzaamheden. De slachterij verdeelde per dag het totale keurloon rechtevenredig over alle dieren die op die dag waren geslacht en bracht dit bedrag per dier afzonderlijk in rekening aan haar opdrachtgevers. Het keurloon was verschuldigd naar evenredigheid van de slachtdienst en dus is aan de eerste evenredigheidseis voldaan. Ook aan de tweede evenredigheidseis is voldaan, want voor het aanmerken van het doorberekende keurloon als uitschot is niet vereist dat de werkelijke keuringskosten per dier worden doorberekend. Voldoende is dat de keuringskosten worden doorberekend naar evenredigheid van het aandeel van de jegens een opdrachtgever verrichte dienst in het totaal van de diensten dat de grondslag vormt van het door de slachterij verschuldigde en door haar doorberekende keurloon (HR, nr. 38.369, ECLI:NL:HR:2004:AO6882).

Bedragen die de leverancier of dienstverrichter *uit eigen hoofde* is verschuldigd en die hij – al dan niet afzonderlijk – doorberekent aan zijn klant, behoren wel tot de vergoeding.

Een voorbeeld hiervan is de loonbelasting die een uitzendbureau is verschuldigd over de lonen die aan het (uitzend)personeel worden betaald. Het uitzendbureau zal de totale loonkosten plus een winstopslag aan de inlener doorberekenen. Het daarin begrepen bedrag aan loonbelasting wordt niet aangemerkt als uitschot aan belasting (HR, nr. 29.571, ECLI:NL:HR:1994:AA2991 en HR, nr. 29.572, ECLI:NL:HR:1994:AA2990).

8.1.17.1 Vergoeding: toeristenbelasting

Toeristenbelasting die wordt geheven per bezoeker per overnachting en die aan de toerist afzonderlijk in rekening wordt gebracht, is een uitschot aan belasting waarover dus geen omzetbelasting verschuldigd is (HR, nr. 22.618, ECLI:NL:HR:1985:BH1700). Als de toeristenbelasting forfaitair wordt geheven, is er in het algemeen geen sprake van een uitschot aan belasting en is ook over de toeristenbelasting omzetbelasting verschuldigd (HR, nr. 22.936, ECLI:NL:HR:1985:AW8280). In dat geval is er geen relatie tussen de geheven toeristenbelasting en het werkelijk aantal overnachtingen. De toeristenbelasting wordt dan niet door degene die gelegenheid tot overnachting biedt naar evenredigheid van deze dienst doorberekend. Dit doet zich bijv. voor als een gemeente een forfaitaire heffing (naar een geschat aantal overnachtingen) per standplaats voor een tent oplegt aan de campinghouder die de toeristenbelasting bij schatting doorberekent aan de diverse kampeerders.

In sommige gevallen richt de forfaitaire heffing van toeristenbelasting zich echter op een andere prestatie dan het bieden van gelegenheid tot overnachten. Dit is bijv. het geval als de toeristenbelasting wordt geheven per standplaats voor een (sta)caravan voor een bepaalde periode en de campinghouder die standplaats voor dezelfde periode verhuurt en de daarvoor verschuldigde toeristenbelasting als zodanig afzonderlijk aan de huurder in rekening brengt. De toeristenbelasting is dan een uitschot aan belasting waarover dus geen omzetbelasting is verschuldigd.

8.1.17.2 Vergoeding: belastingen op milieugrondslag

In de Wet belastingen op milieugrondslag zijn de volgende vier milieubelastingen geregeld:

a. belasting op leidingwater (art. 13);
b. afvalstoffenbelasting (art. 22);
c. kolenbelasting (art. 36);
d. energiebelasting (art. 48).

Ad a. Belasting op leidingwater wordt geheven wegens de levering van leidingwater. De belasting wordt berekend over het aantal geleverde kubieke meters water en wordt geheven van degene die de levering verricht (het waterleidingbedrijf).

Ad b. Afvalstoffenbelasting wordt geheven wegens de afgifte van afval aan een afvalverwerkingsbedrijf en wegens de verwijdering van afvalstoffen die bij het verwerkingsbedrijf zijn ontstaan. De belasting wordt berekend over het gewicht van de afvalstoffen en wordt geheven van degene die het afval stort of verbrandt.

Ad c. Kolenbelasting wordt geheven op de uitslag en de invoer van kolen. Deze belasting wordt berekend over het gewicht van de kolen en wordt geheven van degene die de kolen uitslaat of invoert.

Ad d. Energiebelasting wordt geheven op halfzware olie, gasolie, lpg, aardgas, overige gassen en elektriciteit. Deze belasting wordt geheven per 1000 l, kg, m^3 of kWh en is verschuldigd door o.a. degenen die accijns verschuldigd zijn (over halfzware olie en gasolie) en de leveranciers van aardgas, overige gassen en elektriciteit.

De ondernemers die deze milieubelastingen verschuldigd zijn, zullen deze doorberekenen in de prijzen voor hun leveringen en diensten. De milieubelastingen kunnen niet als uitschotten aan belasting worden aangemerkt. Dit betekent dat waterleidingbedrijven en elektriciteitsbedrijven e.d. omzetbelasting zijn verschuldigd over het totale bedrag dat zij aan hun afnemers in rekening brengen, ook als zij op de factuur een apart bedrag voor de genoemde milieubelastingen vermelden. Daarbij zal over de totale vergoeding, dus inclusief het bedrag aan milieubelasting, het btw-percentage worden berekend dat geldt voor de levering of de dienst.

8.1.17.3 Vergoeding: verwijderingsbijdrage autowrakken

Op grond van de Wet milieubeheer is bij de eerste aanvraag van een kentekenbewijs voor een motorvoertuig op vier wielen of meer met een maximum toelaatbare massa van 3500 kg een eenmalige zgn. verwijderingsbijdrage verschuldigd. De inning van deze bijdrage sluit aan bij de regeling voor de leges wegens de afgifte van het kentekenbewijs. Dit betekent dat de verwijderingsbijdrage wordt geheven van de importeur of degene die in Nederland een intracommunautaire verwerving van motorvoertuigen verricht. Deze ondernemers berekenen de verwijderingsbijdrage door aan de dealer. De dealer brengt op zijn beurt de bijdrage in rekening aan de koper van een auto. Deze verwijderingsbijdrage vormt geen doorlopende post (zie 8.1.8), is geen uitschot aan belasting en kan evenmin als leges voor het kentekenbewijs worden aangemerkt. Zie 8.1.18. Over de verwijderingsbijdrage is dus omzetbelasting verschuldigd.

8.1.17.4 Vergoeding: heffing Auteurswet over leen(recht)vergoeding

Het werk van auteurs is veelal wettelijk beschermd doordat dat werk niet zonder toestemming van de auteur mag worden gebruikt in het openbaar of verder worden verspreid (waaronder het maken van kopieën). Zie 12.15.1. Auteurs, uitgevers en andere rechthebbenden ontvangen daarom bijv. zgn. leen(recht)vergoedingen. Deze vergoedingen, die worden toegekend door de Stichting Leenrecht, worden gefinancierd uit een heffing die openbare bibliotheken verschuldigd zijn op grond van de Auteurswet. Deze heffing vormt voor de openbare bibliotheken geen uitschot aan belasting of heffing. Zij zijn dus omzetbelasting verschuldigd over de totale contributie die de lezers betalen.

8.1.18 Vergoeding: leges kentekenbewijs

Art. 5 Uitv.besch. OB

Bij de verkoop van een nieuwe auto vraagt de importeur of dealer het kentekenbewijs Deel I aan. Over de bedragen die de importeur of dealer hiervoor doorberekent op basis van de Regeling tarieven kentekenregistratie, is geen omzetbelasting verschuldigd als ze afzonderlijk wegens de verstrekking van het kentekenbewijs worden gefactureerd.

Op grond van de Regeling tarieven kentekenregister zijn verder kosten verschuldigd bij de (wijziging van de) tenaamstelling van het kentekenbewijs. De ondernemer die deze kosten bij de verkoop van een motorvoertuig doorberekent, is hierover geen omzetbelasting verschuldigd. Wel moet hij de kosten afzonderlijk aan zijn klant in rekening brengen. Dit geldt ook als de margeregeling wordt toegepast. De leverancier van een caravan hoeft geen btw te berekenen over de kosten van het registratiebewijs als hij dit bewijs op naam van de koper heeft aangevraagd en hij de aan de RDW betaalde kosten rechtstreeks en afzonderlijk aan de koper doorberekent.

8.1.19 Vergoeding: portokosten

Portokosten of andere verzendkosten die bij een levering van een goed of het verrichten van een dienst in rekening worden gebracht behoren tot de vergoeding waarover belasting is verschuldigd. Zie 8.1.1.2. Te denken valt aan de portokosten bij de levering van goederen door een postorderbedrijf of de portokosten voor het in opdracht verzenden van declaraties als onderdeel van het verzorgen van de financiële administratie van een ander.

LET OP Als een ondernemer in opdracht van een ander drukwerk verzendt, is soms het verlaagde tarief van toepassing of kunnen de portokosten als 'doorlopende post' worden aangemerkt. Zie 10.2.10.10.

8.1.20 Vergoeding: verschotten, deurwaarderskosten, griffierechten, geliquideerde kosten e.d.

Verschotten zijn betalingen die een advocaat, incassobureau of gerechtsdeurwaarder als onderdeel van zijn diensten voor zijn cliënt aan derden betaalt. Dergelijke verschotten behoren niet tot het bedrag van de vergoeding waarover btw is verschuldigd als het verschot is aan te merken als 'doorlopende post' (Besluit nr. BLKB2013/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Zie ook 8.1.8.

Aan de hand van de feitelijke situatie moet worden beoordeeld of een verschot is aan te merken als doorlopende post of niet. Er is sprake van een doorlopende post als de advocaat, het incassobureau of de gerechtsdeurwaarder kosten in naam en voor rekening en risico van zijn opdrachtgever maakt. Zie 8.1.21 voor (doorberekende) kosten van overheidslichamen. De betaling door de advocaat, het incassobureau of de gerechtsdeurwaarder aan een derde moet berusten op een rechtstreekse rechtsverhouding tussen de derde en de opdrachtgever van de advocaat, het incassobureau of de gerechtsdeurwaarder.

Als de verschotten *niet* als doorlopende post zijn aan te merken, zal de advocaat, het incassobureau of de gerechtsdeurwaarder deze kosten op eigen naam en voor zijn eigen rekening maken. De omzetbelasting die door de derde in rekening is gebracht, is volgens de gewone regels aftrekbaar voor de advocaat, het incassobureau of de gerechtsdeurwaarder. Uiteraard moet hij beschikken over een originele factuur die aan de wettelijke eisen voldoet. De advocaat, het incassobureau of de gerechtsdeurwaarder zal de verschotten, al dan niet afzonderlijk, weer doorberekenen aan zijn cliënt. De verschotten behoren dan gewoon tot de vergoeding waarover omzetbelasting is verschuldigd.

8.1.20.1 Vergoeding: geliquideerde kosten

Als A in een procedure wordt veroordeeld tot betaling van een bepaald bedrag aan B, omdat B in verband met de procedure kosten heeft gemaakt, wordt dat bedrag doorgaans door de advocaat van B *namens* zijn cliënt bij de advocaat van A geïnd. Vervolgens verrekent de advocaat van B het geïnde bedrag (de zgn. geliquideerde kosten) met het door hem aan B gedeclareerde *totale* honorarium, inclusief

omzetbelasting. De advocaat van A verhaalt de geliquideerde kosten op zijn cliënt. Het bedrag van de geliquideerde kosten mag buiten de heffing van omzetbelasting blijven (Besluit nr. BLKB2013/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956).
Het voorgaande geldt ook voor gerechtsdeurwaarders en andere gemachtigden die in bepaalde zaken op dezelfde voet optreden als advocaten.

VOORBEELD** **Partij A is veroordeeld tot betaling van € 250 als tegemoetkoming voor de door partij B gemaakte kosten. Dit bedrag is door de advocaat van A betaald aan de advocaat van B.

De declaratie van de advocaat van partij A luidt:

honorarium		*1000*
omzetbelasting 21%		*210*
	+	——
		1210
griffierechten enz.		*100*
geliquideerde kosten		*250*
	+	——
totaal		*1560*

De declaratie van de advocaat van partij B ziet er als volgt uit:

honorarium		*1000*
omzetbelasting 21%		*210*
	+	——
		1210
griffierechten enz.		*100*
	+	——
		1310
geliquideerde kosten		*250*
	—	——
totaal		*1060*

De advocaat van B mag dus niet de via de advocaat van A ontvangen € 250 eerst in mindering brengen op het honorarium van € 1000 en dan over € 750 omzetbelasting berekenen.

8.1.21 Vergoeding: doorberekenen kosten overheidslichamen

Bij het verrichten en/of het vastleggen van verschillende rechtshandelingen is de inschakeling van een (semi-)overheidslichaam voorgeschreven of wenselijk. Die instellingen, zoals het Kadaster en de Kamer van Koophandel, brengen voor hun werkzaamheden bepaalde bedragen in rekening. De heffing van die bedragen is gebaseerd op ter zake geldende wetgeving. In de praktijk worden deze bedragen (rechtstreeks) in rekening gebracht aan de ondernemer, zoals een notaris. De factuur staat om administratieve redenen ook vaak op zijn naam. De ondernemer, zoals een notaris, voldoet die bedragen op eigen naam, maar voor rekening van hun opdrachtgever/cliënt. Vervolgens brengen zij die bedragen in rekening aan die opdrachtgever/cliënt. Het gaat om de volgende kostenposten:

a. de overdrachtsbelasting die in naam en voor rekening van de cliënt wordt betaald;
b. de uitgaven voor kadastrale rechten die zijn verschuldigd in verband met (wijzigingen in) diverse registers die het Kadaster bijhoudt;
c. de uitgaven voor een ministeriële verklaring van geen bezwaar bij de oprichting of een statutenwijziging van een vennootschap;
d. de uitgaven in verband met een handelsnaamonderzoek in het kader van de Handelsnaamwet door de Kamer van Koophandel;
e. griffierechten (incl. uitgaven voor legalisaties en apostilles);
f. de uitgaven voor een zeebrief, nationaliteitsverklaring en/of meetbrief door de Inspectie Verkeer en Waterstaat[1] of door een door die inspectie erkend klassenbureau;
g. de uitgaven voor de afgifte van een bewijs van inschrijving van een vliegtuig in het Burgerluchtvaartregister door de Inspectie Verkeer en Waterstaat[1];
h. de uitgaven voor de toetsing van aangegane of gewijzigde pachtovereenkomsten door de Grondkamer;
i. de uitgaven voor het deponeren en muteren van registraties van merken door het Benelux Merken Bureau[2];
j. de uitgaven voor het afnemen van theorie- en praktijkexamens (incl. tussentijdse toetsen) voor motorvoertuigen, de verstrekking van Eigen verklaringen (benodigd voor afgifte Verklaring van geschiktheid) en examinerende, certificerende en toezichthoudende activiteiten op het vlak van de vakbekwaamheid van medewerkers in transport, personenvervoer en logistiek door het CBR. Het betreft bedragen die door het CBR aan de rijopleider in rekening worden gebracht voor rekening van de (examen)kandidaat op wiens naam het examen of de activiteit is gesteld en die vervolgens door de rijopleider aan deze (examen)kandidaat worden doorberekend.

De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat deze kosten buiten de btw-heffing blijven (Besluit nr. BLKB2013/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Daarbij gelden echter de volgende voorwaarden:

ten zijn zonder omzetbelasting in rekening gebracht aan de ondernemer

- de ondernemer die de kosten doorberekent, zoals een notaris, moet de kosten afzonderlijk en als zodanig op de
- de ondernemer moet de kosten aan de cliënt doorberekenen voor het bedrag dat op grond van de van toepassin en voorschriften is verschuldigd voor de verrichte handeling(en); en
- de ondernemer laat het bedrag van de doorbelaste kosten bij de vaststelling van zijn recht op aftrek van voorbelasti wing.

Als hieraan niet wordt voldaan, behoren de kosten volledig tot de vergoeding en is daarover omzetbelasting verschuldigd. Dit is bijv. het geval als een notaris kosten doorberekent met een winstopslag.

De onder *a.* t/m *i.* hiervóór bedoelde kosten betreffen allemaal kosten die aan een notaris en aan anderen in rekening worden gebracht *zonder* berekening van btw. Voor zijn werkzaamheden schakelt de ondernemer, zoals een notaris, soms ook andere ondernemers in. Voorbeelden hiervan zijn het inschakelen van een makelaar om te bemiddelen bij de aan- of verkoop van onroerende zaken, het inschakelen van een gerechtsdeurwaarder in verband met een proces-verbaal executie en beslag tot afgifte en het inschakelen van een beëdigd vertaler voor het vertalen van bepaalde documenten van de cliënt. Deze ondernemers brengen voor hun prestaties btw in rekening aan de notaris en andere opdrachtgevers. De ondernemer, zoals een notaris, kan de aan hem met btw berekende kosten bij doorberekening aan zijn cliënten steeds aanmerken als deel van de vergoeding. De notaris enz. moet dan over deze kosten aan zijn cliënten btw in rekening brengen. Daar staat tegenover dat hij de aan hem in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek kan brengen.

Een ondernemer, zoals een notaris, die andere kosten doorberekent dan de hiervóór onder *a.* t/m *j.* bedoelde, is daarover steeds btw verschuldigd. Als voorbeelden daarvan kunnen worden genoemd:

- uitgaven voor inlichtingenverstrekkingen door verschillende instanties, bijv. het Kadaster en de Rijksdienst voor h (RDW);
- kosten in verband met het opvragen van uittreksels en andere bescheiden uit diverse registers;
- vergoedingen voor een registratie op vrijwillige basis, zoals registratie van een testament of een onderhandse ak

---

[1] Thans Inspectie Leefomgeving en Transport.

[2] Thans Benelux-Bureau voor de Intellectuele Eigendom.

8.1.21.1 Vergoeding: verkoop onroerende zaken vrij op naam

De bij verkoop van onroerende zaken verschuldigde kosten (notariskosten, kadastrale rechten en eventueel overdrachtsbelasting) komen in beginsel voor rekening van de *koper*. Bij verkoop 'vrij op naam' worden deze kosten echter door de *verkoper* gedragen. Deze kosten mogen buiten de vergoeding voor de levering van de onroerende zaak worden gelaten voor zover het gaat om kosten die zijn genoemd in 8.1.21 onder *a.* t/m *i.* (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). Het zal in dit verband met name gaan om kadastrale rechten en de eventueel verschuldigde overdrachtsbelasting.

8.1.22 Vergoeding: Fleurop

Met betrekking tot de btw-heffing bij de levering van bloemen, planten e.d. via de Fleurop/Interflora-organisatie geldt het volgende (Besluit nr. CPP2001/2154M). Dit besluit van de staatssecretaris van Financiën is formeel ingetrokken omdat het gedeeltelijk beschrijvend/casuïstisch van karakter is en gedeeltelijk is achterhaald Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Naar onze mening kan in voorkomend geval daar nog steeds een beroep op worden gedaan.

a. Als een bloemist een Fleurop-order krijgt, zal hij aan de opdrachtgever een bedrag in rekening brengen dat als volgt is opgebouwd:

sierteeltproducten e.d. (incl. bestelkosten)		€	a
bij: kosten (kosten aan het Centraal Verrekenkantoor (CVK), telefoonkosten e.d.)		€	b
	+		———
totaal te voldoen door de opdrachtgever		€	c

(Bedrag € a is het zgn. orderbedrag.)

Vervolgens moet de bloemist een bedrag aan het Centraal Verrekenkantoor van Fleurop/Interflora te Veenendaal voldoen. Dat bedrag is als volgt opgebouwd:

orderbedrag					€	a
af: provisie					€	d
				–		———
					€	e
bij: 'heffing' ter dekking van de kosten van het CVK, bestaande uit een vast en een variabel gedeelte		€	p			
21% omzetbelasting van € p		€	q			
	–		———		€	r
				+		———
aan het CVK te voldoen					€	x

De bloemist die de Fleurop-order uitvoert, ontvangt van het CVK een bedrag dat gelijk is aan bedrag € e uit voorgaande opstelling.

doelde 'heffing' (€ p) alleen in rekening aan de bloemist die de Fleurop-order in ontvangst heeft genomen.

b. De bloemist die bij het berekenen van de door hem verschuldigde omzetbelasting een van de zgn. forfaitaire berekeningsmethoden toepast (zie 29.2.1) moet met betrekking tot deze prestaties als volgt handelen.

- *Bij orders binnen Nederland*
  De bloemist die Fleurop-orders in ontvangst neemt, rekent tot de totale ontvangsten de bedragen die hij voor die orders van de opdrachtgevers heeft ontvangen (bedrag € c). Op de totale ontvangsten brengt de bloemist bedrag € e in mindering (het orderbedrag verminderd met de provisie).
  De omzetbelasting die het CVK de bloemist vanwege zijn prestatie in rekening brengt – 21% van bedrag € p (is € q) – kan die bloemist als voorbelasting in aftrek brengen.
  De bloemist die de Fleurop-orders uitvoert, rekent tot de totale ontvangsten het bedrag dat hij voor die orders door tussenkomst van het CVK ontvangt (bedrag € e).
- *Bij orders naar en vanuit het buitenland*
  Bij een bestelling bij een Nederlandse bloemist ten behoeve van iemand in het buitenland, vindt de levering in het buitenland plaats en wel door een bloemist aldaar, zodat over het in Nederland van de opdrachtgever ontvangen bedrag geen omzetbelasting is verschuldigd. Zie 6.4. Dat bedrag hoeft dus niet tot de totale ontvangsten te worden gerekend. Het op de totale ontvangsten in mindering brengen van het bedrag € e (het orderbedrag verminderd met de provisie) blijft hier uiteraard achterwege. Wel kan de omzetbelasting die het CVK de bloemist vanwege zijn prestatie in rekening brengt – 21% van bedrag € p – door die bloemist als voorbelasting in aftrek worden gebracht.
  Bij een bestelling vanuit het buitenland voor iemand in Nederland vindt de levering in Nederland plaats. De Nederlandse bloemist die de order uitvoert moet, evenals bij orders binnen Nederland, het bedrag dat hij door tussenkomst van het CVK ontvangt (bedrag € e) tot de totale ontvangsten rekenen.

c. De door het CVK te verrichten dienst bestaande uit het administratief en financieel afwikkelen van de onder *b.* hiervóór bedoelde orders is, evenals alle overige prestaties van het CVK, onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Over de vergoeding die het CVK voor het afwikkelen van de orders aan de bloemisten in rekening brengt – het bedrag € p – moet dus omzetbelasting worden berekend en wel naar het 21%-tarief.

d. Uitwisseling van facturen tussen de bloemisten onderling wegens hiervóór bedoelde orders kan achterwege blijven. Volstaan kan worden met de afrekeningen die door het CVK worden uitgereikt.

8.1.23 Vergoeding: elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven, teruglevering duurzaam opgewekte elektriciteit

Art. 8a Wet OB

Elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven hoeven geen btw te betalen over (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066):

- inningskosten bij wanbetaling, zoals aanmaningskosten, af- en aansluitkosten, kosten van verzegelen en ontzegelen van aansluitingen e.d.;
- aan derden in rekening gebrachte bedragen wegens aangerichte schade;
- van publiekrechtelijke lichamen ontvangen bedragen ter bestrijding van de kosten van omlegging van leidingen in aanleg of hertracering van verkeers- of waterwegen. Onder de omlegging van een kabel valt ook de al dan niet met verplaatsing gepaard gaande vervanging van een bestaande leiding door een nieuwe leiding of een gedeelte daarvan.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2008 is een bijzondere bepaling in de wet opgenomen voor de berekening van de verschuldigde btw bij de teruglevering van duurzaam opgewekte elektriciteit. Die regeling was bij de publicatie van deze Almanak echter nog niet in werking getreden. Voor vragen over de datum van inwerkingtreding adviseren wij om contact op te nemen met de inspecteur. Zodra die bepaling in werking treedt is een energiebedrijf dat elektriciteit levert aan een consument (kleinverbruiker) die ook duurzaam opgewekte elektriciteit teruglevert aan dat energiebedrijf, btw verschuldigd over het saldo van de vergoedingen. Dat is het verschil tussen de vergoeding die de ondernemer berekent over de door hem geleverde hoeveelheid elektriciteit (excl. btw) en de vergoeding die de afnemer (de kleinverbruiker) berekent over de door hem aan het energiebedrijf geleverde elektriciteit. Btw-heffing over het verschil is alleen mogelijk bij teruglevering van zgn. duurzame elektriciteit. Dat is elektriciteit opgewekt in productie-installaties die uitsluitend gebruikmaken van hernieuwbare energiebronnen en elektriciteit die is opgewekt met hernieuwbare energiebronnen in hybride productie-installaties die ook met conventionele energiebronnen werken.

> ***VOORBEELD** Een energiebedrijf levert aan een kleinverbruiker in een jaar 2500 kWh elektriciteit voor € 0,075 per kWh (excl. btw). Die kleinverbruiker levert in datzelfde jaar 600 kWh duurzaam opgewekte elektriciteit terug aan dat energiebedrijf voor € 0,0425 per kWh.*
> *Het energiebedrijf is hier aan btw verschuldigd: 21% van (2500 × € 0,075) — (600 × € 0,0425) = € 34,02.*

8.1.23.1 Vergoeding: zonnepanelen (forfait)

Als een ondernemer met behulp van zonnepanelen elektriciteit opwekt en deze levert aan een elektriciteitsbedrijf, is btw verschuldigd over de prijs die de ondernemer voor die levering in rekening brengt. In de praktijk is niet altijd eenvoudig vast te stellen hoeveel elektri-

estal de hoeveelheid geleverde elektriciteit direct wordt gesaldeerd met het eigen verbruik.

De staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-24927, onder 2.6) heeft aangegeven dat een natuurlijk persoon met zonnepanelen die alleen ondernemer is omdat hij stroom levert aan het energiebedrijf ervoor kan kiezen de verschuldigde belasting te bepalen volgens een forfaitaire regeling. Als deze particuliere zonnepaneelhouder van deze forfaitaire regeling gebruikmaakt, mag hij geen btw in rekening brengen over de geleverde energie. De hoogte van de verschuldigde btw is afhankelijk van de capaciteit (wattpiek per jaar) van de zonnepanelen.

De volgens de forfaitaire regeling verschuldigde btw voor niet-geïntegreerde zonnepanelen bedraagt:

Capaciteit in wattpiek per jaar	*Verschuldigde btw in €*
0–1000	20
1001–2000	40
2001–3000	60
3001–4000	80
4001–5000	100
5001–6000	120
6001–7000	140
7001–8000	160
8001–9000	180
9001–10 000	200

De volgens de forfaitaire regeling verschuldigde btw voor geïntegreerde zonnepanelen bedraagt:

Capaciteit in wattpiek per jaar	*Verschuldigde btw in €*
0–1000	5
1001–2000	10
2001–3000	20
3001–4000	30
4001–5000	40
5001–6000	50
6001–7000	60
7001–8000	70
8001–9000	80
9001–10 000	90

Het forfait voor zowel geïntegreerde zonnepanelen als niet-geïntegreerde zonnepanelen mag niet worden toegepast als de eigenaar van de zonnepanelen voor de btw al wegens het verrichten van andere ondernemershandelingen bij de Belastingdienst is geregistreerd. Het forfait kan ook niet worden toegepast door rechtspersonen. De ondernemer dient dan btw te berekenen over de vergoeding die hij van de energiemaatschappij ontvangt en btw te voldoen over het privégebruik. Zie 8.1.23.2.

8.1.23.2 Vergoeding: zonnepanelen (zonder forfait)

Het forfait mag niet worden toegepast als de eigenaar van de zonnepanelen voor de btw is geregistreerd als eenmanszaak of met een andere rechtsvorm dan een eenmanszaak, bijvoorbeeld een vof of een bv. Zie 8.1.23.1. De ondernemer dient dan btw te berekenen over de vergoeding die hij van de energiemaatschappij ontvangt en btw te voldoen over het privégebruik.

***VOORBEELD** De ondernemer levert 2000 kilowattuur (kWh) terug aan de energiemaatschappij. Daarvoor krijgt hij van zijn energiemaatschappij een vergoeding. De vergoeding bedraagt 0,07 per kWh is. Over deze vergoeding brengt de ondernemer btw in rekening. Hiervoor stuurt hij een factuur aan de energiemaatschappij. Deze btw wordt als volgt berekend: 2000 x 0,07 x 21% btw = € 29,40.*

Met de zonnepanelen produceert de ondernemer verder 1000 kWh die hij privé verbruikt. Ook over deze stroom betaalt hij btw indien de zonnepanelen volledig tot het bedrijfsvermogen worden gerekend. Zie 20.2. De ondernemer gaat uit van het bedrag dat hij aan de energiebedrijf moet betalen voor de door hem ingekochte stroom per kWh. Inclusief de energiebelasting, maar exclusief de btw. De prijs bedraagt € 0,19 per kWh. De btw over de stroom die de ondernemer privé verbruikt, wordt als volgt berekend: 1000 x € 0,19 x 21% btw = € 39,90.

8.1.24 Vergoeding: betaling met creditcards, pincode e.d.

Bij betaling door middel van creditcards ontvangt de leverancier het door de koper verschuldigde bedrag van de creditcardorganisatie onder aftrek van een provisie. In deze situatie is de leverancier omzetbelasting verschuldigd over het door hem aan de koper in rekening gebrachte bedrag, inclusief het extra bedrag dat de leverancier soms in rekening brengt voor het feit dat de koper gebruikmaakt van de mogelijkheid te betalen met een creditcard. De leverancier mag de door de creditcardorganisatie in rekening gebrachte provisie niet in mindering brengen op het door de koper verschuldigde bedrag (HvJ EU, '*Chaussures Bally SA*', zaak C-18/92, ECLI:EU:C:1992:269).

De provisie die de creditcardorganisatie aan de detaillist in rekening brengt is namelijk niet een korting op of een vermindering van de verkoopprijs, maar een vergoeding voor een aparte prestatie die de creditcardorganisatie aan de detaillist bewijst. Deze prestatie van de creditcardorganisatie is vrijgesteld. Zie 12.8.8.
Als een leverancier als voorwaarde voor betaling met krediet- of betaalkaart eist dat de afnemer een bedrag aan hemzelf of aan een andere onderneming betaalt en het totaalbedrag dat de afnemer moet betalen niet afhangt van de wijze van betaling, maakt dat bedrag deel uit van de vergoeding voor de levering van de goederen of diensten (art. 42 Verordening nr. 282/2011/EG).
Bij betaling door middel van pincodeapparatuur brengt de leverancier soms een extra vergoeding in rekening. De leverancier is ook over dit extra bedrag omzetbelasting verschuldigd. Het hoort tot de vergoeding voor de levering of de dienst. Als een ondernemer tegen bijbetaling van een vaak geringe vergoeding toestaat dat een klant pint tot een hoger bedrag dan verschuldigd is over de aankopen, geldt voor die bijbetaling een vrijstelling. Zie 12.8.4. Deze vrijstelling leidt niet tot beperking van de aftrek bij de leverancier.

VOORBEELD Een detaillist levert aan een particulier een computer voor € 1210. De particulier betaalt het verschuldigde bedrag met gebruikmaking van een creditcard. Zijn rekening-courant bij de creditcardorganisatie wordt belast voor een bedrag van € 1210. De detaillist ontvangt dat bedrag van de creditcardorganisatie onder aftrek van een provisie van 3% (= € 36,30). Per saldo ontvangt de detaillist dus € 1173,70. De detaillist is echter aan omzetbelasting verschuldigd $^{21}/_{121}$ × € 1210 = € 210 (en niet $^{21}/_{121}$ × € 1173,70).

8.1.25 Vergoeding: schuldsanering natuurlijke personen

Op grond van de Wet sanering schulden natuurlijke personen kan een natuurlijk persoon onder bepaalde omstandigheden aan de rechtbank vragen om wettelijke sanering van zijn schulden. De rechter stelt dan een bewindvoerder aan. De bewindvoerder ontvangt daarvoor maandelijks een bedrag uit de boedel van de schuldenaar – gedurende maximaal drie jaar – en een bedrag van het ministerie van Justitie. Beide geldstromen vormen samen de vergoeding voor de, met 21% omzetbelasting belaste, diensten van de bewindvoerder.

8.1.26 Vergoeding: bouwstroom

Tijdens de bouw van een woning worden nog vóór de oplevering meters voor gas, water en elektriciteit geplaatst. De nutsbedrijven sluiten dan al overeenkomsten met de kopers van de woningen. Vaak gebruikt de aannemer daarna gas, water en elektriciteit in de betreffende woning. De kosten daarvan brengt het nutsbedrijf in rekening aan de koper van de woning. De aannemer vergoedt de koper deze kosten door ze (via een creditfactuur) in mindering te brengen op de koopaanneemsom. Volgens de staatssecretaris van Financiën mag de aannemer geen bedrag aan btw crediteren (Besluit nr. CPP2003/2134M). Hij blijft btw verschuldigd over de volledige aanneemsom. Hier zou tegenin kunnen worden gebracht dat de koper sommige bouwkosten voor eigen rekening neemt en daarom een vermindering van de bouwsom geniet. Alsdan is de aannemer btw verschuldigd over de verminderde aanneemsom. Besluit nr. CPP2003/2134M is inmiddels ingetrokken (Besluit nr. CPP2008/137M). Als reden daarvoor is opgegeven dat het besluit beschrijvend/casuïstisch van karakter is. De staatssecretaris heeft dus geen afstand genomen van het standpunt als zodanig.

8.1.27 Vergoeding: kunstuitleen en artotheken

De verhuur of uitlening van kunstvoorwerpen is een belaste prestatie. Zie 10.2.9.3. De btw is in beginsel verschuldigd over de volledige huurprijs of het volledige abonnementsgeld. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2017-16238, post a-29 paragraaf 3.8) dat heffing van btw achterwege kan blijven over het deel van de betaalde huursom/abonnementsbijdrage dat de huurder kan aanwenden bij de latere aankoop van een kunstwerk. Dat deel vormt een korting die buiten de btw-heffing blijft.
De verkopende ondernemer is btw verschuldigd ter zake van de levering van het kunstwerk over de eventuele bijbetaling door de abonnementhouder.

8.1.28 Vergoeding: telefoonabonnementen

Een telefoonabonnement kan volgens de staatssecretaris van Financiën – in tegenstelling tot een telefoonkaart (zie 8.3.4) – niet worden aangemerkt als een voucher (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Zie 8.3.1. Een abonnement is namelijk een overeenkomst tussen twee partijen waarbij de ene partij zich verplicht om over een bepaalde periode goederen te leveren of diensten te verrichten. De andere partij is verplicht om een (periodieke) betaling te verrichten. Volgens de staatssecretaris zijn de (periodieke) betalingen de tegenprestatie voor de leveringen of de diensten. Van een instrument dat kan worden ingewisseld zoals bedoeld in 8.3.1 is geen sprake. Daarom is bij een abonnement volgens de staatssecretaris geen sprake van een voucher. Bij een telefoonabonnement betaalt de abonnee maandelijks een bedrag voor een in de overeenkomst bepaalde omvang aan belminuten, sms-berichten en internetdata (de zgn. bundel). Als de abonnee meer belt, smst of internetdata verbruikt dan zijn bundel omvat, moet hij veelal bijbetalen. Van dergelijke abonnementen is het kenmerk dat de afnemer in staat wordt gesteld om telecommunicatiediensten te kunnen afnemen (HvJ EU, *'MEO-Serviços de Comunicações e Multimédia SA'*, zaak nr. C-295/17, ECLI:EU:C:2018:413). Die dienst wordt geacht te zijn verricht aan het einde van de abonnementsperiode waarop de betaling betrekking heeft (HvJ EU, *'Asparuhovo Lake Investment Company'*, zaak nr. C-463/14, ECLI:EU:C:2015:542). Volgens de staatssecretaris bestaat er bij die abonnementen geen recht op teruggaaf van de btw over het niet gebruikt bel-, sms- of datategoed. Over de eventuele bijbetaling bij overschrijding ervan is btw verschuldigd. Via telecommunicatiediensten kunnen ook diensten van derden worden afgenomen, bijv. contentdiensten. Die diensten worden doorgaans buiten het

k als het mogelijk is dat een gering deel van het abonnementsbedrag te gebruiken is voor de betaling van die andere diensten, neemt dit niet weg dat sprake is van een abonnement. Een ondernemer die namens een telecombedrijf telefoonabonnementen verkoopt of afsluit, verricht overigens een met btw belaste verkoop- of distributiedienst.

8.1.29 Vergoeding: verkoop postzegels

Voor de verkoop van losse postzegels door ondernemers, zoals eigenaren van boek- of souvenirwinkels en horecabedrijven, die postzegels verkopen voor dezelfde prijs als waarvoor zij deze kopen van PostNL (de zgn. frankeerwaarde), geldt formeel geen vrijstelling, zoals die bijv. wel geldt voor postdiensten. Zie 12.11. De BTW-Richtlijn (art. 135, lid 1, onderdeel h.) voorziet echter wel in een vrijstelling voor de verkoop van losse postzegels, waardoor toch geen btw hoeft te worden afgedragen over deze losse verkoop.

Winkeliers die tevens houder van een postagentschap zijn, ontvangen van PostNL een provisie. Deze provisie is vrijgesteld voor zover er sprake is van het verrichten van handelingen in het betalingsverkeer. Hierbij valt in het bijzonder te denken aan handelingen betreffende giro- en rekening-courantverkeer, betalingen en overmakingen. Zie 12.8.5.

Voor zover de winkelier deze provisie ontvangt wegens de verkoop van postzegels is hij daarover 21% omzetbelasting verschuldigd.

8.1.30 Vergoeding: honorarium curator

Het komt in de praktijk voor dat de rechter-commissaris aan een curator in een faillissement een honorarium toewijst dat hoger is dan het aanwezige boedelactief. Het honorarium is de vergoeding voor een prestatie van de curator waarover omzetbelasting is verschuldigd.

Als de curator de vergoeding geheel of gedeeltelijk niet betaald krijgt, heeft hij recht op teruggaaf van de berekende omzetbelasting. Zie 19.1.1. Om te voorkomen dat dit voor de curatoren leidt tot een onevenredige lastenverzwaring, heeft de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat de vergoeding van een curator in een faillissement wordt vastgesteld op het bedrag van het aanwezige zgn. *boedelactief* (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956).

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- het honorarium is hoger dan het aanwezige boedelactief en wordt toegewezen door de rechter-commissaris;
- als de curator vanwege een uiteindelijk gebleken groter boedelactief nadien méér ontvangt dan door hem in eerste instantie in rekening is gebracht, is hij alsnog over het meerdere omzetbelasting verschuldigd en dient hij ter zake een – eventueel tweede – factuur uit te reiken.

In de situatie dat de failliet geen aanspraak kan maken op aftrek van de door de curator in rekening te brengen voorbelasting, heeft de staatssecretaris bovendien goedgekeurd dat de vergoeding van een curator in een faillissement wordt vastgesteld op $^{100}/_{121}$-deel van het bedrag van het aanwezige boedelactief.

8.1.31 Vergoeding: levering landbouwproducten via de veiling

Veilingen

Bij de levering van landbouwproducten via een veiling wordt aangenomen dat de producten eerst aan de veiling worden geleverd en dat vervolgens de veiling deze producten aan de afnemers levert. Zie 6.2.13. Wegens de leveringen aan haar afnemers is de veiling op de gewone wijze omzetbelasting verschuldigd (meestal naar het 9%-tarief). Ter zake van de aanschaf van de landbouwproducten kan de veiling voorbelasting aftrekken.

Onder het aan de veiling 'in rekening gebrachte bedrag' moet worden verstaan het bedrag dat de veiling per saldo voor de geveilde goederen uitbetaalt. De veiling betaalt in dat geval (veelal) een bedrag uit dat gelijk is aan de zgn. *klokprijs*, verminderd met de kosten die de veiling ter zake in rekening brengt met betrekking tot de geveilde goederen (veilingkosten), het geheel verhoogd met de daarover verschuldigde btw. Zie ter verduidelijking het hiernavolgende voorbeeld.

***VOORBEELD** De totale klokprijs van een door een landbouwer ter veiling aangevoerde partij groenten bedraagt exclusief btw € 1100. De veilinghouder brengt voor die partij geveilde groenten aan de landbouwer € 100 aan veilingkosten in rekening. De landbouwer krijgt per saldo uitbetaald € 1000 (excl. btw). De afrekening voor de landbouwer zal er dan als volgt uitzien:*

totale klokprijs	*1100*
veilingkosten	*100*
	———
basis voor uitbetaling	*1000*
omzetbelasting 9%	*90*
	———
totaal	*1090*

In het hiervóór weergegeven voorbeeld is de netto-aankoopprijs van de door de veiling afgenomen partij groenten € 1000. Het op de afrekening vermelde bedrag aan omzetbelasting van € 90 kan de veiling immers op de gewone wijze in aftrek brengen. Zie 18.1.3. Het hiervóór bedoelde verschil tussen de klokprijs van de geveilde goederen en het bedrag dat per saldo aan de landbouwer wordt uitbetaald, ontstaat doordat de veiling bepaalde bedragen (de zgn. veilingkosten) in mindering brengt op de klokprijs. Die bedragen vormen in het algemeen vergoedingen voor door de veiling verrichte (met omzetbelasting belaste) nevenprestaties. Zie 8.1.1. De staatssecretaris van Financiën heeft echter goedgekeurd dat de veiling daarover geen omzetbelasting betaalt, maar deze bedragen in mindering brengt op de klokprijs (Besluit nr. 2017-21605). Vervolgens voldoet de landbouwer de omzetbelasting op basis van de met de vergoeding voor de nevenprestaties verminderde klokprijs. De veiling kan deze btw in aftrek brengen als is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden. Zie 18.1.3. Voorwaarde bij de goedkeuring is dat de veiling de regeling toepast op alle hiernavolgende bedragen:

- *veilingprovisie;*
- *fusthuur, koelloon, sorteerloon e.d.*, voor zover deze betrekking hebben op te veilen goederen. Te veilen goederen zijn in dit verband goederen die over de veiling zullen worden verhandeld. Zo hoeft de omstandigheid dat landbouwproducten gedurende langere tijd worden gekoeld zonder dat de landbouwer met betrekking tot die goederen een opdracht tot veilen heeft gegeven, op zichzelf niet te betekenen dat de veiling de betreffende goederen niet ter veiling onder zich heeft. Echter, wanneer de veiling fusthuur, koelloon, sorteerloon e.d. in rekening brengt voor prestaties die geen betrekking hebben op te veilen goederen, is hij voor die prestaties op de normale wijze omzetbelasting verschuldigd. Het verminderen van de klokprijs met bedoelde bedragen blijft dan achterwege;
- *de kosten van het vervoer van te veilen goederen.* Het betreft hier kosten die door de veilinghouder aan de landbouwer worden (door)berekend;
- *de vergoeding voor het verstrekken van zgn. veilingbrieven.*

8.1.31.1 Vergoeding: verpakkingsmateriaal en emballage verstrekt door de veiling

Met betrekking tot landbouwproducten die over een veiling worden verhandeld brengt de veiling de landbouwer vaak een vergoeding in rekening voor verstrekte verpakkingsmaterialen en/of emballage. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen:

1. eenmalig verpakkingsmateriaal. Zie 8.1.31.2;
2. meermalige emballage. Zie 8.1.31.3;
3. eenmalige emballage. Zie 8.1.31.4.

Zie 8.1.31.5 voor de verpakkingskosten die veilinghouders aan de landbouwer berekenen.

8.1.31.2 Vergoeding: eenmalig verpakkingsmateriaal

De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat veilingen die eenmalig verpakkingsmateriaal van o.m. papier en (golf)karton leveren aan landbouwers enz. de daarvoor in rekening gebrachte bedragen op dezelfde wijze in mindering brengen op de klokprijs als fusthuur e.d. (Besluit nr. 2017-21605). Zie 8.1.31. De veiling hoeft dan wegens deze levering geen 21% omzetbelasting te voldoen. Deze goedkeuring geldt slechts als de veiling *ter zake van het betrekken van dit eenmalig verpakkingsmateriaal van de papierfabrikant of -handelaar slechts 9% van de in rekening gebrachte vergoeding (het bedrag excl. omzetbelasting) als voorbelasting aftrekt* en als de betrokken landbouwers enz. tegen toepassing van deze goedkeuring geen bezwaar hebben.

***LETOP1**Naar onze mening is gebruikmaking van deze goedkeuring nadelig, omdat de veiling het bedrag dat zij in rekening brengt voor de levering van verpakkingsmateriaal zal verhogen met de niet-aftrekbare voorbelasting. (Zoals hiervóór is aangegeven kan de veiling ter zake van de aanschaf van het verpakkingsmateriaal slechts 9% omzetbelasting in aftrek brengen.) Als daarentegen de veiling de levering van het verpakkingsmateriaal belast met 21% omzetbelasting, kan de landbouwer deze belasting als voorbelasting aftrekken en kan ook de veiling de naar in rekening gebrachte omzetbelasting (volledig) aftrekken. De nettoprijs van het verpakkingsmateriaal zal dan lager zijn.*

***LETOP2**De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat de hierboven beschreven regeling in overleg met de landbouwsector zal worden herzien (Besluit nr. 2017-21605). Op het moment van publicatie van deze Almanak ontbrak het aan nadere informatie hierover.*

8.1.31.3 Vergoeding: meermalige emballage

Het statiegeld dat aan een landbouwer in rekening wordt gebracht of aan hem wordt gerestitueerd wegens de verstrekking of teruggaaf van meermalige emballage, moet voor de berekening van de aftrek *niet* met de klokprijs worden verrekend, omdat over die kosten geen omzetbelasting wordt geheven (Besluit nr. 2017-21605). Zie ook 8.1.11. Dit geldt ook als de verpakkingsmiddelen leeg door de veilinghouder worden verstrekt en door de landbouwer vervolgens – gevuld met te veilen goederen – worden terugbezorgd.

8.1.31.4 Vergoeding: eenmalige emballage

De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat als veilingen eenmalige emballage verstrekken aan landbouwers, als volgt mag worden gehandeld (Besluit nr. 2017-21605). De veilinghouder brengt op de afrekening met de landbouwer op de klokprijs een bedrag wegens leeg verstrekte verpakkingsmiddelen in mindering. Vervolgens telt hij – wegens gevuld ter veiling aangevoerde verpakkingsmiddelen – een bedrag bij, dat per exemplaar (bakje, doosje) meestal iets lager is dan het in mindering gebrachte bedrag per exemplaar. Het gaat hierbij om in het algemeen snel onbruikbaar geworden verpakkingsmiddelen die uitsluitend via een veiling ter beschikking van de landbouwer komen. Als voorbeelden kunnen worden genoemd aardbeiendoosjes en -bakjes (van kunststof of karton), champignondoosjes of -bakjes (van kunststof of ribkarton), tomaten- of druivenbakjes (van karton, kunststof of hout), komkommerdozen (van styropor), fruitdozen (van karton of kunststof), slakratten (van spaanderhout) en sladozen (van karton). De regeling mag ook worden toegepast bij verstrekking van zgn. polyzakjes voor het verpakken van sla.

LET OP De staatssecretaris heeft aangegeven dat de hierboven beschreven regeling in overleg met de landbouwsector zal worden herzien (Besluit nr. 2017-21605). Op het moment van publicatie van deze Almanak ontbrak het aan nadere informatie hierover.

8.1.31.5 Vergoeding: verpakkingskosten e.d. door veilinghouders berekend aan afnemers

Tot de voor de geveilde goederen – groente, fruit en/of sierteeltproducten – aan de *afnemer* in rekening gebrachte bedragen behoren ook de bedragen die een veilinghouder in rekening brengt wegens fusthuur, uitslagkosten, eenmalige emballage (zie 8.1.31.4), kosten van ompakken en bundelkosten (Besluit nr. 2017-21605). Dit betekent dat deze kosten belast zijn naar hetzelfde tarief als de geveilde goederen (meestal 9%). Het voorgaande geldt ook als die kosten op een afzonderlijke factuur aan de afnemer in rekening worden gebracht, mits die kosten betrekking hebben op door de afnemer via dezelfde veiling betrokken goederen. Dit verband moet blijken uit een verwijzing op de (afzonderlijke) factuur naar de factuur voor de groente, het fruit of de sierteeltproducten. Hebben de hiervóór bedoelde, al dan niet afzonderlijk gefactureerde kosten geen betrekking op via de desbetreffende veiling betrokken groente, fruit of sierteeltproducten, dan zijn zij steeds belast met 21%.

8.1.31.6 Vergoeding: kosten van verpakking

De door de veiling aan de afnemer in rekening te brengen kosten van verpakking, andere dan de in 8.1.31.5 bedoelde, ten opzichte waarvan bij terugzending van die verpakking aanspraak op terugbetaling bestaat, behoren niet tot de vergoeding waarover omzetbelasting is verschuldigd (Besluit nr. 2017-21605). Zie ook 8.1.11. Hetzelfde geldt uiteraard als de afnemer op zijn beurt bij volgende leveringen verpakkingskosten in rekening brengt, ook als het zgn. eenmalige verpakkingsmiddelen betreft waarop statiegeld rust. Ook de terugzending van de verpakking via de verschillende handelsschakels naar (uiteindelijk) de veiling, is niet belast.

8.1.31.7 Vergoeding: diverse kosten

De door de veilinghouder aan de afnemers in rekening te brengen bedragen voor koelen, sorteren, vracht en telefoongebruik zijn steeds belast met 21% (Besluit nr. 2017-21605).

8.1.32 Vergoeding: handel in bloembollen

De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat bij de handel in bloembollen wordt gehandeld overeenkomstig de hierna volgende regeling (Besluit nr. 2017-21605).

a Als veilingen voor de door bollenkwekers en bollenhandelaren aan hen verrichte leveringen voorlopige afrekeningen versturen waarop nog geen betalingen worden gedaan, kunnen deze afrekeningen voor de vraag op welk tijdstip de omzetbelasting door de kwekers en de handelaren wordt verschuldigd buiten beschouwing blijven, mits op die afrekeningen geen omzetbelasting in rekening wordt gebracht.

b De omzetbelasting ter zake van de over een veiling verrichte leveringen van bloembollen is verschuldigd in het tijdvak waarin de kwekers en de handelaren definitieve afrekeningen ontvangen. Dat tijdvak is voor bollenkwekers een kwartaal; voor handelaren gelden in dit opzicht de normale regels. Zie 4.2.1. Op de definitieve afrekeningen moet de omzetbelasting afzonderlijk worden vermeld; zij moeten vóór de betaaldatum worden uitgereikt.

c Met een definitieve afrekening wordt gelijkgesteld een overzicht van de rekening courant betreffende de door de kweker en de handelaar in een bepaalde periode verrichte leveringen van bloembollen. In dat overzicht kan, wat de verschillende leveringen betreft, worden verwezen naar de daarop betrekking hebbende voorlopige afrekeningen. De rekening-courant en de voorlopige afrekeningen moeten dus tezamen de gegevens bevatten die de facturen moeten inhouden. Zie 28.2.1. De omzetbelasting kan in dat overzicht voor alle leveringen gezamenlijk in één bedrag worden vermeld.

d Veilingen, kwekers van bloembollen en handelaren in bloembollen hoeven geen omzetbelasting te betalen over de leveringen van bloembollen aan afnemers die bloembollen plegen te exporteren, mits zij voor die leveringen aan de afnemers ook geen omzetbelasting in rekening brengen en verder in het bezit zijn van een verklaring – niet ouder dan een jaar en uitgereikt voordat de (definitieve) factuur is verstrekt – van de afnemer dat deze aan de hiervóór gestelde voorwaarde van export voldoet. De voorbelasting blijft echter bij de veilingen, kwekers en handelaren normaal aftrekbaar.

e Voor zover het totaal van de aan een exporteur in rekening gebrachte bedragen uitgaat boven het bedrag waarvoor de exporteur in de afgelopen twaalf maanden heeft uitgevoerd moet echter belasting aan de exporteur in rekening worden gebracht.

Voor de toepassing van de kleineondernemersregeling moet de 'verschuldigde belasting' (zie hfst. 24) echter worden berekend alsof de hiervóór bedoelde leveringen van bloembollen aan afnemers/exporteurs op de gewone wijze in de heffing waren betrokken.

a Exploitanten van veilingen, kwekers van en handelaren in bloembollen die belaste én niet-belaste leveringen van bloembollen verrichten, moeten afzonderlijk aantekening houden van enerzijds de belaste leveringen en anderzijds de levering waarvoor zij op grond van het bepaalde onder *d.* geen omzetbelasting hoeven te voldoen. Zij moeten ook de belaste en de niet-belaste omzet per categorie en per tijdvak waarover aangifte moet worden gedaan, totaliseren.

b Wegens door de veiling verrichte leveringen van bloembollen die niet onder d. vallen, moet de veilinghouder normaal omzetbelasting betalen. Op deze leveringen is het onder *a.*, *b.* en c. gestelde van overeenkomstige toepassing.

c In- en verkoopbureaus van bloembollenveilingen bemiddelen bij de totstandkoming van overeenkomsten tot levering van bloembollen. De bloembollen worden rechtstreeks door de bloembollenkweker aan de uiteindelijke koper geleverd. Er vindt in deze gevallen geen levering plaats aan en/of door het in- en verkoopbureau. In verband hiermee kan het onder a. t/m *f.* hiervóór gestelde geen toepassing vinden ten aanzien van de prestaties van deze in- en verkoopbureaus. De in- en verkoopbureaus zijn over hun bemiddelingsprestaties 21% omzetbelasting verschuldigd.

d Bij leveringen van bloembollen door kwekers en handelaren anders dan over een veiling, ontvangen de kweker en de handelaar in het algemeen geen afrekeningen van de afnemer, maar geven zij zelf (voorlopige en definitieve) facturen af. In deze gevallen vindt het onder *a.* en *b.* gestelde overeenkomstige toepassing. Dat houdt in dat de belasting is verschuldigd in het tijdvak waarin de definitieve factuur wordt uitgereikt, mits die uitreiking plaatsvindt vóór de betaaldatum en op de voorlopige stukken (leveringsnota's) geen omzetbelasting in rekening wordt gebracht.

Op de leveringen van bloembollen door de afnemers van de veilingen vinden de bepalingen inzake de omzetbelasting op de gewone wijze toepassing, tenzij in de voorgaande punten daarvan mocht zijn afgeweken. Zie 10.2.22.1 voor het begrip 'bloembollen'.

8.1.33 Vergoeding: handel in boomkwekerijproducten

De staatssecretaris van Financiën heeft voor de handel in boomkwekerijproducten ten aanzien van de facturering en het tijdstip van verschuldigd worden van de omzetbelasting een goedkeuring getroffen (Besluit nr. 2017-21605). Deze goedkeuring volgt hierna.

a Als kwekers van en handelaren in boomkwekerijproducten ter zake van verrichte leveringen van die producten voorlopige afrekeningen versturen waarop de afnemers nog niet betalen, kunnen deze afrekeningen voor de vraag op welk tijdstip de omzetbelasting door de kwekers en de handelaren wordt verschuldigd buiten beschouwing blijven. Voorwaarde is dat op die afrekeningen geen omzetbelasting in rekening wordt gebracht. Hierbij kan desgewenst van het verzenden van voorlopige afrekeningen worden afgezien. In dat geval kan per afnemer en tijdvak (zie *b.* hierna) worden volstaan met het verzenden van één factuur die uiteraard aan alle wettelijke eisen moet voldoen. Zie 28.2.1.

b De omzetbelasting over door kwekers en handelaren verrichte leveringen van boomkwekerijproducten is verschuldigd in het tijdvak waarin de definitieve afrekeningen worden verzonden. Dat tijdvak is voor kwekers (waaronder begrepen kwekers die bijkomstig ook van anderen betrokken boomkwekerijproducten leveren) een kwartaal. Voor handelaren (waaronder begrepen handelaren die bijkomstig ook zelfgekweekte boomkwekerijproducten leveren) gelden in dit opzicht de gewone regels. Zie 4.2.1. Op deze definitieve afrekeningen moet de omzetbelasting afzonderlijk worden vermeld. Zij moeten worden uitgereikt vóór de vervaldata, zijnde 15 januari voor de leveringen in het tijdvak 1 september t/m 25 december, 15 mei voor de leveringen in het tijdvak 26 december t/m 30 april en 1 november voor de leveringen in het tijdvak 1 mei t/m 31 augustus. De definitieve afrekeningen mogen eerder worden verzonden dan uit het hiervóór vermelde voortvloeit, met dien verstande dat met betrekking tot de datum van verzending van die afrekeningen een bestendige gedragslijn moet worden gevolgd. Dat houdt uiteraard niet in dat alle afrekeningen die betrekking hebben op de in een bepaalde periode verrichte leveringen op één dag zouden moeten worden verzonden. Bij het eerder uitreiken van de definitieve afrekeningen wordt de omzetbelasting uiteraard ook eerder verschuldigd.

c Met een definitieve afrekening wordt gelijkgesteld een overzicht van de rekening-courant betreffende de door de kweker of de handelaar in een bepaalde periode verrichte leveringen van boomkwekerijproducten. In dat overzicht kan, wat de verschillende leveringen betreft, worden verwezen naar de daarop betrekking hebbende voorlopige afrekeningen. De rekening-courant en de voorlopige afrekeningen moeten dus samen de gegevens bevatten die de facturen moeten inhouden. Zie 28.2.1. De omzetbelasting in voorgaand overzicht voor alle in de desbetreffende periode verrichte leveringen moet in één bedrag worden vermeld.

Zie 10.2.22.4 voor het begrip 'boomkwekerijproducten'.

8.2 Vergoeding: fictieve intracommunautaire verwerving, onttrekking voor privédoeleinden en bedrijfsbeëindiging

Art. 8, lid 3, Wet OB

De ondernemer die goederen aan zijn bedrijf onttrekt voor privédoeleinden van hemzelf of zijn personeel of bij de beëindiging van zijn bedrijf goederen onder zich houdt, verricht daarmee een fictieve levering. Dit geldt alleen als de ondernemer bij de aanschaf van de goederen de voorbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht. Zie 6.2.9, 20.3.1 en 20.3.2. Daarnaast is er sprake van een fictieve levering als een ondernemer vanuit zijn onderneming goederen om niet aan derden verstrekt als hij bij de aanschaf van die goederen voorbelasting heeft afgetrokken. Zie 6.2.10.

Verder verricht de ondernemer die zijn eigen goederen overbrengt naar een andere EU-lidstaat in sommige gevallen een fictieve levering. Zie 16.2.1. Deze levering zal in de regel als intracommunautaire levering onder het nultarief vallen, maar moet wel worden vermeld op de Opgaaf ICP. Zie 3.7.

Bij deze verschillende, speciaal voor de heffing van omzetbelasting in de wet opgenomen fictieve leveringen brengt de ondernemer geen vergoeding in rekening aan een ander. Daarom gelden voor deze gevallen bijzondere regels voor de vaststelling van de vergoeding (het bedrag waarover de omzetbelasting wordt berekend). De vergoeding bij fictieve leveringen is:

- de *aankoopprijs* van de goederen of van soortgelijke goederen; of, als er geen aankoopprijs is:
- de *kostprijs* van de goederen.

De aankoopprijs of de kostprijs wordt berekend op het tijdstip waarop de fictieve levering plaatsvindt en is exclusief omzetbelasting. Voor een fictieve levering die uiterlijk één jaar na een aanschaf van het goed plaatsvindt, heeft de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat de vergoeding wordt vastgesteld op de *historische aankoopprijs* van het goed exclusief omzetbelasting (Besluit nr. DLKD2010/04950, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22966).

Bij de verdere uitwerking en de toepassing van deze regels wordt onderscheid gemaakt tussen de fictieve levering van aangeschafte goederen en de fictieve levering van goederen die de ondernemer in eigen bedrijf heeft vervaardigd. Zie 8.2.3 en 8.2.3.3.

LET OP* Bij het gebruiken van bedrijfsgoederen mede voor privédoeleinden van de ondernemer zelf of voor zijn personeel, is sprake van fictieve diensten. Zie 20.4. Hetzelfde geldt bij diensten die worden aangeschaft voor gebruik in de onderneming, maar tevens voor privédoeleinden worden gebruikt. Zie 20.4. Ook is er sprake van een fictieve dienst als een ondernemer vanuit zijn onderneming gratis diensten verricht voor eigen privédoeleinden of privédoeleinden van zijn personeel. Zie 20.4.3. Voor al deze fictieve diensten is btw verschuldigd. Zie 20.4.4 voor het bedrag waarover bij deze fictieve diensten omzetbelasting wordt geheven.

8.2.1 Vergoeding: intracommunautaire verwerving eigen goederen

Het in dit punt en in 8.2.3 vermelde is in beginsel van overeenkomstige toepassing op de intracommunautaire verwervingen die een ondernemer verricht doordat hij binnen zijn onderneming eigen goederen overbrengt vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland. Wegens deze zgn. fictieve intracommunautaire verwervingen, die voortvloeien uit fictieve intracommunautaire leveringen in die andere EU-lidstaten, is omzetbelasting verschuldigd. Zie 14.1.1.1. Er wordt echter geen factuur opgemaakt; het zijn immers de eigen goederen die worden overgebracht naar Nederland. In deze gevallen wordt omzetbelasting geheven over de *aankoopprijs* of de *kostprijs* van die goederen. Als de goederen worden gebruikt voor belaste prestaties, kan de ondernemer deze omzetbelasting meteen weer als voorbelasting aftrekken. Zie 18.3.1. De hoogte van de aankoopprijs of de kostprijs maakt dan niet zoveel uit.

Of alle regels zoals die zijn opgenomen in 8.2.3 overigens volledig van toepassing zijn op fictieve intracommunautaire verwervingen is niet duidelijk. Wij adviseren om voor eventuele vragen op dit punt contact op te nemen met de inspecteur.

8.2.2 Vergoeding: onttrekken van 'bestanddelen'

Het kan zijn dat er wegens de onttrekking aan het bedrijfsvermogen van een goed voor privédoeleinden geen omzetbelasting is verschuldigd, omdat er indertijd bij de aankoop van dat goed geen omzetbelasting in aftrek kon worden gebracht. Een auto is bijv. gekocht onder de margeregeling en wordt later overgebracht naar privé. Zie 6.2.9 en 20.3.1. Als er dan aan dat goed bestanddelen zijn aangebracht waarvoor omzetbelasting is afgetrokken, is er wegens de overgang naar privé van die bestanddelen wel omzetbelasting verschuldigd. De omzetbelasting wordt dan geheven over de ten tijde van de onttrekking geldende prijs van de in het goed geïntegreerde bestanddelen. Anders gezegd, over de restwaarde van de bestanddelen.

Bestanddelen zijn goederen die door integratie in een ander goed hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren en die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het goed die bij de onttrekking niet volledig is verbruikt (HvJ EU, '*Fischer*' en '*Brandenstein*', gevoegde zaken C-322/99 en C-323/99, ECLI:EU:C:2001:280). Wij denken dat het in de praktijk niet altijd eenvoudig is om vast te stellen dat er bestanddelen zijn onttrokken en wat de restwaarde daarvan is.

8.2.3 Vergoeding: fictieve leveringen

Bij een fictieve levering van aangeschafte goederen zal het gaan om goederen die aan het bedrijfsvermogen worden onttrokken voor privédoeleinden of voor het gratis verstrekken aan derden. Er is dan in beginsel omzetbelasting verschuldigd over de aankoopprijs van deze of van soortgelijke goederen op het moment dat de levering plaatsvindt. Op grond van aanwijzingen gegeven door de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956) kan onderscheid worden gemaakt tussen een fictieve levering die uiterlijk één jaar na aanschaf van een goed plaatsvindt (zie 8.2.3.1) en een fictieve levering die na één jaar na aanschaf van het goed plaatsvindt. Zie 8.2.3.2.

Een bijzondere situatie doet zich voor als de onttrekking van het goed zelf niet tot heffing van omzetbelasting leidt, maar er wegens de onttrekking van bestanddelen die zijn geïntegreerd in het goed wel omzetbelasting is verschuldigd. Zie 8.2.2. Ook bij een fictieve levering van eigen goederen die naar een andere EU-lidstaat worden overgebracht kan het gaan om aangeschafte goederen. Naar onze mening kunnen de regels bij onttrekking voor privé zo nodig op overeenkomstige wijze worden toegepast.

8.2.3.1 Vergoeding: fictieve levering uiterlijk één jaar na aanschaf van goed

Als een ondernemer een goed aanschaft en dit *binnen een jaar* aan het bedrijfsvermogen onttrekt voor privégebruik of bij de beëindiging van zijn bedrijf onder zich houdt, moet de ondernemer omzetbelasting betalen (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956):

- over de prijs (excl. omzetbelasting) die hij toen voor dat goed heeft betaald (zgn. historische aankoopprijs); óf
- over de prijs (excl. omzetbelasting) die hij op dit moment bij inkoop voor zijn bedrijf zou moeten betalen voor dat
  lijkbaar goed, als deze prijs lager is dan de vroegere aanschafprijs.

8.2.3.2 Vergoeding: fictieve levering vanaf één jaar na aanschaf goed

Als een ondernemer een goed aanschaft en dit *na één jaar* aan het bedrijfsvermogen onttrekt voor privégebruik of bij de beëindiging van zijn bedrijf onder zich houdt, wordt de vergoeding gesteld op het bedrag (excl. omzetbelasting) dat hij op dat moment zou moeten betalen voor dat goed of een vergelijkbaar goed in dezelfde staat (zgn. actuele kostprijs). Als er geen vergelijkbare goederen werden verhandeld en het goed op het moment van de fictieve levering in waarde was gedaald, had de staatssecretaris van Financiën aangegeven (Besluit nr. 279-7382, gewijzigd bij Besluit nr. 279-15144) dat voor het vaststellen van de vergoeding mocht worden uitgegaan van de inkoopprijs exclusief omzetbelasting die bij aanschaf is betaald (de zgn. historische kostprijs). Die prijs mocht de ondernemer verminderen met een redelijk afschrijvingspercentage. Voor de bepaling van het afschrijvingspercentage kon aansluiting worden gezocht bij de voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting aanvaarde gedragslijn op dat punt. Het hiervóór genoemde besluit is formeel ingetrokken omdat het achterhaald is vanwege tijdsverloop (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Naar onze mening kan daar in voorkomend geval nog steeds een beroep op worden gedaan. Omdat het moeilijk zal zijn de prijs van een vergelijkbaar goed vast te stellen, zal naar onze mening in de praktijk meestal omzetbelasting moeten worden betaald over de boekwaarde van het goed, op voorwaarde dat de afschrijving redelijk is. Voor eventuele vragen hierover kan de ondernemer zich wenden tot zijn inspecteur.

***VOORBEELD** Winkelier B heeft een auto gekocht voor € 20 000 exclusief btw. De bij aankoop betaalde btw heeft hij volledig in aftrek gebracht. Hij schrijft deze auto in vijf jaar af; de afschrijving bedraagt dus € 4000 per jaar. Na drie jaar staakt B zijn bedrijf en brengt de auto over naar privé. Omdat de afschrijving duidelijk hoger is dan de waardevermindering van de auto, kan B niet volstaan met betaling van btw over de boekwaarde van € 8000. Hij moet het bedrag nemen (excl. btw) dat hij op dit moment zou moeten betalen voor een soortgelijke auto die zich in dezelfde staat bevindt als zijn eigen auto. Stel dat hij voor zo'n auto (zonder garantie!) € 9500 zou moeten betalen, dan is hij over dit bedrag btw verschuldigd.*

8.2.3.3 Vergoeding: zelf vervaardigde goederen

Bij het bestemmen voor privédoeleinden of het onder zich hebben van bedrijfsgoederen ten tijde van een bedrijfsbeëindiging, moet voor de hoogte van de vergoeding van zelf vervaardigde goederen worden aangesloten bij de kostprijs van een vergelijkbaar goed. De staatssecretaris van Financiën had in een besluit hierbij o.a. de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. 279-7382, gewijzigd bij Besluit nr. 279-15144). Als een vergelijkbaar goed niet meer werd vervaardigd, werd uitgegaan van de prijs van een vergelijkbaar goed (verminderd met een winstopslag en het constante deel van de algemene kosten van dat goed). Als er evenmin nog werd gehandeld in vergelijkbare goederen, kon worden uitgegaan van de historische kostprijs verminderd met een redelijk te achten bedrag aan afschrijvingskosten. Het hiervóór genoemde besluit is formeel ingetrokken omdat het achterhaald is vanwege tijdsverloop (Besluit nr. BLKB2018/84956, zoals gewijzigd bij nr. 2020-22956). De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Naar onze mening kan daar in voorkomend geval nog steeds een beroep op worden gedaan. De ondernemer kan zich daarvoor wenden tot zijn inspecteur.

8.3 Vergoeding: vouchers, zegels, waardebonnen e.d.

In de Wet OB is een btw-regeling voor vouchers opgenomen (zie artt. 2a, onderdeel t, u, v, 28zh, 28zi en 28zj Wet OB). Zie 8.3.1, 8.3.2 en 8.3.3. In het bijbehorende beleidsbesluit (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629) geeft de staatssecretaris van Financiën aanwijzingen voor de btw-behandeling van:

- telefoonkaarten. Zie 8.3.4;
- cadeaubonnen. Zie 8.3.5;
- zegels. Zie 8.3.6; en
- waardebonnen. Zie 8.3.7.

8.3.1 Vergoeding: vouchers

Definitie voucher

Een voucher heeft doorgaans een achterliggend commercieel of promotioneel doel, zoals het stimuleren van de verkoop van bepaalde goederen of diensten en/of het vergemakkelijken van de betaling van deze goederen of diensten. Zo kan de markt voor bepaalde goederen of diensten worden ontwikkeld, kan aan klantenbinding worden gedaan of kan het betalingsproces worden vergemakkelijkt. Consumenten krijgen doorgaans de beschikking over vouchers door deze aan te kopen, maar het is ook mogelijk dat bepaalde aanbieders van goederen of diensten vouchers gratis ter beschikking stellen. In de dagelijkse praktijk komt een voucher in veel vormen voor. De staatssecretaris van Financiën Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629) heeft een voucher gedefinieerd als een *instrument ter zake waarvan de verplichting bestaat om het als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie te aanvaarden voor bepaalde goederenleveringen of diensten*. Daarbij moet uit de bijbehorende documentatie blijken om welke goederenleveringen of diensten het gaat, of wie potentieel tegen inwisseling van de voucher de goederenleveringen of diensten moet verrichten. Bij vouchers gaat het in dit verband – kort gezegd – dus om documenten, kaarten, bonnen enz. die recht geven op het verrichten van een dienst of de levering van een goed. De verschijningsvorm van de voucher is niet van belang. Die kan fysiek (bijv. een boekenbon) of digitaal zijn (bijv. een couponcode die in een webshop kan worden gebruikt). Voor de kwalificatie van voucher geldt als voorwaarde dat op de voucher of in de bijbehorende documentatie (bijv. de algemene voorwaarden) vermeld staat:

- wat het goed of de dienst is; óf
- wie de potentiële leverancier(s) en/of dienstverrichter(s) zijn.

Soorten vouchers

In de btw-regeling voor vouchers wordt een onderscheid gemaakt tussen:

- vouchers voor enkelvoudig gebruik. Zie 8.3.2;
- vouchers voor meervoudig gebruik. Zie 8.3.3.

Bij voornoemd onderscheid draait het om de vraag of er op het moment van uitgifte van de voucher voldoende informatie beschikbaar is om te bepalen waar en hoeveel btw zal worden geheven ter zake van goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvoor de voucher uiteindelijk zal worden ingewisseld.
Instrumenten die op zichzelf bezien niet kwalificeren als een voucher kunnen samen (bijv. bij een vol spaarboekje) wel als voucher worden aangemerkt. Dergelijke vouchers worden aangemerkt als vouchers voor meervoudig gebruik. Zie 8.3.3. Als vouchers kwalificeren o.m.:

- telefoonkaarten die met een aangekochte code kunnen worden opgewaardeerd. Zie 8.3.4;
- cadeaubonnen, zoals boeken-, cd-, theater-, concert-, bioscoop- en VVV-bonnen. Zie 8.3.5;

***LET OP** Als een tegoed op een kaart of bon kan worden ingewisseld voor de aankoop van in beginsel alle goederen of diensten bij elke leverancier, dan is geen sprake van een voucher. In dat geval kwalificeert de kaart of bon namelijk als een algemeen betaalmiddel. Een voorbeeld hiervan is een creditcard uitgegeven door een warenhuis. Voor leveringen en diensten met betrekking tot een algemeen betaalmiddel geldt een btw-vrijstelling. Zie 12.8.1.*

Voucher als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie
Een voucher kan recht geven op een gehele of gedeeltelijke tegenprestatie. Een voucher dient als gehele tegenprestatie voor een te verrichten goederenlevering of dienst als geen aanvullende betaling nodig is. Dit is bijvoorbeeld het geval als een voucher wordt ingewisseld voor een overnachting in een bepaald hotel. Ook is het mogelijk dat een voucher een zodanige waarde heeft dat hij als gehele tegenprestatie kan gelden voor een aantal afzonderlijke prestaties. Zie het voorbeeld hierna.

***VOORBEELD** Een voucher geeft recht op een reis met het openbaar vervoer en toegang tot een museum. In dat geval dient de voucher als gehele tegenprestatie voor de betreffende diensten, maar wordt de voucher niet in een keer volledig gebruikt. Eerst dient de voucher als tegenprestatie voor de reis met het openbaar vervoer en vervolgens als tegenprestatie voor het museumbezoek.*

Een voucher dient als gedeeltelijke tegenprestatie voor een te verrichten goederenlevering of dienst als een aanvullende betaling nodig is. Zie het voorbeeld hierna.

***VOORBEELD** Een voucher ter waarde van € 10 kan door een consument worden ingewisseld in een winkel voor een of meerdere producten die in totaal € 10 kosten. In dat geval dient de voucher als gehele tegenprestatie voor deze producten (vgl. het hierboven vermelde voorbeeld). Het is daarentegen ook mogelijk dat de consument één product van € 15 uitkiest. In dat geval dient de voucher als gedeeltelijke tegenprestatie voor dit product. De consument zal een aanvullende betaling van € 5 moeten doen om het product met de voucher van € 10 te verkrijgen. Die aanvullende betaling kan hij doen met een andere voucher of in geld.*

***LET OP** Instrumenten die de houder het recht geven op een korting bij de aankoop van goederen of levering van diensten, maar geen recht op het ontvangen van zulke goederen of diensten, kunnen volgens de staatssecretaris van Financiën niet worden aangemerkt als vouchers (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Volgens hem moeten die instrumenten worden aangemerkt als waardebonnen. Vouchers onderscheiden zich volgens de staatssecretaris van waardebonnen omdat een voucher kan worden ingewisseld of worden gebruikt zonder dat bijbetaling is vereist. Wel kan de consument kiezen voor een duurder(e) goed of dienst, waardoor alsnog een bijbetaling nodig is. De voucher wordt dan als gedeeltelijke tegenprestatie gebruikt (vgl. het voorbeeld hiervóór). Bij een waardebon is daarentegen altijd bijbetaling noodzakelijk. Zie het voorbeeld hierna. Zie voor de btw-behandeling van waardebonnen 8.3.7.*

***VOORBEELD** Een consument ontvangt bij de aanschaf van een wasmachine een gratis bon met een waarde van € 10 die met een bijbetaling van € 15 kan worden ingewisseld voor een strijkijzer. Die bon wordt door de uitgever in dit voorbeeld gepresenteerd alsof hij onderdeel vormt van de betaling, maar is in werkelijkheid een waardebon omdat voor het verkrijgen van de strijkijzer de bijbetaling van € 15 noodzakelijk is.*

Als vouchers kunnen bovendien niet worden aangemerkt:

- zegels. Zie 8.3.6;
- abonnementen, zoals een telefoonabonnement (zie 8.1.38).

8.3.2 Vergoeding: vouchers voor enkelvoudig gebruik

Art. 2a, lid 1, onderdeel u, Wet OB

Een voucher voor enkelvoudig gebruik is een voucher waarbij op het tijdstip van uitgifte of overdracht van de voucher vaststaat:

- wat de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting is (zie 6.7 en 7.6) waarop de voucher betrekking heeft; *en*
- wat het bedrag is van de over die goederen of diensten verschuldigde btw.

De btw-behandeling ter zake van de goederenlevering of dienstverrichting bij inwisseling van voornoemde voucher is dus bekend op het moment van uitgifte of verkoop van de voucher. Daartoe moet bijvoorbeeld de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, bekend zijn op het tijdstip van de uitgifte of overdracht van de voucher. Daarnaast zal ook bekend moeten zijn welk btw-tarief (zie 9.1) van toepassing is (of eventueel een vrijstelling, zie hfst. 12) en wat de gevolgen zijn van een bijzondere heffingsregeling (bijvoorbeeld marge- en reisbureauregeling in resp. 26.1 en 8.4), indien van toepassing. Vaak zullen dit vouchers zijn die betrekking hebben op één specifieke prestatie. Zie ook Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629. Zie hieronder Voorbeeld 1 en 2.

***VOORBEELD 1** Ondernemer A geeft (tegen vergoeding) een bon uit die gebruikt kan worden voor een bioscoop in Nederland. In dat geval is duidelijk sprake van een voucher voor enkelvoudig gebruik. Op het moment van uitgifte is immers bekend dat de onderliggende prestatie altijd in Nederland belast zal worden (zie 7.5.5) tegen het verlaagde btw-tarief (zie 10.3.13).*

***VOORBEELD 2** Ondernemer B geeft een bon uit (tegen vergoeding) die zowel voor de bioscoop als voor een dierentuin in Nederland kan worden gebruikt. Ook in dat geval is sprake van een voucher voor enkelvoudig gebruik aangezien de btw-behandeling van de onderliggende prestaties bekend is op het moment van uitgifte. Het verlenen van toegang tot een dierentuin in Nederland is immers ook belast tegen het verlaagde btw-tarief van 9% . Zie 10.3.13. Het feit dat de voucher voor meerdere prestaties kan worden gebruikt doet daar niet aan af.*

***LET OP** Vervoersbewijzen, toegangskaartjes e.d. worden in beginsel ook aangemerkt als vouchers voor enkelvoudig gebruik (Kamerstukken II, 2016 2017, 31766, nr.3).*

8.3.2.1 Vergoeding: btw-heffing vouchers voor enkelvoudig gebruik

Art. 28zh Wet OB

Elke overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik tegen vergoeding wordt beschouwd als de levering van het goed of de verrichting van de dienst waarop de voucher betrekking heeft. Dit betekent dat de uitgever of leverancier van de voucher voor enkelvoudig gebruik over de verkoop daarvan btw is verschuldigd *alsof de goederen en diensten waarop de voucher betrekking heeft op dat moment worden geleverd.*

***LET OP** Het voornoemde geldt slechts voor de overdracht van een voucher door een ondernemer die in eigen naam en voor eigen rekening handelt. Dit betekent dat als een ondernemer (bijv. een distributeur) de voucher voor enkelvoudig gebruik in eigen naam en voor eigen rekening doorverkoopt, hij btw is verschuldigd alsof hij de goederen en/of diensten heeft verricht waarop de voucher betrekking heeft. Wanneer een distributeur daarentegen in naam van een andere ondernemer (bijv. ondernemer A) een voucher voor enkelvoudig gebruik overdraagt, wordt de voucher geacht te zijn overgedragen door ondernemer A. De distributeur verricht daarbij een distributie- of promotiedienst aan ondernemer A. Omdat een voucher niet kan worden aangemerkt als wettig betaalmiddel, is de vrijstelling genoemd in 12.8.1 niet van toepassing. Zie ook 8.3.1, Let op 1. De door de distributeur verrichte distributie- of promotiedienst is daarom onderworpen aan het algemene btw-tarief.*

De vergoeding

De vergoeding voor de verkoop van vouchers voor enkelvoudig gebruik wordt bepaald met toepassing van de algemene regels voor de maatstaf van heffing die zijn opgenomen in 8.1.1. De vergoeding bestaat dus uit het totale bedrag dat voor de voucher in rekening wordt gebracht, verminderd met de in dat bedrag begrepen btw. Als meer wordt voldaan dan in rekening is gebracht, wordt hetgeen dat is voldaan in de btw-heffing betrokken. Zie 8.1.4. Bij elke doorverkoop van de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt de vergoeding op dezelfde manier vastgesteld als bij de eerste overdracht van de voucher.

De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverlening wanneer de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt gebruikt of ingewisseld, wordt btw-technisch niet als (belastbare) prestatie gezien, omdat de prestatie nou eenmaal geacht wordt te zijn verricht op het moment van uitgifte of verkoop van de voucher.

***LET OP 1** Het kan zijn dat de consument de voucher voor enkelvoudig gebruik inwisselt of gebruikt voor een goed of een dienst met een hogere waarde dan de waarde van de voucher, en dus een bedrag moet bijbetalen. De ondernemer die de bijbetaling ontvangt is echter wel btw verschuldigd over die bijbetaling. Zie het voorbeeld hierna.*

***LET OP 2** Als een voucher voor enkelvoudig gebruik (tijdens de geldigheidsperiode) niet wordt ingewisseld, bestaat geen recht op teruggaaf van btw (zie 19.1.1) die is begrepen in de aankoopprijs van de voucher. Een bijzonder geval is in dit kader een ongebruikte voucher voor enkelvoudig gebruik die wordt teruggenomen en terugbetaald door de uitgever. Bijvoorbeeld teruggenomen tickets door de organisator van een concert in verband met een afgelasting. In die gevallen kan de organisator voor die voucher voor enkelvoudig gebruik de verschuldigde btw corrigeren als bedoeld in 19.1.1.*

Inwisseling voucher voor enkelvoudig gebruik bij een andere ondernemer dan de uitgever

In de praktijk komt het voor dat de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt ingewisseld bij een andere ondernemer dan de uitgever van de voucher. In die situatie geldt dat de ondernemer bij wie de voucher wordt ingewisseld, geacht wordt de leveringen of diensten waarop de voucher betrekking heeft te hebben verricht aan de uitgever van de voucher. Dit betekent dat eerstbedoelde ondernemer ter zake daarvan een factuur met btw dient uit te reiken aan de uitgever van de voucher. Die goederenlevering of dienst vindt plaats op het moment dat de consument de voucher voor enkelvoudig gebruik als tegenprestatie inwisselt of gebruikt. Zie ter verduidelijking het hiernavolgende voorbeeld.

***VOORBEELD** Ondernemer Y geeft een voucher uit tegen vergoeding. Het is een voucher voor enkelvoudig gebruik omdat hij alleen kan worden gebruikt bij de betaling voor de levering van boeken binnen Nederland (door aangesloten boekhandels). De voucher heeft een nominale waarde van € 100.*

Y verkoopt de voucher aan boekhandel A voor € 90 (incl. btw). Omdat het om de verkoop van een voucher voor enkelvoudig gebruik gaat, wordt Y geacht boeken te leveren aan boekhandel A, voor een bedrag van € 90. Hiervoor moet Y een factuur uitreiken aan boekhandel A.

Boekhandel A verkoopt de voucher voor enkelvoudig gebruik vervolgens aan ondernemer X voor € 100 (incl. btw). Ondernemer X wil de voucher namelijk in het kader van zijn onderneming gebruiken voor een promotionele actie. Boekhandel A wordt geacht ondernemer X boeken te leveren tegen een vergoeding van € 100, waarvoor boekhandel A een factuur aan ondernemer X moet uitreiken.

Ondernemer X bestelt uiteindelijk zijn boeken bij boekhandel B. Die boeken kosten in totaal € 250. Ondernemer X betaalt die boeken met de voucher voor enkelvoudig gebruik (nominale waarde € 100) en doet een bijbetaling van € 150. Boekhandel B wordt geacht ondernemer X slechts boeken te leveren voor zover deze niet met de voucher zijn betaald. Immers, boekhandel B wordt geacht ondernemer Y (uitgever van de voucher) boeken te hebben geleverd voor zover de boeken worden betaald met de voucher. Hiervoor ontvangt boekhandel B € 80 (incl. btw) van ondernemer Y. Dit betekent dat boekhandel B twéé facturen moet uitreiken: één aan ondernemer X voor een bedrag van € 150 (incl. btw) en één aan ondernemer Y voor € 80 (incl. btw).

8.3.2.2 Vergoeding: gratis verstrekte vouchers voor enkelvoudig gebruik

Naast vouchers tegen betaling, kunnen ondernemers ook gratis vouchers verstrekken. Een gratis verstrekte voucher kan slechts als voucher voor enkelvoudig gebruik worden aangemerkt, als bij de overdracht ervan bekend is tegen welk(e) specifiek(e) goed of dienst de voucher kan worden ingewisseld en wat het bedrag is van over dat goed of die dienst verschuldigde btw. Zie 8.3.2. De staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629) sluit voor de btw-heffing van vouchers die gratis worden overgedragen aan bij de bestaande btw-behandeling van goederen en diensten die *om niet* worden verstrekt (de zgn. fictieve leveringen en diensten). Zie 20.3 en 20.4. Dit betekent dat als de gratis verstrekte voucher recht geeft op een goed, de verschuldigde btw wordt berekend op basis van de inkoopprijs van het goed, of soortgelijk goed of de kostprijs van het goed. Zie 20.3.3. Voor de aanwezigheid van een fictieve levering moet overigens wel aan de overige voorwaarden voor een dergelijke levering worden voldaan. Zo is pas sprake van een fictieve levering als met betrekking tot het goed of de bestanddelen daarvan (waarop de voucher betrekking heeft) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan. Zie 20.3.

***LET OP 1** Heffing bij de verstrekking van een gratis voucher blijft achterwege als de voucher wordt aangemerkt als een geschenk van geringe waarde of als monster (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Bij een geschenk van geringe waarde of monster gaat het om een goed met een waarde van maximaal € 15. De waarde wordt bepaald aan de hand van het onderliggende goed (het goed waarvoor de voucher kan worden ingewisseld of gebruikt). In een spaarsysteem waarbij meerdere instrumenten samen een voucher vormen (zie 8.3.3.4), dient niet per verstrekte bon maar per onderliggend goed beoordeeld te worden of sprake is van een geschenk van geringe waarde of monster.*

***LET OP 2** Heffing bij de verstrekking van een gratis voucher blijft bovendien achterwege als de voucher recht geeft op een dienst. De staatssecretaris van Financiën heeft namelijk in het hiervóór genoemde besluit aangegeven dat een dergelijke voucher moet worden gezien als zijnde verstrekt voor bedrijfsdoeleinden. Dit betekent dat geen fictieve dienst plaatsvindt en dus geen btw is verschuldigd. Zie 20.4.1.1. De overdracht van een dergelijke voucher wordt aangemerkt als een niet-belastbare handeling voor de btw. Dit kan er toe leiden dat de voorbelasting met betrekking tot de dienst waarop die voucher betrekking heeft, niet (geheel) voor aftrek in aanmerking komt. Zie 18.1.5.2.*

8.3.3 Vergoeding: vouchers voor meervoudig gebruik

Art. 2a, lid 1, onderdeel v, Wet OB

Alle vouchers die geen voucher voor enkelvoudig gebruik zijn zoals bedoeld in 8.3.2, worden aangemerkt als vouchers voor meervoudig gebruik. Het gaat hier dus om een restcategorie. Bij de uitgifte of de verkoop van vouchers voor meervoudig gebruik is nog niet duidelijk wat de btw behandeling is van de goederenlevering of dienstverrichting die wordt verricht bij inwisseling van die vouchers. Dit kan komen omdat de plaats van die goederenlevering of dienstverrichting nog niet bekend is (zie 6.7 en 7.6) of omdat nog niet bekend is wat het bedrag van de btw is dat over de geleverde goederen of dienst verschuldigd is. Meestal zullen dit soort vouchers betrekking hebben op twee of meer prestaties. Zie het hiernavolgende voorbeeld.

***VOORBEELD** Ondernemer A geeft een telefoonkaart uit met daarop een zgn. prepaidtegoed. Dat tegoed kan worden gebruikt in Nederland voor telefoneren en voor het betalen van een buskaartje. Omdat telefoneren belast is tegen het algemene btw-tarief van 21% en busvervoer belast is tegen verlaagde btw-tarief van 9% (zie 10.3.9), is sprake van een voucher voor meervoudig gebruik. Op het moment van uitgifte van de telefoonkaart is het immers nog onbekend voor welke prestatie – telefoneren of*

busvervoer de telefoonkaart gebruikt zal worden. Hierdoor is het op het moment van uitgifte of verkoop van die voucher nog niet bekend welk btw-tarief van toepassing zal zijn bij de inwisseling van de voucher (en daarmee wat de verschuldigde btw zal zijn). Zie voor de btw-behandeling van telefoonkaarten 8.3.4.

8.3.3.1 Vergoeding: btw-heffing vouchers voor meervoudig gebruik

Art. 28zi Wet OB

Bij vouchers voor meervoudig gebruik is op het moment van uitgifte niet bekend in welke lidstaat de btw is verschuldigd (zie 6.7 en 7.6) of hoeveel btw er verschuldigd zal zijn (zie 8.3.3, Voorbeeld). De uitgifte en de doorverkoop (bijv. aan een consument of distributeur) van die vouchers blijven daarom buiten de btw-heffing. De heffing vindt bij die vouchers pas plaats als die worden ingewisseld tegen de levering van de onderliggende goederen of diensten waarop de voucher betrekking heeft. Zie voor het bepalen van de vergoeding 8.3.3.2. In dat opzicht verschilt de overdracht van vouchers voor meervoudig gebruik van vouchers voor enkelvoudig gebruik. Bij vouchers voor enkelvoudig gebruik is de overdracht van de vouchers immers (telkens) belastbaar en de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting onbelastbaar. Zie 8.3.2.1.

LET OP 1 Het voornoemde geldt slechts voor vouchers voor meervoudig gebruik die worden overgedragen. Dit betekent dat de eigendom van de voucher over dient te gaan van bijvoorbeeld de uitgever naar een consument of naar een distributeur die handelt in eigen naam en voor eigen rekening. Als een distributeur daarentegen de vouchers voor meervoudig gebruik distribueert in naam en voor rekening van de uitgever, dan verricht de distributeur een met btw belaste distributie- of promotiedienst aan de uitgever. Omdat een voucher niet aangemerkt kan worden als wettig betaalmiddel, is immers de vrijstelling genoemd in 12.8.1 niet van toepassing. Zie ook 8.3.1, Let op 1. Ook kan het voorkomen dat een uitgever een vergoeding (commissie of provisie) ontvangt van ondernemers die de uitgegeven vouchers accepteren, omdat met de uitgegeven vouchers bijv. de verkoop wordt gestimuleerd. In dat geval verricht de uitgever een belaste promotiedienst aan die ondernemers.
LET OP 2 Als een voucher voor meervoudig gebruik tegen vergoeding wordt overgedragen en die voucher (tijdens de geldigheidsperiode) niet wordt ingewisseld, dan vindt geen btw-heffing plaats.

8.3.3.2 Vergoeding: waarde vouchers voor meervoudig gebruik

Art. 28zj Wet OB

Bij vouchers voor meervoudig gebruik wordt pas btw geheven als de voucher wordt ingewisseld. Zie 8.3.3.1. Dit leidt ertoe dat de ondernemer die de goederen feitelijk overhandigt of de dienst feitelijk verricht de btw is verschuldigd. De vergoeding voor de levering van de onderliggende goederen of diensten waarop de voucher betrekking heeft, wordt in beginsel bepaald aan de hand van de tegenprestatie die betaald is voor de voucher, verminderd met het btw-bedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten. Zie het voorbeeld hierna.

VOORBEELD Ondernemer A handelt in keukenaccessoires (belast met 21% btw) en delicatessen (belast met 9% btw). Hij verkoopt een bij hem inwisselbare voucher voor meervoudig gebruik voor € 100 aan een consument. De nominale waarde van deze voucher is ook € 100. De consument wisselt de voucher in bij ondernemer A voor delicatessen. Aangezien de consument € 100 voor de voucher heeft betaald (ondernemer A kent deze waarde), is de vergoeding € 91,74 ($^{100}/_{109}$ x € 100) en de verschuldigde btw € 8,26 ($^{9}/_{109}$ x € 100).

Als de ondernemer die de goederen feitelijk overhandigt of de dienst feitelijk verricht niet beschikt over informatie over hetgeen voor de desbetreffende voucher voor meervoudig gebruik is betaald, dan is de vergoeding de nominale waarde van de voucher, verminderd met het btw-bedrag over de levering of de verrichte dienst. Zie het volgende voorbeeld.

VOORBEELD Ondernemer A in het hiervóór vermelde voorbeeld verkoopt de voucher voor meervoudig gebruik niet rechtstreeks aan een consument, maar distribueert de voucher via een tussenpersoon. De desbetreffende distributeur betaalt € 90 voor die voucher. De distributeur verkoopt de voucher vervolgens aan een consument voor € 100. Als de consument de voucher inwisselt bij ondernemer A voor delicatessen, dan is het mogelijk dat ondernemer A niet weet hoeveel de consument voor de voucher heeft betaald. In dat geval is vergoeding gelijk aan de nominale waarde op de voucher (verminderd met de inbegrepen btw). Aangezien de nominale waarde in dit voorbeeld gelijk is aan het bedrag dat de consument voor de voucher heeft betaald, is de vergoeding ook € 91,74 en de verschuldigde btw € 8,26.

Ontbreekt ook de nominale waarde, dan wordt de vergoeding bepaald met toepassing van de algemene regels voor de maatstaf van heffing die zijn opgenomen in 8.1.1. Dit betekent dat de vergoeding bestaat uit het totale bedrag dat als tegenprestatie geldt (excl. btw) voor de levering van de onderliggende goederen of diensten waarop de voucher betrekking heeft. Als de consument de voucher voor meervoudig gebruik inwisselt of gebruikt voor een goed of een dienst met een *hogere waarde* dan de waarde van de voucher, dan kan het zijn dat de consument een bedrag moet bijbetalen. Ook over die bijbetaling is de ondernemer die de bijbetaling ontvangt dan btw verschuldigd. Als de voucher daarentegen wordt ingewisseld of gebruikt voor prestaties met een *lagere waarde* dan die van de voucher, zijn er drie situaties te onderscheiden (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629):

- de voucher wordt afgewaardeerd met de waarde van het goed of de dienst en er blijft nog saldo op de voucher st
  bestaat de vergoeding uit het bedrag van de afwaardering exclusief btw. Als de consument de voucher vervolgens weer (eventueel bij een andere ondernemer) gebruikt als tegenprestatie voor een goed of dienst, dan is de vergoeding voor die goederenlevering of dienst de afwaardering op dat moment;
- de consument ontvangt wisselgeld ter waarde van het nog niet gebruikte bedrag. In die situatie worden de vergo
  verschuldigde btw verminderd met het bedrag van het wisselgeld;
- de consument ontvangt geen wisselgeld en er blijft geen saldo op de voucher staan. In die situatie wordt de vergo
  de hand van het in rekening gebrachte bedrag voor de levering of de dienst exclusief btw.

8.3.3.3 Vergoeding: gratis verstrekte vouchers voor meervoudig gebruik

Naast vouchers tegen betaling, kunnen ondernemers ook gratis vouchers verstrekken. Een gratis verstrekte voucher zal in de meeste gevallen kwalificeren als een voucher voor meervoudig gebruik, omdat bij de overdracht ervan onbekend is tegen welk(e) specifiek(e) goed of dienst de voucher kan worden ingewisseld en wat het bedrag is van over dat goed of die dienst verschuldigde btw. Zie 8.3.2. De staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629) sluit voor de btw-heffing van vouchers die gratis worden overgedragen aan bij de bestaande btw-behandeling van goederen en diensten die om niet worden verstrekt (de zgn. fictieve leveringen en diensten). Zie 20.3 en 20.4. Dit betekent dat als de gratis verstrekte voucher recht geeft op een goed, de verschuldigde btw wordt berekend op basis van inkoopprijs van het goed, of soortgelijk goed of de kostprijs van het goed. Zie 20.3.3. Bij een gratis voucher voor meervoudig gebruik is sprake van een fictieve levering bij inwisseling of gebruik van de voucher, aangezien op dat moment pas de goederenlevering plaatsvindt. Het gaat daarbij om de ondernemer die de goederen feitelijk verstrekt. Voor de aanwezigheid van een fictieve levering moet overigens wel aan de overige voorwaarden voor een dergelijke levering worden voldaan. Zo is pas sprake van een fictieve levering als met betrekking tot het goed of de bestanddelen daarvan (waarop de voucher betrekking heeft) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan. Zie 20.3.

LET OP 1 Heffing bij de verstrekking van een gratis voucher blijft achterwege als de voucher wordt aangemerkt als een geschenk van geringe waarde of als monster (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Bij een geschenk van geringe waarde of monster gaat het om een goed met een waarde van maximaal € 15. De waarde wordt bepaald aan de hand van het onderliggende goed (het goed waarvoor de voucher kan worden ingewisseld of gebruikt). In een spaarsysteem waarbij meerdere instrumenten samen een voucher vormen (zie 8.3.3.4), dient niet per verstrekte bon maar per onderliggend goed beoordeeld te worden of sprake is van een geschenk van geringe waarde of monster.

LET OP 2 Heffing bij de verstrekking van een gratis voucher blijft bovendien achterwege als de voucher recht geeft op een dienst. De staatssecretaris van Financiën heeft namelijk in het hiervóór genoemde besluit aangegeven dat een dergelijke voucher moet worden gezien als zijnde vertrekt voor bedrijfsdoeleinden. Dit betekent dat geen fictieve dienst plaatsvindt en dus geen btw is verschuldigd. Zie 20.4.1.1. De overdracht van een dergelijke voucher wordt aangemerkt als een niet-belastbare handeling voor de btw. Dit kan er toe leiden dat de voorbelasting met betrekking tot de dienst waarop die voucher betrekking heeft, niet (geheel) voor aftrek in aanmerking komt. Zie 18.1.5.2.

8.3.3.4 Vergoeding: instrumenten die samen een voucher vormen

Een ondernemer kan instrumenten verstrekken die op zichzelf bezien niet kwalificeren als een voucher, omdat ze als zodanig nog niet als tegenprestatie voor een goederenlevering of dienst ingewisseld of gebruikt kunnen worden. Zie 8.3.1. Als de instrumenten samen bijvoorbeeld bij een vol spaarboekje, wel ingewisseld of gebruikt kunnen worden als tegenprestatie voor een goederenlevering of dienst, dan kwalificeren deze samen als een voucher voor meervoudig gebruik (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). De btw-heffing vindt dan plaats bij de feitelijke overhandiging van het goed of de dienst waarvoor de instrumenten samen als voucher worden ingewisseld of gebruikt. Wanneer die instrumenten gratis worden verstrekt is 8.3.3.3 van overeenkomstige toepassing. Een voorbeeld van instrumenten die samen een voucher vormen zijn instrumenten die de consument kan opplakken in een spaarboekje en die bij een vol boekje recht geven op een gratis kop koffie of een ander(e) goed of dienst. Het maakt daarbij niet uit of de instrumenten fysiek zijn (bonnen of stempels) of digitaal. Zie het hiernavolgende voorbeeld.

VOORBEELD Een consument kan bij iedere € 10 boodschappen een bon kopen voor € 1. Vijf van deze bonnen op een spaarkaart kunnen worden ingewisseld voor een fles wijn (21% btw) of een kaasje (9% btw). De volle spaarkaart kwalificeert in dit voorbeeld als een voucher voor meervoudig gebruik. De btw wordt verschuldigd op het moment van inwisseling tegen het toepasselijke tarief. In het geval deze spaarkaart alleen zou kunnen worden ingewisseld voor een fles wijn, blijft er sprake van een voucher voor meervoudig gebruik en wordt de btw dus verschuldigd op het moment van inwisseling.

LET OP Als bonnen kunnen worden ingewisseld tegen bepaalde goederen of diensten en waarbij altijd moet worden bijbetaald, dan worden die bonnen samen niet aangemerkt als voucher maar als waardebon. Zie 8.3.7.

8.3.4 Vergoeding: telefoonkaarten

Bij telecommunicatiediensten wordt ook gebruikgemaakt van de aankoop van een zgn. beltegoed. De consument betaalt vooraf voor een bepaalde hoeveelheid telecommunicatiediensten. Die vooruitbetaling (zgn. *prepay*) kan plaatsvinden bijv. door aankoop van een telefoonkaart, een kassabon met een bepaalde code of opwaarderen van het beltegoed via telefoon of internet. Hierna wordt met het begrip 'telefoonkaart' gedoeld op al deze vormen van prepay. Voor de heffing van btw worden telefoonkaarten aangemerkt als vouchers zoals bedoeld in 8.3.1 (zie ook Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Bij transacties met telefoonkaarten wordt onderscheid gemaakt tussen:

- telefoonkaarten voor enkelvoudig gebruik. Dit zijn kaarten die alleen kunnen worden gebruikt voor telecommunic
  8.3.2; en
- telefoonkaarten voor meervoudig gebruik gebruik. Dit zijn kaarten waarmee naast de telefoonkosten ook kan wor
  andere diensten, zoals het krijgen van informatie die niet gratis is of spelletjes. Zie 8.3.3.

De staatssecretaris van Financiën heeft in voornoemd besluit aangegeven wat de btw-gevolgen zijn bij transacties met de hiervóór genoemde telefoonkaarten. Daarbij bestaat er verschil tussen de telecommunicatiemaatschappij en de ondernemer (distributeur) die slechts handelt in deze kaarten.

De telecommunicatiemaatschappij

De telecommunicatiemaatschappij is btw verschuldigd bij verkoop van telefoonkaarten voor enkelvoudig gebruik op het moment dat zij deze de kaart verkoopt. Zie ook 8.3.2.1. Dat bedrag vormt namelijk de vergoeding voor het recht gebruik te maken van de infrastructuur van de telecommunicatiemaatschappij. Bij verkoop van een telefoonkaart voor meervoudig gebruik staat daarentegen nog niet vast welke soort dienst de gebruiker zal gaan afnemen bij de telecommunicatiemaatschappij. Zie 8.3.3.1. De telecommunicatiemaatschappij is btw verschuldigd op het moment dat de telecommunicatiedienst daadwerkelijk wordt afgenomen. Zie 8.3.3.2. De vraag is dan over welk bedrag de telecommunicatiemaatschappij btw is verschuldigd als zij de kaarten verkoopt via distributeurs, zoals winkeliers. Is dat over de (nominale) waarde van de (afwaardering van de) kaart of over het (lagere) bedrag dat van de distributeur wordt ontvangen? De Hoge Raad heeft geoordeeld dat daarvoor beslissend is de inhoud van de rechtsbetrekkingen tussen enerzijds de telecommunicatiemaatschappij en de distributeur en anderzijds tussen de distributeur en de gebruiker van de kaart (nr. 13/00057, ECLI:NL:HR:2014:3325). Daaruit volgt dat als de distributeur optreedt als 'bemiddelaar' (zie 7.5.2), de telecommunicatiemaatschappij over de nominale waarde van de kaart btw moet voldoen. Als de distributeur daarentegen handelt als commissionair (zie 7.2.2), is de telecommunicatiemaatschappij btw verschuldigd over het bedrag dat zij ontvangt van de distributeur.

Distributeur die niet op eigen naam en voor eigen risico handelt (zgn. agent)

Een ondernemer die telefoonkaarten levert en daarbij *niet* handelt op eigen naam en voor eigen risico, verricht voor de heffing van btw een met btw belaste distributiedienst. Hij is btw verschuldigd over de vergoeding die hij ontvangt voor zijn optreden als tussenhandelaar (dat zal de provisie of zijn marge zijn). Het maakt daarbij niet uit of het gaat om een telefoonkaart voor enkelvoudig gebruik of meervoudig gebruik.

Distributeur die op eigen naam en voor eigen risico handelt

Bij een distributeur die handelt op eigen naam en voor eigen risico, moet voor de heffing van btw onderscheid worden gemaakt tussen telefoonkaarten voor enkelvoudig gebruik en kaarten voor meervoudig gebruik. Bij kaarten voor enkelvoudig gebruik wordt de distributeur die op eigen naam en voor eigen risico handelt, voor de heffing van btw aangemerkt als 'aanbieder van telecommunicatiedienst' (HvJ EU, *'Lebara Ltd.'*, zaak C-520/10, ECLI:EU:C:2012:264). Dit betekent dat hij btw is verschuldigd op het moment dat hij de kaart verkoopt. Hij is dan btw verschuldigd over het *hele* bedrag dat hij van de koper ontvangt. Zie 8.3.2.1. De btw die aan de distributeur wordt gefactureerd over de aanschaf van de kaart is bij hem aftrekbaar. Zie 18.1.3. Bij verkoop van telefoonkaarten voor meervoudig gebruik is dat anders, omdat de distributeur voor de btw-heffing niet wordt aangemerkt als 'aanbieder van een telecommunicatiedienst'. De distributeur van die kaarten is alleen btw verschuldigd over zijn provisie of marge.

LET OP Voor telefoonabonnementen gelden andere regels. Zie 8.1.28.

8.3.5 Vergoeding: cadeaubonnen

Cadeaubonnen geven de houder het recht deze tot de daarop vermelde nominale bedragen voor de aankoop van goederen en diensten in betaling te geven. Als voorbeelden van dit soort bonnen kunnen worden genoemd boeken , cd , theater , concert , bioscoop en VVV bonnen (VVV Cadeaukaart). Cadeaubonnen worden aangemerkt als vouchers (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Zie 8.3.1. De btw-behandeling van cadeaubonnen is als volgt:

- handelingen inzake cadeaubonnen (zoals de aanmaak, verkoop, financiële afwikkeling, inname en het distribuer
  bonnen) zijn belast zijn met btw. Ook betekent dit dat de uitgever van een cadeaubon in beginsel recht kan hebben op aftrek van voorbelasting. Zie 18.1.3, en

als de bon kwalificeert als een voucher voor enkelvoudig gebruik dan is de btw verschuldigd op het moment van
van de cadeaubon. Zie 8.3.2 en 8.3.2.1. Kwalificeert de bon daarentegen als een voucher voor meervoudig gebruik, dan is de btw
t van gebruik of inwisseling van de voucher. Zie 8.3.3 en 8.3.3.1.

8.3.6 Vergoeding: zegels

Onder een zegel wordt verstaan, een *instrument dat (eventueel samen met andere zegels), recht geeft op de uitbetaling van geld* (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Zie 8.3. Ook andere voorwerpen met een soortgelijke functie worden aangemerkt als zegels (bijv. op de verpakking aangebrachte bonnen, streepjes- of barcode e.d. die de klant moet uitknippen en die, op een kaart geplakt, recht geven op een bepaald bedrag).

Als een ondernemer bij de levering of dienst een bon verstrekt die de afnemer recht geeft op korting op een volgende levering of dienst, is geen sprake van een zegel. De bon geeft immers geen recht op de uitbetaling van geld. In dat geval is sprake van een waardebon. Zie voor de btw-behandeling van waardebonnen 8.3.7. Evenmin is sprake van een zegel als een instrument (bijv. een bon) wordt verstrekt dat recht geeft op een goed of dienst. In dat geval is sprake van een voucher. Zie voor de btw-behandeling van vouchers 8.3.1.

8.3.6.1 Vergoeding: gratis zegels

Art. 20 Uitv.besl. OB

De ondernemer die de zegels verstrekt is over de totale vergoeding of ontvangsten voor de goederen of diensten waarbij de zegels worden verstrekt op de gewone wijze btw verschuldigd. Op die verschuldigde btw mag hij vervolgens een vermindering toepassen in verband met de verstrekking van de zegels. Daarbij moet hij onderscheid maken tussen *geldterugacties* (waarbij de zegels hem pas geld kosten bij de inwisseling) en het *traditionele zegelsysteem* (waarbij de zegels hem al bij de uitgifte geld kosten). Zie 8.3.6.2 en 8.3.6.3.

De btw-vermindering kan alleen worden toegepast door de ondernemer die de gratis zegels verstrekt en tot wiens last uiteindelijk de geldswaarde van de zegels komt (HR, nr. 36.219, ECLI:NL:HR:2001:AD0902). Daarbij is het niet van belang welke ondernemer de zegels feitelijk overhandigt of bij welke ondernemer de zegels in eerste instantie door de klant worden ingeleverd.

Het inwisselen noch het verstrekken van de zegels is, afgezien van de vermindering, van invloed op de hoogte van de normaal verschuldigde btw (Besluit nr. BLKE2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Zo moet het bij de inwisseling van een volle zegelkaart aan de klant betaalde bedrag worden gerekend tot de belaste omzet. Om vergissingen te voorkomen kan de ingewisselde zegelkaart bijv. als kasgeld worden beschouwd.

8.3.6.2 Vergoeding: geldterugacties

Als de geldswaarde van de zegels pas ten laste van de ondernemer komt bij de inwisseling ervan, mag hij alleen de btw over het bedrag van de bij hem *ingewisselde* zegels in mindering brengen op de door hem verschuldigde btw. Het gaat daarbij om de btw over het bedrag dat hij aan degenen die de zegels inwisselen of aan derden heeft betaald (opgeofferd) ter zake van de inwisseling van de zegels. De vermindering vindt plaats per tijdvak waarover aangifte wordt gedaan. De zegels zijn pas ingewisseld als de ondernemer de zegelkorting daadwerkelijk heeft betaald.

Deze vorm van zegelverstrekking komt veel voor bij zgn. geldterugacties. De zegel op de verpakking van de goederen kost de ondernemer niets. Alleen als de zegel wordt ingeleverd moet hij betalen en komt deze dus tot zijn last.

8.3.6.3 Vergoeding: traditionele zegelsysteem

Als de geldswaarde van de zegels al ten laste van de ondernemer komt vóór de verstrekking ervan, mag hij de btw over het bedrag van de door hem *verstrekte* zegels in mindering brengen op de door hem verschuldigde btw. Dus ook over de niet-ingewisselde zegels wordt de btw-vermindering toegepast. De vermindering vindt plaats per tijdvak waarover aangifte wordt gedaan. De zegels zijn pas verstrekt als ze zijn overhandigd aan degene die de zegelkorting ook hoort te genieten (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629).

Bij dit traditionele zegelsysteem koopt de ondernemer de zegels – al dan niet via zijn leverancier – in bij een centrale instantie (de zgn. zegelcentrale, zie 8.3.6.6) voor het bedrag dat de klant bij inlevering van de zegels ontvangt. Aan dit zegelsysteem doen verscheidene ondernemers mee en de zegels kunnen bij al deze ondernemers worden ingeleverd. De ondernemer die tegen inlevering van de zegelkaart een bedrag aan de klant heeft uitbetaald levert vervolgens – al dan niet via zijn leverancier – de ingenomen zegels in bij de zegelcentrale. Deze restitueert het door de ondernemer uitbetaalde bedrag. In dit systeem kosten de zegels de ondernemer al geld voordat hij ze verstrekt.

De waarde van de aan de klanten verstrekte zegels kan worden bepaald door uit te gaan van de voorraad ongebruikte zegels aan het begin van het aangiftetijdvak, vermeerderd met de van de grossier of zegelcentrale bijgekochte zegels en verminderd met de voorraad ongebruikte zegels aan het einde van het tijdvak (Besluit nr. BLKE2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629).

8.3.6.4 Vergoeding: zegels bij verschillende btw-tarieven

Als de zegels bij zowel 9%-goederen als 21%-goederen worden verstrekt, moet de nominale waarde van de verstrekte zegels worden gesplitst in dezelfde verhouding als die tussen de omzetten in de 9%-goederen en de 21%-goederen. Over een deel van de nominale waarde mag dus $^{9}/_{109}$ (9%-tarief) en over het andere deel $^{21}/_{121}$ (21%-tarief) omzetbelasting in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting. De omzet in goederen waarbij geen zegels worden verstrekt, mag niet meetellen voor de bepaling van de verhouding tussen de 9%- en de 21%-goederen. Zie het voorbeeld hierna.

***VOORBEELD** In een kwartaal bedroeg de omzet € 100 000, waarvan € 40 000 belast met 9% en € 60 000 belast met 21%. In dat kwartaal zijn 80 000 zegels verstrekt waarvan de nominale waarde € 800 bedraagt. Het traditionele zegelsysteem is van toepassing. [illegible] mindering worden gebracht:*

$^{4}/_{[illegible]}$ × € 800 × $^{5}/_{[illegible]}$ =	*26,42*
$^{6}/_{[illegible]}$ × € 800 × $^{20}/_{[illegible]}$ =	*83,31*
	———
Totaal =	*109,73*

8.3.6.5 Vergoeding: koopzegels

Naast gratis verstrekte zegels bestaan er ook zegels *die tegen betaling* aan de consument worden verstrekt bij een goederenlevering of een dienst en die bij inwisseling recht geven op geld (de zgn. koopzegels). Bij koopzegels kan de klant per besteed bedrag een spaarzegel kopen bij de winkelier. Bij inlevering van een volle zegelkaart heeft hij recht op een bedrag in geld dat hoger is dan het bedrag dat hij voor de zegels heeft betaald. Het meerdere vertegenwoordigt het zogenoemde *zegelvoordeel* voor de consument (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Art. 20 Uitv.besl. ziet alleen op zegels die gratis worden verstrekt (zie 8.3.6), en is dus niet van toepassing op koopzegels. Dit betekent dat ook geen aanspraak kan worden gemaakt op de btw-vermindering zoals genoemd in 8.3.6.1. De staatssecretaris van Financiën heeft in voornoemd besluit echter goedgekeurd dat de vermindering ook mag worden toegepast als koopzegels worden verstrekt. De vermindering wordt dan gebaseerd op het hiervóór genoemde zegelvoordeel. Zie voor de wijze waarop de btw-vermindering wordt vastgesteld 8.3.6.1. Dit komt er (in beginsel) op neer dat als bijv. een winkelier koopzegels verstrekt, hij het bedrag dat hij van de klant heeft ontvangen voor de koopzegels van zijn ontvangsten mag aftrekken. Dat bedrag kan hij bepalen door de voorraad ongebruikte zegels bij het begin van het aangiftetijdvak te vermeerderen met de ingekochte zegels en te verminderen met de voorraad ongebruikte zegels aan het einde van dat tijdvak. Het aldus verkregen aantal moet dan worden vermenigvuldigd met het bedrag dat de klant voor een zegel moet betalen. Zie 8.3.6.3.

Bij inwisseling van de zegels geldt de regeling genoemd in 8.3.6.2. Dit betekent dat een vermindering van btw wordt verleend op basis van de *ingewisselde* zegels als de zegelkorting pas bij inwisseling van de zegels voor rekening komt van de ondernemer en op basis van de *verstrekte* zegels als de zegelkorting al vóór de verstrekking van de zegels voor rekening komt van de ondernemer.

***LET OP** Bij toepassing van de vermindering op basis van de verstrekte zegels mag alleen rekening worden gehouden met de normale zegelkorting en niet met een – bij koopzegels weleens voorkomend – te betalen bedrag aan rente.*

8.3.6.6 Vergoeding: zegelcentrale

Bij de verstrekking van gratis zegels en koopzegels betrekt de winkelier de zegels meestal – al dan niet via een groothandel – van een zegelcentrale. Behalve de (nominale) waarde van de zegels zal de zegelcentrale of de grossier ook nog een bedrag in rekening brengen voor de kosten (acquisitie, drukwerk enz.). Alleen deze kostenopslag is belast met btw. De winkelier kan deze omzetbelasting als voorbelasting aftrekken. Zie 18.1.3.

De door derden aan de zegelcentrale in rekening gebrachte omzetbelasting op drukwerk, advertenties e.d. komt bij de zegelcentrale op de gewone wijze voor aftrek in aanmerking.

8.3.7 Vergoeding: waardebonnen

Onder een waardebon wordt verstaan, een instrument dat bij inwisseling *uitsluitend met bijbetaling* recht geeft op een goed of dienst. Een waardebon kan dus niet worden ingewisseld voor geld. Daarmee onderscheidt een waardebon zich van een zegel zoals genoemd in 8.3.6. Verder moet een waardebon worden verstrekt bij het leveren van een goed of dienst. Daarbij maakt het niet uit of de waardebon gratis dan wel tegen vergoeding wordt verstrekt. Tot slot geldt dat waardebonnen maar eenmalig kunnen worden ingewisseld. Dit betekent dat een kortingsbon die vaker gebruikt kan worden, zoals een kortingsbon die een jaar lang recht geeft op een korting , niet kan worden aangemerkt als een waardebon (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Waardebonnen kunnen van papier of een ander materiaal zijn, maar ook digitaal zoals een couponcode die in een webshop kan worden gebruikt.

***LET OP 1** Als bonnen kunnen worden ingewisseld tegen gratis goederen of diensten (dus zonder bijbetaling) is geen sprake van een waardebon, maar van een voucher. Zie 8.3.1, Let op 3.*
***LET OP 2** Kortingskaarten die los worden verstrekt, dus niet bij een goederenlevering of een dienst, worden niet aangemerkt als waardebonnen. Zie voor de btw-behandeling van kortingskaarten 8.3.9.*

8.3.7.1 Vergoeding: btw-heffing waardebonnen

Art. 21 Uitv.besl. OB

Verstrekking waardebonnen

De ondernemer die bij de levering van goederen of diensten waardebonnen verstrekt die afzonderlijk of samen met andere waardebonnen met bijbetaling kunnen worden ingewisseld voor de levering van goederen of diensten, wordt voor de levering van goederen of diensten waarbij de waardebonnen worden verstrekt btw verschuldigd over de vergoeding die hij daarvoor in rekening brengt. Hij mag daarop *geen vermindering* toepassen voor de daarbij verstrekte waardebonnen, ook niet wanneer de afnemer voor die waardebonnen heeft moeten betalen. De verstrekking van bedoelde waardebonnen als zodanig blijft dus buiten de btw-heffing.

Inwisselen waardebonnen

Bij de inwisseling van de waardebonnen wordt de btw berekend over de vergoeding die de ondernemer die de goederen of diensten levert in rekening brengt. Het maakt voor de btw-heffing niet uit of de waardebonnen worden ingewisseld bij de uitgever ervan of een andere ondernemer (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). De vergoeding bestaat uit hetgeen bij de inwisseling van de afzonderlijke of gespaarde waardebonnen moet worden *bijbetaald* voor deze goederen of diensten, de btw niet daaronder begrepen, vermeerderd met hetgeen eventueel is betaald voor de ingewisselde waardebonnen, de btw niet daaronder begrepen. Hierna volgen enkele voorbeelden ter verduidelijking.

VOORBEELD 1 Op de achterkant van de kassabon van een supermarkt staan (gratis) waardebonnen afgedrukt. Deze waardebonnen kunnen door de klant worden uitgeknipt en worden geplakt op een spaarkaart. Een volle spaarkaart bestaat uit tien waardebonnen en kan worden ingewisseld voor een krat bier, onder de voorwaarde dat € 10 wordt bijbetaald. De vergoeding voor de levering van het krat bier tegen inwisseling van de volle spaarkaart is in dit voorbeeld dus € 8,26 ($^{100}/_{121}$ x € 10). De verschuldigde btw (in dit geval 21%) over dit bedrag is € 1,74 ($^{21}/_{121}$ x € 10).

VOORBEELD 2 In een supermarkt kan een consument bij elke € 10 aankopen een waardebon kopen voor € 1. Vijf van die bonnen op een spaarkaart kunnen worden ingewisseld voor een bordspel, onder de voorwaarde dat € 10 wordt bijbetaald. Een klant die voor € 50 aankopen doet en besluit vijf waardebonnen te kopen, betaalt dus in totaal € 55. De verschuldigde btw voor de aankopen (in dit geval 9%) wordt echter berekend over de € 50 aankopen. De vergoeding in dit voorbeeld is € 45,87 ($^{100}/_{109}$ x € 50) en de verschuldigde btw bedraagt € 4,13 ($^{9}/_{109}$ x € 50). De € 5 betaald voor de vijf waardebonnen blijft hier voor de btw dus buiten beschouwing.

VOORBEELD 3 De consument in Voorbeeld 2 wisselt de spaarkaart in voor een bordspel. Daarbij heeft hij in totaal € 15 betaald voor een bordspel: € 5 voor de waardebonnen en € 10 bijbetaling. De vergoeding voor de levering van het bordspel tegen inwisseling van de volle spaarkaart is in dit voorbeeld dus € 12,40. De verschuldigde btw (21%) over dit bedrag is € 2,60. De € 5 betaald voor de vijf waardebonnen wordt hier dus in de btw-heffing betrokken.

VOORBEELD 4 Een consument koopt in een supermarkt een pak ijsjes voor € 3 (incl. 9% btw). Op de verpakking zit een (gratis) waardebon van € 1 die alleen kan worden gebruikt voor de aanschaf van eenzelfde pak ijsjes. Bij inwisseling van die waardebon moet de consument dus altijd € 2 bijbetalen. De klant betaalt met betrekking tot de aankoop van het eerste pak ijsjes € 2,75 ($^{100}/_{109}$ x € 3) plus € 0,25 btw ($^{9}/_{109}$ x € 3). Met betrekking tot het tweede pak ijsjes betaalt hij € 1,83 ($^{100}/_{109}$ x € 2) plus € 0,17 btw ($^{9}/_{109}$ x € 2).

LET OP Waardebonnen hebben niet het karakter van waardepapieren of handelspapieren zoals bedoeld in 12.8.2. De op deze waardebonnen betrekking hebbende handelingen zijn daarom niet vrijgesteld.

8.3.8 Vergoeding: instrumenten (bonnen etc.) inwisselbaar tegen een goed of dienst, geld of een korting

Het komt in de praktijk ook voor dat instrumenten naar keuze kunnen worden ingewisseld voor een goed of dienst, geld of korting. Die instrumenten kunnen dus kwalificeren als respectievelijk voucher (zie 8.3.1), zegel (zie 8.3.6) of waardebon (zie 8.3.7). Omdat vooraf niet vaststaat waarvoor ze worden ingewisseld, kan pas bij de inwisseling ervan bepaald worden wat de btw gevolgen zijn (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Daarom worden die instrumenten bij de overdracht ervan nog niet in de btw-heffing betrokken. Bij de inwisseling van de instrumenten bestaan drie mogelijkheden:

- het instrument wordt ingewisseld voor een goed of dienst zonder verplichte bijbetaling. In dat geval wordt het instr als een voucher voor meervoudig gebruik. Zie voor de btw-heffing 8.3.3.1;
- het instrument wordt ingewisseld voor geld. In dat geval vindt btw-heffing plaats zoals genoemd in
- het instrument is verkregen bij de levering van goederen of diensten en wordt ingewisseld voor een goed of dien bijbetaling. In dat geval wordt het instrument aangemerkt als een waardebon. Zie voor de btw-heffing 8.3.7.1

Zie het voorbeeld hierna.

VOORBEELD Een drogist geeft aan consumenten bij een totale aankoop van minstens € 5 de mogelijkheid om voor € 0,50 een bon te kopen. Vijf van deze bonnen samen op een spaarkaart kan de consument naar keuze inwisselen voor een fles shampoo van € 5 of voor een korting van 25% op een elektrische tandenborstel van € 20. In het eerste geval worden de bonnen samen als een voucher gebruikt zoals bedoeld in 8.3.1.

In het tweede geval worden de bonnen samen als een waardebon gebruikt zoals bedoeld in 8.3.7. Dat betekent dat de drogist in het eerste geval voor de shampoo € 0,43 ($^{21}/_{121}$ x € 2,50) btw verschuldigd is over € 2,07 ($^{100}/_{121}$ x € 2,50). Zie ook 8.3.3.2. In het tweede geval ontvangt de drogist voor de elektrische tandenborstel € 2,50 voor de verkoop van de vijf waardebonnen en € 15 bijbetaling bij de inwisseling ervan (totaal € 17,50). De drogist is € 3,04 ($^{21}/_{121}$ x € 17,50) btw verschuldigd over € 14,46 ($^{100}/_{121}$ x € 17,50). Bij de verkoop van de waardebonnen is de prijs daarvan buiten de btw-heffing gebleven.

8.3.9 Vergoeding: kortingskaarten

Instrumenten waarvan vooraf vaststaat dat ze hoofdzakelijk recht geven op korting en niet zijn verstrekt bij een levering van een goed of een dienst, zijn niet aan te merken als waardebonnen, maar als kortingskaarten. Zie 8.3.7, Let op 2. Die kaarten geven recht op korting bij bijv. bestedingen bij bedrijven zoals restaurants, bioscopen, hotels en sauna's. Ook kan worden gedacht aan een voordeelpas die door een organisatie wordt verkocht om gedurende een zekere periode en binnen een bepaald geografisch gebied, recht op korting te kunnen verkrijgen op de aanschaf van goederen en diensten bij derden. De verstrekking van dergelijke kaarten tegen vergoeding is belast met btw (HvJ EU, *'Granton Advertising'*, zaak nr. C-461/12, ECLI:EU:C:2014:1745). Die kaarten zijn niet aan te merken als waardepapieren. Zie 12.8.2.
Het bepalen van de btw-gevolgen bij inwisseling van kortingskaarten is afhankelijk van de vraag op welke ondernemer de korting drukt (Besluit nr. BLKB2018-217731, zoals gewijzigd bij nr. 2019-17629). Dit kan de ondernemer zijn bij wie de consument de kortingskaart inwisselt, maar het kan ook de fabrikant of een centrale instantie zijn bij wie de korting ten laste komt.

Korting drukt op ondernemer bij wie kortingsbon wordt ingewisseld
Als de korting drukt op de ondernemer bij wie de kortingskaart daadwerkelijk wordt ingewisseld, dan wordt de vergoeding voor de goederen of diensten waarvoor de consument de kaart inwisselt, verminderd met de korting. De kortingskaart wordt dus behandeld als een direct verrekenbare korting.

Korting drukt op fabrikant of centrale instantie
Het komt voor dat de consument de kortingsbon inwisselt bij een ondernemer die deze ingewisselde kortingsbon weer in kan leveren bij de fabrikant of een centrale instantie tegen uitbetaling van het bedrag van de korting. De korting drukt op de fabrikant of de centrale instantie, doordat deze het bedrag van de korting vergoedt aan de ondernemer die de goederen levert of diensten verricht. De betaling van de fabrikant of de centrale instantie wordt bij de ondernemer die deze betaling ontvangt in de btw-heffing betrokken. Het gevolg hiervan is dat deze ondernemer btw verschuldigd is uit het totaal in verband met deze transactie van het door de consument betaalde bedrag én het door de fabrikant of centrale instantie betaalde bedrag (zgn. derdenbetaling, zie 8.1.1.6). Het bedrag exclusief btw dat door de fabrikant of de centrale instantie is betaald, komt bij de fabrikant of de centrale instantie in mindering op de belaste omzet (HvJ EU, *'Commissie/Duitsland'*, zaak nr. C-427/98, ECLI:EU:C:2002:581).

8.4 Vergoeding: reisbureauregeling

Voor reizen geldt een bijzondere regeling. De regeling, die geldt voor reizen die een ondernemer op eigen naam aanbiedt, houdt in dat deze ondernemer btw is verschuldigd in het land waar hij gevestigd is. De belasting is niet verschuldigd over de ontvangen vergoeding, maar over de winstmarge van de ondernemer. Daar staat tegenover dat de voorbelasting die betrekking heeft op ingekochte onderdelen van deze reizen niet aftrekbaar is. Hierna worden de volgende onderwerpen behandeld:

- de reizen die onder de regeling vallen. Zie 8.4.1
- het land waar de btw is verschuldigd. Zie 8.4.2
- het bedrag waarover de btw is verschuldigd. Zie 8.4.3
- de aftrek van voorbelasting. Zie 8.4.4
- reizen buiten de Europese Unie. Zie 8.4.5
- de speciale factuurvereisten. Zie 8.4.6

8.4.1 Reisbureauregeling: 'reisdienst'

Art. 28z Wet OB
De reisbureauregeling is van toepassing op prestaties van een ondernemer die zijn aan te merken als 'reisdienst'. Bij de vraag of de reisbureauregeling van toepassing is, gaat het om de aard van de aangeboden prestatie. Het doel en de duur van de reis zijn niet van belang voor de vraag of sprake is van een reisdienst. Het maakt daarbij ook niet uit of de ondernemer zich als reisorganisatie presenteert. Zo valt ook onder de reisbureauregeling een studiereis die een brancheverenging aanbiedt aan haar leden.
Om als reisdienst te worden aangemerkt moet aan drie voorwaarden zijn voldaan. Het moet gaan om:

a. een reis;
b. die een ondernemer op eigen naam aanbiedt; en
c. die daarbij gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere ondernemers.

Ad a. 'Reis'
Voor het kwalificeren als reisdienst is voldoende dat een reisbureau een van een derde betrokken vervoersprestatie of accommodatie verkoopt (*'Alpenchalets Resorts GmbH'*, zaak nr. C-552/17, ECLI:EU:C:2018:1032). Indien de dienst van een reisbureau ook eigen prestaties omvat dan worden deze eigen prestaties niet in aanmerking genomen voor de toepassing van de reisbureauregeling. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk dat een reisbureau bij een derde accommodatie inkoopt, deze vervolgens aanbiedt en daarbij zelf voorziet in het vervoer naar die accommodatie(s). Voor de beoordeling of (en in hoeverre) de reisbureauregeling van toepassing is, is dan alleen de bij een andere ondernemer ingekochte accommodatie relevant. De reisbureauregeling is alleen van toepassing op de ingekochte [illegible] den doorgegeven aan de reiziger. Zie hierna onder ad. c.

Ad b. Op naam van reisorganisator

De regeling is alleen van toepassing als de ondernemer op eigen naam de reis aanbiedt en uitvoert. De diensten van een ondernemer die alleen als tussenpersoon optreedt, vallen dus niet onder de reisbureauregeling. Zijn bemiddelingsdienst wordt belast volgens de gewone regels. Zie 8.4.7.

Ad c. Reisonderdelen ingekocht bij andere ondernemer

De reisbureauregeling is van toepassing op handelingen van reisbureaus voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandkoming van de reizen gebruikmaken van (één of meer) leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers. Deze door het reisbureau van andere ondernemers ingekochte goederen en diensten worden doorverkocht aan de reiziger. Wanneer het reisbureau de ingekochte goederen en diensten niet zonder meer doorverkoopt aan de reiziger, maar daar aanvullend goederen of diensten aan toevoegt kan sprake zijn van een zogenoemde 'eigen prestatie'. Hierop zijn de normale btw-regels van toepassing. Als een ondernemer alle onderdelen van de reis helemaal zelf uitvoert met eigen middelen ('eigen prestaties'), is de reisbureauregeling dus niet van toepassing. Zo is de reisbureauregeling niet van toepassing op het vervoersgedeelte van een busreis waarbij verblijf en maaltijden zijn inbegrepen en dat vervoer wordt uitgevoerd met de eigen bussen van de reisaanbieder (HvJ EU, '*Maria Kozak*', zaak C-557/11, ECLI:EU:C:2012:672). Als de reisaanbieder dat vervoer telkens zou inkopen bij een touringcarbedrijf, is de reisbureauregeling ook van toepassing op het vervoersgedeelte van de reis. Om sprake te laten zijn van 'eigen prestaties' is het niet nodig dat de ondernemer eigenaar is van de middelen waarmee de reis wordt uitgevoerd. Voor het touringcarbedrijf maakt het dus niet uit of hij de touringcar heeft gekocht of dat hij de touringcar bijv. in operational lease heeft. De staatssecretaris heeft in Besluit nr. 2019-7277, zoals gewijzigd bij nr. BLKB 2021/1926 aangegeven wanneer naar zijn mening sprake is van een 'eigen prestatie' als de ondernemer gebruikmaakt van door hem gehuurde vakantiewoningen, hotels of vliegtuigen

Verhuur van vakantiewoningen op een bungalowpark of appartementencomplex

De reisbureauregeling is van toepassing als een reisbureau een door haar ingehuurde vakantiewoning op eigen naam ter beschikking stelt aan een reiziger. Dit geldt ook voor andere accommodaties, zoals appartementen en hotelkamers, die het reisbureau van andere ondernemers afneemt. Er is volgens de staatssecretaris echter sprake van een 'eigen prestatie' als een van een andere ondernemer voor ten minste een aaneengesloten periode van drie jaren gehuurde vakantiewoning op een bungalowpark of appartementencomplex wordt verhuurd door de exploitant van dat park of complex aan een consument. Daarbij moet deze exploitant voor eigen rekening en risico ten minste zeven van de tien volgende aanvullende diensten op het park verrichten: groenvoorziening, receptie, horecadiensten, sport- en spelfaciliteiten, bewaking, schoonmaakwerkzaamheden, informatie/welkomstpakket, afvalverwerking, gastenregistratie inclusief reserveringssysteem en klachtenafhandeling. In dat geval vallen de verhuur van de ingehuurde vakantiewoning en de aanvullende diensten niet onder de reisbureauregeling. Als de huurperiode korter is dan drie jaren zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of ook in die situatie sprake is van een 'eigen prestatie'

VOORBEELD Ondernemer X exploiteert een bungalowpark. Op het park staan 50 vakantiewoningen waarvan er 30 in eigendom zijn van ondernemer X. De andere 20 vakantiewoningen zijn eigendom van andere ondernemers. Ondernemer X huurt de vakantiewoningen van de andere ondernemers voor drie jaren met het doel deze vakantiewoningen te verhuren. Verder zijn er op het park voorzieningen aanwezig die voor rekening en risico van ondernemer X worden verricht (groenvoorziening, receptie, schoonmaakwerkzaamheden, klachtenafhandeling, bewaking, informatie/welkomstpakket en afvalverwerking). Het op het park aanwezige restaurant wordt door een andere ondernemer geëxploiteerd. De vakantiewoning is een onderdeel van het bungalowpark en wordt door de exploitant van het park verhuurd aan de consument. De exploitant biedt daarnaast zeven van de tien aanvullende diensten aan die voor rekening en risico van die exploitant worden verricht. Er is in dit geval sprake van een 'eigen prestatie' van ondernemer X aan de consument.

Verhuur van hotels

In plaats van het inkopen van hotelkamers in een hotel is volgens de staatssecretaris voorstelbaar dat een reisbureau voor ten minste een aaneengesloten periode van drie jaren een pand huurt van een andere ondernemer en dat als hotel gaat exploiteren. Er is dan sprake van een 'eigen prestatie' als de exploitant hotelkamers verhuurt aan een consument en ten minste de hierna te noemen aanvullende diensten in het hotel voor rekening en risico van de exploitant (het reisbureau) worden verricht. In zoverre is de reisbureauregeling dus niet van toepassing. De aanvullende diensten die ten minste voor rekening en risico van de exploitant worden verricht zijn receptie, horecadiensten, sport- en spelfaciliteiten (voor zover aanwezig), bewaking en schoonmaakwerkzaamheden. Als de huurperiode korter is dan drie jaren zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of ook in die situatie sprake is van een 'eigen prestatie'.

VOORBEELD Ondernemer A huurt voor vijf jaren een pand van ondernemer B en gaat dat vervolgens voor eigen rekening en risico als hotel exploiteren. Ondernemer A heeft onder andere personeel voor de receptie, het restaurant, schoonmaakwerk en bewaking. De verhuur van een hotelkamer in het hotel van ondernemer A aan een consument kwalificeert in dit geval niet als reisdienst in de zin van de reisbureauregeling. De hotelkamer wordt door de ondernemer A aan de consument verhuurd waarbij

voor rekening en risico van ondernemer A aanvullende diensten in het hotel worden verricht. Er is in dit geval sprake van een 'eigen prestatie' van ondernemer A aan de consument.

Huren van vliegtuigen
In plaats van het inkopen van stoelen in een vliegtuig is volgens de staatssecretaris voorstelbaar dat een reisbureau voor een bepaalde periode een vliegtuig huurt van een vliegtuigmaatschappij. Er is sprake van een 'eigen prestatie' als een reisbureau een vliegtuig in zijn geheel van een vliegtuigmaatschappij huurt en het reisbureau vervolgens met dat vliegtuig reizigers vervoert. Daarbij geldt dat het onderhoud van het vliegtuig en de bemanning en de catering (aan boord) van het vliegtuig gedurende de gehele huurperiode voor rekening en risico van het inhurende reisbureau komen en niet door de verhuurder van het vliegtuig of een daaraan gelieerd bedrijf wordt verzorgd. Hetzelfde geldt voor andere vervoersvormen dan vervoer per vliegtuig.

8.4.1.1 Reisbureauregeling: afnemer reisdienst

Voor de toepassing van de reisbureauregeling is niet van belang *aan wie* de ondernemer de reisdienst verkoopt (HvJ EU, *'Europese Commissie tegen Koninkrijk Spanje'*, zaak C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587). Het maakt dus niet uit of de afnemer de reiziger zelf is of dat de afnemer de reisdienst doorverkoopt. De reisbureauregeling moet daarom ook worden toegepast op reisdiensten die reisbureaus, met gebruikmaking van goederen en diensten van andere ondernemers, op eigen naam aan andere reisbureaus verrichten.

8.4.2 Reisbureauregeling: plaats van (reis)dienst

Art. 28za Wet OB

Een reis bestaat doorgaans uit meerdere elementen, zoals vervoer, overnachtingen, sportieve activiteiten of bezoek aan musea of voorstellingen. Deze combinatie van prestaties wordt, indien en voor zover de reisbureauregeling van toepassing is, aangemerkt als één dienst (de reisdienst). Zie 8.4.1. Voor de bepaling in welk land btw is verschuldigd, geldt voor reisdiensten een bijzondere regeling. Een reisdienst is belast in het land waar de reisorganisatie de zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Zie 7.3.1. Als de reisdienst echter wordt aangeboden vanuit een vaste inrichting van de reisorganisatie in een ander land, geldt als plaats van dienst de plaats waar de vaste inrichting is gevestigd. Zie 5.5.1.1 voor het begrip 'vaste inrichting'. Voor de onderdelen van een reis waarop de reisbureauregeling niet van toepassing is, gelden de algemene bepalingen voor de plaats van de levering (zie 6.3) of de plaats van de dienst. Zie 7.3.

***VOORBEELD** Ondernemer X uit Nijmegen biedt een kuurreis naar Duitsland aan. Deze reis wordt aangemerkt als reisdienst. Omdat X in Nederland is gevestigd moet hij in Nederland btw op aangifte over deze reis voldoen. Als ondernemer X zou zijn gevestigd in Antwerpen (België), is hij btw aan de Belgische fiscus verschuldigd.*

8.4.3 Reisbureauregeling: maatstaf van heffing

Art. 28zb, lid 3, Wet OB; art. 4d Uitv.besch. OB

Voor een reisdienst is een uitzondering gemaakt op de algemene regeling over het bedrag waarover de verschuldigde btw moet worden berekend. Zie 8.1 voor de algemene regeling. Bij een reisdienst moet niet worden uitgegaan van het bedrag van de vergoeding, maar van de winstmarge op de reisdienst(en). De winstmarge is het verschil tussen de ontvangen vergoeding (incl. btw) voor de reisdienst(en) en de kosten (incl. de niet-aftrekbare btw) die andere ondernemers aan de reisorganisator in rekening hebben gebracht voor het verrichten van een deel van de reisdienst(en). De kosten moeten prestaties betreffen die de reiziger rechtstreeks ten goede komen. De belastinggrondslag (dit is het bedrag waarover de verschuldigde belasting wordt berekend) bedraagt ${}^{100}/_{121}$ deel van de berekende winstmarge. Andere kosten, zoals de kantoorkosten of de kosten van de accountant die de jaarrekening opstelt, behoren niet tot deze winstmarge. De btw die rust op die andere kosten kan de ondernemer op basis van de gewone regels (zie hfst. 18) aftrekken.
Het Hof van Justitie heeft beslist dat een reisbureau dat gebruikmaakt van de reisbureauregeling en van haar klanten vooruitbetalingen (zie 28.3.3.2) ontvangt, de btw over die vooruitbetalingen is verschuldigd op het moment waarop de vooruitbetaling wordt ontvangen, mits op dat tijdstip de te verrichten reisdiensten nauwkeurig zijn omschreven (*'Skarpa Travel'*, zaak C-422/17, ECLI:EU:C:2018:1029). Volgens het hof moet de btw op het moment waarop de respectieve vooruitbetalingen worden ontvangen worden berekend over de winstmarge. De winstmarge moet worden vastgesteld op het verschil tussen de als vooruitbetaling ontvangen som en het overeenkomstige percentage van de totaal voor een bepaalde handeling te voorziene kosten. Zie ook 8.4.3.1

***VOORBEELD** Ondernemer X uit Eindhoven heeft € 100 000 ontvangen wegens verkochte wintersportvakanties in Duitsland. Busondernemer Y uit Utrecht die de vakantiegangers in opdracht van ondernemer X heeft vervoerd, berekende daarvoor € 33 500 (incl. de door busonderneming Y in Nederland en in Duitsland verschuldigde omzetbelasting). Het Duitse hotelbedrijf heeft voor het verblijf van de vakantiegangers € 54 400 (incl. Duitse omzetbelasting) aan ondernemer X gefactureerd. De belastingadviseur heeft een nota van € 5000 plus € 1050 btw gestuurd wegens een advies over de reisbureauregeling.*
De winstmarge van ondernemer X bedraagt € 100 000 — (€ 33 500 + € 54 400 =) € 87 900 = € 12 100. De dienst van de belastingadviseur komt niet rechtstreeks ten goede aan de reiziger en komt daarom niet in mindering op de winstmarge. De belastinggrondslag bedraagt ${}^{100}/_{121}$ x € 12 100 = € 10 000. Over het bedrag van € 10 000 moet ondernemer X € 2100 btw op aangifte voldoen

bij de Nederlandse Belastingdienst. De btw op de nota van de belastingadviseur (€ 1050) kan ondernemer X volgens de algemene regels aftrekken.

De zgn. eigen prestaties

De reisbureauregeling geldt niet voor de reisonderdelen die de ondernemer zelf uitvoert (de zgn. eigen prestaties). Zie 8.4.1. Het kan voorkomen dat een ondernemer een reis aanbiedt die bestaat uit een combinatie van een reisdienst én eigen prestaties. Een ondernemer organiseert bijv. een outdoorweekend in de Belgische Ardennen. In de aangeboden reis zijn inbegrepen het vervoer tussen Nederland en de Belgische Ardennen, twee overnachtingen op een camping en de organisatie en de begeleiding van de outdooractiviteiten. De ondernemer koopt de vervoersdienst en het verblijf op de camping in bij twee andere ondernemers. De organisatie en begeleiding van de activiteiten doet de ondernemer zelf (de zgn. eigen prestaties). In dat geval is de reisbureauregeling alleen van toepassing op het vervoer en het verblijf op de camping. Op het deel van de reis dat de ondernemer zelf verzorgt, is de reisbureauregeling niet van toepassing. De ondernemer moet de ontvangen vergoeding dienovereenkomstig splitsen. Het Hof van Justitie heeft bepaald dat bij die splitsing moet worden uitgegaan van de marktwaarde van soortgelijke prestaties die de ondernemer los van het reispakket aanbiedt (*'T.P. Madgett, R.M. Baldwin en The Howden Court Hotel'* en *'Madgett en Baldwin'*, gevoegde zaken C-308/96 en C-94/97, ECLI:EU:C:1998:496). Dat betekent voor de outdoorondernemer dat hij moet kijken naar wat de prijs is als hij de outdooractiviteit zou aanbieden zonder vervoer en verblijf. Op dat deel van de ontvangen vergoeding past hij de algemene btw-regeling toe. Op het resterende bedrag van de ontvangen vergoeding is de reisbureauregeling van toepassing.

8.4.3.1 Reisbureauregeling: winstmarge per reis of per tijdvak

Bij het berekenen van de winstmarge heeft de ondernemer de keuze om de marge vast te stellen per reis of per tijdvak. Volgens de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel hoeven ondernemers de keuze die zij maken niet vooraf en niet apart te melden aan de Belastingdienst. De keuze moet wel uit de administratie blijken. De keuze die de ondernemer maakt geldt voor een periode van minimaal vijf opeenvolgende jaren (d.w.z. zestig maanden). De periode van vijf jaar geldt vanaf het begin van een aangiftetijdvak. Na afloop van deze vijf jaar kan de keuze worden veranderd. De nieuwe keuze geldt dan opnieuw voor een periode van minimaal vijf jaar.

Winstmarge per reis

Art. 28zb, lid 3, Wet OB

Als de ondernemer heeft gekozen om de winstmarge per reis te bepalen, is hij de belasting verschuldigd op het moment dat de reisdienst is voltooid. Zie 7.1.2 voor het moment waarop een dienst is voltooid. Op dat tijdstip bepaalt hij de winstmarge van die reis. De ondernemer moet daarbij ook rekening houden met kosten die hij in eerdere tijdvakken voor de betreffende reis heeft gemaakt. Als de winstmarge op een reisdienst negatief is, is weliswaar geen btw verschuldigd over die reisdienst maar het negatieve deel mag *niet* worden verrekend met de winst op een andere reisdienst. Dit nadeel kan worden voorkomen door ervoor te kiezen om de winstmarge per tijdvak te bepalen.

Winstmarge per tijdvak

Artt. 28zb, lid 2, en 28zd, lid 1, Wet OB

Een ondernemer kan ervoor kiezen om de winstmarge op reisdiensten per tijdvak te bepalen. Hij hoeft dan niet per verrichte reisdienst de opbrengsten en kosten te bepalen. Bij deze keuze gaat hij namelijk uit van het totaalbedrag van de aan het betreffende tijdvak toe te rekenen vergoedingen voor reisdiensten. Van dat totaalbedrag worden afgetrokken alle in het tijdvak opgekomen kosten die betrekking hebben op reisdiensten. Het saldo van deze twee bedragen vormt dan de winstmarge van dat tijdvak, die dient als basis voor de berekening van de verschuldigde btw.

LET OP!Het Hof van Justitie heeft beslist dat een reisbureau dat gebruikmaakt van de reisbureauregeling en van haar klanten vooruitbetalingen ontvangt, de btw over die vooruitbetalingen is verschuldigd op het moment waarop de vooruitbetaling wordt ontvangen ('Skarpa Travel', zaak C-422/17, ECLI:EU:C:2018:1029). Zie ook 8.4.3. De beslissing van het hof wijst erop dat de Nederlandse reisbureauregeling met betrekking tot situaties waarin de winstmarge per reis of per tijdvak wordt bepaald niet in overeenstemming is met de BTW-Richtlijn. Het is ons niet bekend welk standpunt de Belastingdienst inneemt naar aanleiding van deze beslissing. Voor eventuele vragen hierover kan de ondernemer zich wenden tot zijn inspecteur.

Negatieve marges

Naast het gegeven dat het administratief eenvoudiger is om de winstmarge per tijdvak in plaats van per reisdienst te bepalen, is de eerste manier voordeliger als bij één of meer reizen sprake is van een negatieve marge. Zo worden dan positieve en negatieve marges binnen het tijdvak zelf gesaldeerd. Ook mag de ondernemer negatieve tijdvakwinstmarges verrekenen met een positieve marge van een volgend tijdvak. Als de belasting die is verschuldigd over de winstmarge over het hele kalenderjaar (het jaarsaldo) minder bedraagt dan het totaal van de belasting die de ondernemer over de tijdvakken van dat jaar heeft betaald over de winstmarges, verleent de inspecteur op verzoek teruggaaf van het bedrag dat de ondernemer over dat kalenderjaar te veel heeft betaald. De inspecteur verleent de teruggaaf bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ten slotte mag de ondernemer een negatief jaarsaldo meenemen naar een volgend jaar.

***VOORBEELD** Een reisorganisatie doet aangifte per kwartaal. In het eerste kwartaal heeft zij op de reisdiensten een winstmarge behaald van € 12 000. Hierover is zij € 2082 aan btw verschuldigd ($^{21}/_{121}$ × € 12 000).*

In het tweede kwartaal is de winstmarge negatief € 7000. Over dit kwartaal is de reisorganisatie geen btw verschuldigd. Zij kan deze negatieve marge niet verrekenen met de eerdere positieve marge over het eerste kwartaal. In het derde kwartaal heeft de reisorganisatie een negatieve winstmarge van € 10 000. Zij is dus geen btw verschuldigd. Samen met de negatieve marge over het tweede kwartaal bedraagt de te verrekenen winstmarge nu € 17 000. Over het vierde kwartaal bedraagt de winstmarge € 20 000. Hiermee mag de reisorganisatie de eerdere negatieve marges van in totaal € 17 000 verrekenen. Over het verschil is zij € 520 btw verschuldigd ($^{21}/_{121}$ × € 3000).

Kwartaal	*Winstmarge kwartaal*	*Te verrekenen winstmarge*	*Saldo*	*Verschuldigde btw*
1ste	*12 000*	*–*	*–*	*2082*
2de	*⁒ 7 000*	*–*	*–*	*0*
3de	*⁒ 10 000*	*⁒ 7 000*	*⁒ 17 000*	*0*
4de	*20 000*	*⁒ 17 000*	*3 000*	*520*

8.4.4 Reisbureauregeling: aftrek van voorbelasting

Art. 28ze Wet OB

De gefactureerde voorbelasting die betrekking heeft op kosten die onder de reisbureauregeling vallen, is niet aftrekbaar[1]. Het gaat hier dan om de btw over ingekochte prestaties die rechtstreeks aan de reiziger ten goede komen, zoals het in de reisdienst inbegrepen vervoer door de ingehuurde busonderneming of de verstrekte logies door een pensionhouder. Die kosten zijn onderdeel van de berekening van de winstmarge op reizen. Zie 8.4.3. De btw op andere kosten is aftrekbaar volgens de algemene btw-regels. Zie hfst. 18. De kosten van bijv. de aanschaf van nieuw meubilair in het kantoor van de reisorganisatie blijven buiten de berekening van de winstmarge. De btw op deze kosten is aftrekbaar volgens de algemene regeling. Zie 8.4.5 als de reis helemaal of deels buiten de Europese Unie plaatsvindt.

Reisbureaus verrichten vaak ook (vrijgestelde) handelingen op het gebied van verkoop van reis- en annuleringsverzekeringen. Aftrek van voorbelasting die ziet op deze vrijgestelde handelingen is uitgesloten. Goedgekeurd is dat, zonder nadere motivering, het reisbureau 4% van het totaalbedrag aan voorbelasting aan deze vrijgestelde handeling wordt toegerekend (Besluit nr. BLKB2011/641M, zoals gewijzigd bij nr. 2020-167584, onder 3.5.2). Als een ondernemer aannemelijk kan maken dat minder dan 4% van de voorbelasting aan deze vrijgestelde handeling is toe te rekenen, kan hij van dat lagere bedrag uitgaan. Een overzicht van de bestede tijd met betrekking tot de belaste en vrijgestelde handelingen kan daarbij een rol spelen.

---

[1] Volgens de letterlijke wettekst geldt deze aftrekbeperking niet voor btw die naar de afnemer is verlegd. Zie ook 22.1.1.

8.4.4.1 Reisbureauregeling: annulerings- en reisverzekering, SGR-bijdrage

Het is gebruikelijk dat een reisbureau niet alleen reizen 'verkoopt', maar ook reis- en annuleringsverzekeringen. Dit laatste wordt als een afzonderlijke prestatie gezien. Afhankelijk van de feitelijke situatie is de vergoeding die het reisbureau hiervoor ontvangt vrijgesteld of belast. Zie 12.9.2 voor een geval waarin werd geoordeeld dat het aanbieden van verzekeringen door een reisbureau *geen* vrijgestelde prestatie is. Als het reisbureau daarentegen wel optreedt als tussenpersoon bij het verstrekken van de verzekering aan de reiziger door de verzekeringsmaatschappij, is de provisie die het reisbureau ontvangt vrijgesteld van btw. De voorbelasting die aan deze vrijgestelde handelingen is toe te rekenen is niet aftrekbaar. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat voor de splitsing van de voorbelasting niet de omzetverhouding wordt gehanteerd (zie 18.4.2), maar dat wordt uitgegaan van het werkelijk gebruik. Op basis van een binnen de branche uitgevoerd onderzoek kan de aftrekbare voorbelasting worden gesteld op 96% van de totale voorbelasting. De rest – 4% – is dus niet aftrekbaar (Besluit nr. BLKB2011/641M, zoals gewijzigd bij nr. 2020-167584, onder 3.5.2).

Veel reisbureaus zijn aangesloten bij de Stichting Garantiefonds Reisgelden en innen hiervoor een bijdrage van de klant. Deze SGR-bijdrage is een onderdeel van de reissom en behoort dus tot de belaste vergoeding (Hof Den Haag, nr. 02/00859, ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7573).

8.4.5 Reisbureauregeling: reizen buiten EU

Art. 28zc Wet OB

Uit de tekst van de wet en de BTW-Richtlijn volgt dat de reisbureauregeling *niet* van toepassing is op reisonderdelen voor zover die niet binnen de EU plaatsvinden. Het gaat dan om ingekochte reisonderdelen die volgens de btw-regels buiten de EU plaatsvinden. Zie 7.4 voor die btw-regels. Over dat gedeelte van de reis is in Nederland geen btw verschuldigd, omdat het nultarief van toepassing is.

***VOORBEELD 1** Een Nederlandse reisorganisatie verzorgt een wandelreis in Noorwegen (geen lid van de EU). In de reis zijn de hotelovernachtingen in Noorwegen en de dagelijkse begeleiding van wandelingen door een gids inbegrepen. De hotelovernachtingen koopt de reisorganisatie in bij een Noors hotelbedrijf. De diensten door de gids koopt de reisorganisatie in bij een professioneel gidsenbureau in Noorwegen.*

De dienst van het Noorse hotelbedrijf valt onder de uitzondering op de B2B-regels. Die dienst is belastbaar in Noorwegen (zie 7.4.3), dus niet binnen de EU. De dienst van het gidsenbureau valt onder de regels voor B2B. Zie 7.4.1. Die gidsdienst is in Nederland belast omdat de afnemer, de reisorganisator, in Nederland is gevestigd.

Voor de Nederlandse reisorganisator is de reisbureauregeling van toepassing op het reisonderdeel dat bestaat in de begeleiding van de wandelingen. Het reisonderdeel dat bestaat in de hotelovemachtingen, waarvan de plaats van dienst buiten de EU ligt, valt niet onder de reisbureauregeling. De Nederlandse reisorganisatie is btw verschuldigd over de winstmarge op de wandelbegeleiding. Voor de hotelovemachtingen geldt voor de Nederlandse reisorganisatie het nultarief.

VOORBEELD 2 Gaat de reis uit Voorbeeld 1 in plaats van naar Noorwegen naar Finland (wel lid van de EU), dan is de reisbureauregeling van toepassing op de hele reis. De plaats van dienst van de hotelovemachting (Finland) is weliswaar buiten Nederland, maar binnen de EU. Het hotelbedrijf is in Finland btw verschuldigd over de aangeboden hotelovemachtingen. De Nederlandse reisorganisatie is in Nederland btw verschuldigd over haar winstmarge (op wandelbegeleiding én hotelovemachtingen).

8.4.5.1 Reisbureauregeling: vlieg- en bootreizen deels buiten EU

Art. 20zc Wet OB

Als een ingekocht reisonderdeel bestaat uit een vlieg- of bootreis vanuit een EU-lidstaat naar een land buiten de EU (of vice versa), geldt de reisbureauregeling alleen voor het deel van de reis dat *binnen* de EU plaatsvindt. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat op dat deel het nultarief wordt toegepast als aan de volgende voorwaarden is voldaan (Besluit nr. 2019-7277, zoals gewijzigd bij nr. BLKB 2021/1926):

- de vlieg- of bootreis maakt onderdeel uit van een reisdienst als bedoeld in de zin van de reisbureauregeling
- deze reis vindt plaats op basis van één ticket dat het reisbureau van een andere ondernemer heeft ingekocht, en het personenvervoer per vliegtuig of boot betreft een rechtstreekse reis tussen een Unie lidstaat en een derde lan

  'rechtstreekse' karakter van de reis gaat niet verloren als andere (lucht)havens binnen het gebied van de Europese Unie worden aangedaan om nieuwe reizigers op te laten stappen. Daarbij mogen de eerder opgestapte reizigers het vliegtuig of de boot niet verlaten.

De winstmarge die toerekenbaar is aan het deel van een reis, die niet rechtstreeks tussen een EU-lidstaat en een derde-land of vice versa plaatsvindt, dat binnen de Europese Unie wordt afgelegd, is belast met 21%.

VOORBEELD Een touroperator uit Eindhoven biedt een meerdaagse stedentrip naar New York aan. Inbegrepen zijn: treinretour Eindhoven–Schiphol, vliegreis Schiphol–New York en vier hotelovemachtingen in New York. De touroperator koopt alle reisonderdelen in bij andere ondernemers.

Alleen de treinreis en het gedeelte van de vliegreis binnen de EU vallen onder de reisbureauregeling. Op basis van de goedkeuring is het nultarief van toepassing op de vliegreis binnen de EU. Per saldo is de touroperator in Nederland alleen btw verschuldigd over (de winstmarge op) de treinreis.

8.4.6 Reisbureauregeling: facturering

Art. 28zf Wet OB

Voor een reisdienst gelden in beginsel de algemene factuurvoorschriften. Zie 28.2. Daarop gelden twee uitzonderingen. De ondernemer mag ten eerste het bedrag dat hij verschuldigd is aan btw over de winstmarge niet afzonderlijk op de factuur vermelden. En de ondernemer is verplicht om op de factuur te vermelden dat de reisbureauregeling van toepassing is.

8.4.7 Reisbureauregeling: bemiddeling

Voor een ondernemer geldt de reisbureauregeling niet als hij de reis niet zelf verzorgt, maar alleen *bemiddelt* bij het tot stand komen van de reisovereenkomst. Zie 7.5.2 voor een beschrijving van het begrip 'bemiddelen'. Voor zulke bemiddelingsdiensten gelden de algemene btw-regels. Als de klant van de bemiddelaar een ondernemer is, is btw verschuldigd over de bemiddelingsdienst in het land waar de klant woont of is gevestigd (B2B). Zie 7.4. Als de klant van de bemiddelaar daarentegen een particulier is, is btw over de provisie verschuldigd in het land waar ook de btw is verschuldigd over de reis waarvoor is bemiddeld (B2C). Zie 7.5.2.

VOORBEELD Een boekingskantoor boekt in opdracht van een Nederlandse klant een pakketreis naar Spanje. De reis wordt helemaal uitgevoerd door een touroperator die in Spanje is gevestigd. De touroperator is btw verschuldigd in Spanje, omdat hij daar is gevestigd. Zie 8.4.2. Voor het boekingskantoor geldt de reisbureauregeling daarentegen niet, omdat deze de reis niet op eigen naam direct aan de reiziger aanbiedt. Als de klant van het boekingskantoor een particulier is, is het boekingskantoor btw verschuldigd in Spanje. Als de klant geen particulier is, is btw verschuldigd in Nederland omdat de klant in dit geval in Nederland is gevestigd (21% over de ontvangen provisie).

Het kan ook zijn dat de Spaanse touroperator de opdrachtgever is van het boekingskantoor. In dat geval is het boekingskantoor btw verschuldigd in Spanje, omdat de afnemer van het boekingskantoor (de Spaanse touroperator) een ondernemer is.

In een aantal situaties geldt in Nederland voor deze bemiddelingsdienst het nultarief. Zie 11.3.4 en 11.3.5. De staatssecretaris van Financiën keurt in het Besluit nr. 2019-7277, zoals gewijzigd bij nr. BLKB 2021/1926 goed dat de vergoeding die reisagentschappen ontvangen van reizigers en reisbureaus voor het bemiddelen bij de totstandkoming van een reisovereenkomst tussen een reisbureau en de reiziger wordt belast overeenkomstig de btw-heffing die geldt (voor wat betreft de plaats van dienst en het btw-tarief) voor de onderliggende reisdienst van het reisbureau. Hiervoor is noodzakelijk dat het reisbureau dat in Nederland is gevestigd de benodigde informatie hierover verstrekt aan het reisagentschap. Voor zover wordt bemiddeld voor reisdiensten die worden verricht door reisbureaus die buiten Nederland zijn gevestigd, moet het reisagentschap conform de btw-regelgeving die geldt in de EU-lidstaat waar het reisbureau is gevestigd aan de btw-verplichtingen voldoen. Dit standpunt geldt ook als meerdere reisagentschappen bemiddelen bij de totstandkoming van dezelfde reisovereenkomst tussen een reisbureau en de reiziger. Deze goedkeuring is met name van belang als op de reis zelf (gedeeltelijk of helemaal) het nultarief van toepassing is.

VOORBEELD Reisagent A bemiddelt in opdracht van een reiziger voor een meerdaagse stedentrip naar Oslo (buiten de EU) en Stockholm (binnen de EU). De reis wordt uitgevoerd door de Nederlandse touroperator B. Bij touroperator B is de reisbureauregeling van toepassing, waarbij het nultarief van toepassing is op het gedeelte van de reis dat naar Oslo gaat (bijv. 50%). De bemiddelingsfee van reisagent A is in Nederland belastbaar. Zie 7.5.2. Op grond van de goedkeuring mag reisagent A op 50% van de vergoeding het nultarief toepassen. Op het restant moet reisagent A het 21% -tarief toepassen.

8.4.8 Reisbureauregeling: vragen en antwoorden

In het Besluit nr. 2019-7277, zoals gewijzigd bij nr. BLKB 2021/1928 geeft de staatssecretaris van Financiën antwoorden op veel gestelde vragen over de reisbureauregeling.

1. Een in Nederland gevestigde ondernemer verhuurt campingplaatsen voorzien van compleet ingerichte tenten. De tenten staan in verschillende lidstaten (waaronder Nederland). In een beperkt aantal gevallen zijn de tenten in eigendom bij de campingeigenaren. Meestal zijn de tenten in eigendom bij de ondernemer. De campingplaatsen worden ingehuurd. Via een website wordt de accommodatie aangeboden en verhuurd aan cliënten. Is de reisbureauregeling van toepassing op deze prestatie?

In geval een prestatie uit meerdere elementen bestaat zal eerst moeten worden bepaald of er sprake is van één levering of één dienst of dat er sprake is van meerdere afzonderlijk leveringen en diensten. Uit de arresten van het HvJ EG over de kwalificatie van prestaties casu quo de eenheid van prestatie volgt dat er geen eenvoudige, absolute splitsingsregel bestaat, die voor alle gevallen tot een correcte uitkomst leidt. Zie 9.3.2. Als een ondernemer campingplaatsen verhuurt met compleet ingerichte tenten is, bezien vanuit de positie van de modale consument, sprake van één prestatie. Als de ondernemer daarbij gebruik maakt van eigen tenten dan is de reisbureauregeling niet van toepassing. De ingekochte dienst (campingplaats) wordt immers als zodanig niet aan de reiziger ter beschikking gesteld. Zie 8.4.1. De normale btw-regels zijn hierop dan van toepassing. Als de ondernemer optreedt als een reisbureau en zowel de campingplaats als de tent inkoopt van één andere ondernemer is sprake van één reisdienst waarop de reisbureauregeling van toepassing is op de ingekochte diensten.

2. Een in Nederland gevestigde ondernemer biedt een tweetal zogenoemde pakketreizen naar Frankrijk aan.
Reis 1: deze reis bestaat uit vervoer, een standplaats op de camping, de verhuur van een tent en toegangstickets voor een sportevenement.
Reis 2: deze reis bestaat uit een standplaats op de camping, de verhuur van een tent en tickets voor een sportevenement.

Voor de reizen geldt dat het vervoer en de toegangstickets voor het sportevenement worden ingekocht. De ondernemer verzorgt zelf de standplaatsen inclusief tenten. Hiervoor huurt hij voor 3 jaar een terrein in Frankrijk dat hij door plaatsing van (eigen of gehuurde) tenten, cateringtenten en mobiele sanitair blokken inricht als camping. Is op bovengenoemde diensten de reisbureauregeling van toepassing?

Reis 1:

- Het betreft hier een zogenoemde pakketreis. De reisbureauregeling is alleen van toepassing op het ingekochte ve met de tickets die als zodanig worden doorgegeven aan de reiziger. De verhuur van standplaatsen/tenten is aan te merken als een eigen dienst van de ondernemer waarop de reisbureauregeling niet van toepassing is (zie 8.4.1 en HvJ, *'Kozak'*, zaak C-557/11, ECLI:EU:C:2012:672), maar waarvoor de gebruikelijke regels gelden (ook voor wat betreft de plaats van dienst).
- De verhuur van een (ingerichte) tent of stacaravan op een standplaats op een camping is aan te merken als het v commodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie. Deze verhuur is belast in Frankrijk. Zie 7.4.3.

Reis 2: De verhuur van de tent kwalificeert als een eigen prestatie. Het ticket wordt aangeboden in combinatie met deze eigen prestatie. Op de 'eigen prestatie' is de reisbureauregeling niet van toepassing. De levering van de tickets als zodanig (alhoewel ingekocht bij een andere ondernemer) kwalificeert niet als een reisdienst en valt daarom niet onder de reisbureauregeling (HvJ, *'Minerva Kulturreisen GmbH'*, zaak C-31/10, ECLI:EU:C:2010:762). Op alle prestaties zijn de normale btw-regels van toepassing.

3. Reizigers huren bij een in Nederland gevestigde ondernemer in 125 landen voor maximaal 30 dagen een auto of camper. De ondernemer treedt hierbij op als een tussenpersoon voor diverse verhuurbedrijven die de auto of camper daadwerkelijk verhuren. De ondernemer ontvangt een bemiddelingsvergoeding van de klant. Is op deze prestatie de reisbureauregeling van toepassing?

De reisbureauregeling is op deze prestatie niet van toepassing. De ondernemer handelt immers niet op eigen naam. Deze prestatie moet worden aangemerkt als bemiddeling bij de totstandkoming van een kortdurende verhuurovereenkomst van vervoermiddelen. Ervan uit- [illegible] culier is, is de plaats van de bemiddelingsdienst de plaats waar de onderliggende handeling wordt verricht.

Zie 7.5.2. In dit geval gaat het om kortdurende verhuur van een vervoermiddel en vindt deze prestatie plaats waar het vervoermiddel ter beschikking wordt gesteld.

4. Een in Nederland gevestigde ondernemer organiseert thematische reizen in Europa en verkoopt deze rechtstreeks aan de reiziger. De reizen zijn als volgt opgezet:
a: De ondernemer huurt een gedeelte van een natuurcamping. Reizigers zetten daar hun eigen tenten op. De reis naar de bestemming vindt plaats per touringcar. Het vervoer met deze touringcar wordt door belanghebbende ingehuurd. Ter plaatse verzorgt belanghebbende de maaltijden en excursies.
Voor wat betreft het vervoer en de campingplaats is sprake van een reisdienst waarop de reisbureauregeling van toepassing is. Het zelf verzorgen van maaltijden en excursies ter plaatse zijn eigen diensten die als zodanig niet onder de reisbureauregeling vallen.

b: De ondernemer verzorgt rondreizen met gebruikmaking van gehuurde hotelaccommodatie. Belanghebbende huurt ter plaatse het vervoer met een minibus om de transfers naar/tussen de verschillende hotels te verzorgen. Belanghebbende verzorgt met eigen personeel de reisbegeleiding zelf.
Voor wat betreft het vervoer en de accommodatie is sprake van een reisdienst die onder de reisbureauregeling valt. Het verzorgen van de reisbegeleiding is aan te merken als een (zelfstandige) eigen prestatie van de ondernemer en valt als zodanig niet onder de reisbureauregeling.

5. Een in Nederland gevestigde ondernemer verzorgt actieve jongerenreizen. Er worden reisdiensten op eigen naam verkocht. Bij de reizen wordt gebruikgemaakt van eigen materiaal (fietsen, boten etc.) en eigen accommodaties van de ondernemer. Zo verzorgt de ondernemer zeilvakanties in Nederland. De ondernemer huurt instructeurs om de zeillessen te verzorgen.
De reisbureauregeling is niet van toepassing op de zeilvakanties. Het betreft hier een eigen prestatie van de ondernemer omdat gebruik wordt gemaakt van eigen materiaal en accommodatie. Het inhuren van zeilinstructeurs maakt dit niet anders en kwalificeert als zodanig niet als een reisdienst.

Daarnaast organiseert de ondernemer kanovakanties in Frankrijk. Voor het organiseren van deze vakanties huurt de ondernemer alle onderdelen in van dezelfde plaatselijke exploitant (incl. de accommodatie). De busreis naar de vakantieaccommodatie verzorgt de ondernemer echter zelf met gebruikmaking van eigen materieel.
De kanovakantie als zodanig kwalificeert als een reisdienst die onder de reisbureauregeling valt. Op de busreis is de reisbureauregeling niet van toepassing omdat dit als een eigen prestatie is aan te merken. Op de busreis zijn de normale btw-regels van toepassing. De plaats van dienst is de plaats waar het vervoer feitelijk plaatsvindt. Zie 7.4.4. De busreis is dus belast in Nederland, België en Frankrijk (naar rato van de in die landen afgelegde afstand).

6. Een in Nederland gevestigde ondernemer is gespecialiseerd in het organiseren van buitenlandse school- en studiereizen (pakketreizen). In opdracht van scholen stelt zij buitenlandse reizen samen. Deze ondernemer sluit overeenkomsten met de diverse ondernemers in het buitenland en verkoopt de pakketreizen op eigen naam aan de scholen. De scholen verkopen de reizen vervolgens ook op eigen naam door aan de leerlingen. Hoe moet de reisbureauregeling worden toegepast?
De ondernemer verkoopt de bij derden ingekochte diensten als een pakketreis op eigen naam aan de scholen. Deze pakketreizen vallen daarom onder de reisbureauregeling.

7. Een in Nederland gevestigd reisbureau is gespecialiseerd in reizen naar Noorwegen. Hierbij verzorgt het reisbureau op eigen naam gecombineerde autotours met overnachtingen in hotels in Duitsland, Denemarken en Zweden en losse overnachtingen op weg naar Noorwegen. Deze diensten zijn van andere ondernemers ingekocht. Is op de gecombineerde autotours de reisbureauregeling van toepassing?
De gecombineerde autotours bestaan uit verschillende handelingen die zowel het vervoer als de accommodatie omvatten. Nu al deze prestaties bij andere ondernemers zijn ingekocht moet deze prestatie als één reisdienst worden aangemerkt. Zie 8.4.2. Een deel van de reisprestatie vindt niet in de EU plaats (de reis in Noorwegen). Op het gedeelte van de reisdienst dat plaatsvindt in Duitsland, Denemarken en/of Zweden (EU) is de reisbureauregeling van toepassing. Voor dit onderdeel van de reisdienst heeft de touroperator dus geen recht op aftrek van voorbelasting en moet hij over zijn marge btw voldoen naar het algemene tarief. Op het gedeelte van de reisdienst dat in Noorwegen (niet-EU) plaatsvindt is het nultarief van toepassing. Zie 8.4.5.

8. Een pakketreis omvat een reis vanuit Nederland naar de Verenigde Staten waarbij ook is inbegrepen het vervoer per trein van de woonplaats naar Schiphol. Wat zijn de gevolgen bij toepassing?
Een reisdienst wordt geacht één dienst te zijn. Zie 8.4.2. Daarbij kunnen onderdelen van de prestatie belast worden tegen het algemene tarief en kunnen er onderdelen van de prestatie belast worden tegen het nultarief. 8.4.5. Dit laatste is het geval als ingekochte onderdelen van de reisdienst buiten de EU worden verricht. De reis naar de Verenigde Staten moet als één reisdienst worden aangemerkt. Vervolgens geldt dat de treinreis in de EU is ingekocht bij een andere ondernemer en onder de reisbureauregeling valt (indien aangeboden op eigen n de prestatie is belast met 21%. De ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting ter zake

van de inkoop van deze treinreis. De overige onderdelen van de reisdienst worden buiten de EU verricht en vallen onder het nultarief Zie 8.4.5.

9. *Heeft het reisbureau geen recht op aftrek van btw die verschuldigd is als gevolg van een wettelijke verlegging?*
Een wettelijke verleggingsregeling kan ook gelden voor de ingekochte onderdelen van een te verrichten reisdienst, bijv. in geval van een B2B-dienst. Zie 7.4.1. Het reisbureau heeft in dit geval aftrek volgens de algemene btw-regels. Zie hfst. 18.

9 Btw-tarieven en combinatie van prestaties

9.1 Tarieven

Artt. 9, 17d en 20 Wet OB

De wet kent de volgende drie tarieven:

a. het algemene tarief van 21%. Dit geldt voor alle leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen en voor de invoer van alle goederen, tenzij anders is bepaald.
b. het lage tarief van 9%. Dit geldt alleen voor de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van de goederen en voor de diensten die zijn genoemd in de bij de wet behorende Tabel I. Zie 10.1.
c. het tarief van 0% (nultarief) voor de leveringen van de goederen en voor de diensten die zijn genoemd in de bij de wet behorende Tabel II en voor de intracommunautaire verwerving en de invoer van enkele aangewezen goederen. Tabel II betreft het internationale goederen- en dienstenverkeer. Verder geldt het nultarief voor sommige prestaties aan internationale organisaties. Zie 11.1.

Er gelden bijzondere regels voor de invoer en levering aan veilingen van vis. Zie 9.1.2.

Er zijn ook leveringen en diensten die zijn vrijgesteld van btw. Over de verkoopprijs is dan geen btw verschuldigd, maar aan de andere kant is de btw op inkopen en kosten niet aftrekbaar. Zie 12.1.

Een ondernemer die goederen en diensten levert die onder verschillende tarieven of een vrijstelling vallen, moet zijn omzet splitsen. Het wordt ingewikkeld als er sprake is van een combinatie van prestaties waarbij de diverse onderdelen onder een verschillend tarief of een vrijstelling vallen. De ondernemer moet dan nagaan of er sprake is van één prestatie of van meerdere afzonderlijke prestaties. Zie 9.3.

9.1.1 Tarieven: forfaitaire percentages

Naast de gewone drie tarieven (21%, 9% en 0%) zijn er nog de volgende forfaitaire percentages:

a. 2,7 bij de berekening van de verschuldigde belasting in verband met privégebruik van een auto van de zaak. Zie 21.2.1
b. 9 bij de correctie op de afgetrokken voorbelasting bij bedrijfskantines e.d. Zie 20.5.7
c. 11,5 bij de berekening van de verschuldigde belasting wegens leveringen en diensten vanuit kantines van bepaalde organisaties. Zie 25.2.2

9.1.2 Tarieven: vis, schaal-, schelp- en weekdieren

Art. 28y Wet OB

Vis genoemd in Tabel I, post a-1 (zie 10.2.1) of a-4 (zie 10.2.4) is belast met 9%. Om douanetechnische redenen zijn de invoer en de levering aan veilingen van vis die wordt aangebracht per schip dat terugkeert van de visvangst of per vertjager belast met 0%. Deze regeling geldt ook voor binnenvissers. In het algemeen hoeven de vissers dus geen omzetbelasting af te dragen. Zij hebben wel recht op aftrek van voorbelasting. Bij de levering van vis door de veiling aan de kopers is op de gewone wijze omzetbelasting verschuldigd. Zie 6.2.13 voor levering via de veiling. Het voorgaande geldt niet alleen voor vis, maar ook voor schaal-, schelp- en weekdieren.

9.1.3 Tarieven: prijzen inclusief of exclusief btw?

Artt. 38 en 42 Wet OB

Een ondernemer moet zijn goederen en diensten aan niet-ondernemers en publiekrechtelijke lichamen aanbieden tegen prijzen waaruit blijkt dat de omzetbelasting inbegrepen is. De bedoeling hiervan is bij niet-ondernemers verwarring te voorkomen omtrent het door hen in totaal te betalen bedrag. Deze bepaling verbiedt niet om de prijs excl. omzetbelasting te noemen, mits daar direct het bedrag of het percentage aan omzetbelasting bij wordt vermeld. Overtreding van dit gebod is strafbaar.

Groothandelszelfbedieningszaken waar ook vaak niet-ondernemers kopen mogen de prijzen excl. omzetbelasting blijven vermelden, omdat het ook voor de niet-ondernemers algemeen bekend is dat in deze bedrijven de omzetbelasting afzonderlijk op de nota wordt bijgeteld. Dit geldt echter niet als zij zich via bijv. huis-aan-huisreclamefolders of advertenties in voor consumenten bestemde rubrieken van dagbladen duidelijk tot particulieren richten.

9.1.4 Tarieven: na te heffen bedrag bij onjuiste tarieftoepassing

Als de ondernemer ten onrechte geen of te weinig omzetbelasting in rekening heeft gebracht, zal de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen. Als de ondernemer de na te heffen belasting niet meer aan zijn afnemers in rekening kan brengen, worden de oorspronkelijk in rekening gebrachte bedragen volgens de Hoge Raad geacht de na te heffen omzetbelasting te bevatten (nr. 21.413, ECLI:NL:HR:1983:AW8771; nr. 32.096, ECLI:NL:HR:1997:AA2080 en nr. 36.864, ECLI:NL:HR:2002:AF0636).

***VOORBEELD 1** A heeft een dienst verricht aan B en hem € 1000 in rekening gebracht. A heeft geen omzetbelasting berekend, omdat hij dacht dat de dienst was vrijgesteld. Bij controle blijkt dit standpunt niet juist te zijn. De dienst is belast met 21%. A kan de omzetbelasting niet meer in rekening brengen aan B.*

De naheffing bedraagt nu niet 21% van € 1000, zijnde € 210, maar $^{21}/_{121}$ van € 1000, zijnde (afgerond) = € 174. Brengt A echter alsnog omzetbelasting in rekening aan B, dan moet hij het verschil tussen € 210 en € 174 op aangifte voldoen.

***VOORBEELD 2** A heeft wegens een levering van goederen € 1000 + € 90 omzetbelasting in rekening gebracht. Bij controle blijkt dat het tarief van 21% van toepassing is. A kan het verschil niet meer in rekening brengen. De naheffing kan beperkt blijven tot:*

$^{21}/_{121}$ van € 1090 =	*189*
al gefactureerd	*90*
	———
na te heffen	*99*

9.2 Tarieven: wijziging

Bij een tariefwijziging wordt meestal een overgangsregeling getroffen die inhoudt dat het tarief van toepassing is dat geldt op het moment dat de prestatie wordt verricht. Zie 6.1.3, 7.1.2 en 14.1.8 voor het tijdstip waarop leveringen, diensten en verwervingen worden verricht. De datum van betaling is in dat geval dus niet van belang. In geval van vooruitbetalingen moet dan bij tariefverhoging omzetbelasting worden bijbetaald over de vooruitbetaling. Het omgekeerde geldt bij tariefverlaging.

9.2.1 Tarieven: doorberekening nieuwe tarieven

Artt. 52 en 53 Wet OB

Bij het afsluiten van een overeenkomst tot levering van goederen of het verrichten van diensten zal de ondernemer bij de prijsbepaling rekening houden met de verschuldigde omzetbelasting, vooral als de afnemer geen voorbelasting kan aftrekken. Als nu, voordat de overeenkomst is uitgevoerd, door een wetswijziging – bijv. tariefwijziging of wijziging van vrijgestelde prestaties – de leverancier meer omzetbelasting is verschuldigd, kan hij dit meerdere verhalen op zijn afnemer. In het omgekeerde geval, als er minder omzetbelasting is verschuldigd, kan de afnemer het verschil terugvorderen van de leverancier. Een afspraak tussen partijen – leveranciers, dienstverrichters en hun afnemers – om een tariefverhoging of -verlaging voor de omzetbelasting niet door te berekenen heeft geen effect. Een dergelijke afspraak is namelijk nietig.

9.2.2 Tarieven: doorlopende prestaties

Bepaalde leveringen en diensten worden als een doorlopende prestatie beschouwd. Zie 7.1.2.1. Hierbij kan worden gedacht aan het verlenen van licenties, abonnementen op levering van gas, elektriciteit en water en telecommunicatiediensten. Als de afrekening van een doorlopende prestatie betrekking heeft op een periode die eindigt nadat het btw-tarief is gewijzigd, moet die afrekenperiode worden gesplitst.

9.3 Tarieven: combinatie van prestaties

9.3.1 Tarieven: leveringen en diensten tegen verschillende tarieven

Ondernemers die zowel met 9% als met 21% belaste goederen leveren of verwerven en diensten verrichten, moeten voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting en het invullen van de aangifte de omzet splitsen in het deel dat met 21% en het deel dat met 9% is belast. Veel ondernemers kunnen deze splitsing maken aan de hand van de door hen uitgereikte facturen of via een verkoopregistratiesysteem (streepjescodes). Ondernemers die de splitsing niet aan de hand van hun administratie kunnen maken, kunnen kiezen uit drie forfaitaire berekeningsmethoden. Zie 29.2. Ook prestaties die onder een vrijstelling of het nultarief vallen, moeten zij afzonderlijk administreren.

Als leveringen en diensten in combinatie in één pakket worden geleverd en de afzonderlijke elementen onder een verschillend tarief vallen, moet worden beoordeeld of er sprake is van één ondeelbare prestatie dan wel van meerdere prestaties. Zie 9.3.2.

9.3.2 Tarieven: combinatie van leveringen en/of diensten

Van een combinatie is sprake als leveringen en/of diensten met elkaar zijn verbonden of met elkaar samenhangen. Soms worden zij in één pakket tegen één prijs aangeboden, maar er kan ook sprake zijn van een combinatie als er afzonderlijke prijzen worden berekend. Bij een combinatie komt de vraag op of er sprake is van één levering of van één dienst, dan wel of er twee of meer te onderscheiden leveringen of diensten zijn die afzonderlijk moeten worden beoordeeld. Deze vraag doet zich met name voor bij de bepaling welk tarief of welke vrijstelling van toepassing is. Als vast komt te staan dat het geheel als één levering of dienst moet worden aangemerkt, moet vervolgens het karakter van die prestatie worden vastgesteld. Bijv. bij de levering in één verpakking en tegen één prijs van een boek (9%) en een cd (21%) moet worden beoordeeld of de hele prijs is belast met 9% of met 21%, dan wel of de prijs moet worden gesplitst. Zie ook 10.2.10.2.

Ook bij de vaststelling waar een prestatie wordt verricht (in of buiten Nederland) kan deze vraag een rol spelen. De Nederlandse ondernemer die bijv. aan een buitenlandse ondernemer een prestatie verricht, moet nagaan of er sprake is van één ondeelbare prestatie en hiervan de plaats vaststellen, of nagaan of er misschien sprake is van twee (of meer) afzonderlijke prestaties. In het laatste geval zal met betrekking tot elk van de te onderkennen prestaties de plaats van de prestatie (levering of dienst) moeten worden vastgesteld.

Het Hof van Justitie heeft de volgende criteria gegeven om te bepalen of er voor de btw-heffing sprake is van één enkele prestatie dan wel van twee of meer te onderscheiden prestaties (*'Card Protection Plan'*, zaak C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 en *'Levob'*, zaak C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).

- Als de betrokken handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt.

- Elke handeling moet normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd, maar aan de and handeling waarbij economisch gesproken één prestatie wordt verleend niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald.
- Het is van belang vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn om te bepalen aan de consument – beschouwd als een modale consument – meerdere, van elkaar te onderscheiden, hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent. (Heeft de klant de bedoeling één enkele dienst te kopen of twee of meer verschillende diensten?)
- Er is met name sprake van één prestatie ingeval één of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestati één of meer andere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofddienst delen.
- Een dienst is bijkomend bij een hoofddienst als hij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de l dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
- Er is ook sprake van één prestatie als twee of meer elementen of handelingen die de ondernemer levert aan of v dale consument, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.
- Het feit dat één prijs in rekening wordt gebracht is niet beslissend. Zo nodig moet deze worden gesplitst en worde de onderscheiden hoofdprestaties. Hierbij moet de eenvoudigste berekenings- of beoordelingsmethode worden gevolgd. Zie 9.3.6.

Aan de hand van voorgaande criteria zal telkens in een concrete situatie moeten worden bepaald of er sprake is van één prestatie of van meerdere prestaties die elk afzonderlijk in de heffing moeten worden betrokken. Dit is een sterk feitelijke aangelegenheid en over de uitkomst bestaat dikwijls verschil van mening. De Nederlandse rechter heeft dan ook al in veel zaken een oordeel moeten vellen.

Indien een prestatie bestaat uit twee elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt waarvoor verschillende tarieven zouden gelden indien zij afzonderlijk werden verricht, is deze prestatie belast met één tarief. Dit is ook het geval als het mogelijk is te bepalen hoeveel de vergoeding voor elk element bedraagt binnen de door de consument voor deze prestatie betaalde totale vergoeding (HvJ EU, *'Stadion Amsterdam CV'*, zaak C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22).

Zoals gezegd hangt de uitkomst sterk af van de beoordeling van de feiten. In 9.3.2.1 t/m 9.3.2.3 worden enkele voorbeelden gegeven waarvan de meeste zijn ontleend aan de rechtspraak. In 9.3.3 worden de aanwijzingen genoemd die de staatssecretaris van Financiën heeft gegeven over verpakkingen en over de combinatie snoep- en speelgoed. In 9.3.4 worden de bezorgkosten behandeld. Zie 9.3.6 voor de manieren waarop de prijs kan worden gesplitst.

9.3.2.1 Tarieven: combinaties van diensten

Een exploitant van een kampeerterrein bracht afzonderlijke bedragen in rekening per persoon, per hond, per kampeermiddel, per extra bijtent, voor elektra en voor het parkeren van een auto, motor, scooter, bromfiets of aanhangwagen. Volgens de Hoge Raad omvat het gelegenheid geven tot kamperen naar het spraakgebruik een samenstel van diensten waaronder het beschikbaar stellen van een parkeerplaats voor een vervoermiddel dat door de kampeerder in samenhang met het kamperen wordt gebruikt. Dit is niet anders als voor het parkeren aan de kampeerder een afzonderlijke vergoeding in rekening wordt gebracht. Er is sprake van één prestatie. Ook het 'kampeergeld' voor het vervoermiddel valt dus onder het 9%-tarief (HR, nr. 23.114, ECLI:NL:HR:1986:AW8113).

De Hoge Raad oordeelt dat het bieden van parkeergelegenheid aan bezoekers van dierenparken (9%), natuurparken (9%) en attractieparken (9%) niet bijkomstig is aan het verlenen van toegang tot deze parken (nr. 41.311, ECLI:NL:HR:2006:AV4043, nr. 16/05128, ECLI:NL:HR:2018:1310, nr. 18/00441, ECLI:NL:HR:2018:1795 en nr. 19/02810, ECLI:NL:HR:2021:099).

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld over een zgn. combikaart waarmee ook geparkeerd kan worden. In deze zaak exploiteert de gemeente Parkeer- & Reis-locaties (transferia). Bezoekers van de transferia krijgen bij het inrijden een inrijkaart, die kan worden ingewisseld voor een combikaart. Met een combikaart kunnen maximaal vijf personen de gehele dag gebruikmaken van het gemeentelijke openbaar vervoer. De combikaart doet tevens dienst als uitrijkaart voor het transferium. Het hof oordeelt dat de gemeente twee afzonderlijke prestaties verricht: het bieden van parkeergelegenheid (21%) en het bieden van openbaar vervoer (9%). Zie 10.3.9. Volgens het hof bieden deze twee diensten samen het alternatief voor het vervoer met het eigen voertuig naar de plaats(en) van bestemming binnen de gemeente (nr. 16/01150, ECLI:NL:GHARL:2017:6971).

Zie 13.5.9 voor combinaties van diensten die samenhangen met de verhuur van onroerende zaken.

9.3.2.2 Tarieven: combinaties van leveringen en diensten

Een Deense ondernemer verstrekte maaltijden aan boord van een veerboot tussen Denemarken en Duitsland. De vraag is of dit leveringen van goederen betreft (plaats van prestatie is plaats van vertrek, zie 6.3.2) dan wel diensten (plaats van prestatie is plaats van vertrek van het passagiersvervoer). Zie 7.4.5. Het Hof van Justitie vindt dat bij de verstrekking van toebereide spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie ter plaatse met het in een restaurant gebruikelijk dienstbetoon, de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en dat het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. De gehele restaurantverrichting wordt dus als een dienst aangemerkt (HvJ EU, *'Faaborg-Gelting Linien'* zaak C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184) en is daarom belast in de EU-lidstaat van vertrek van het passagiersvervoer. Dat is hier afwisselend Denemarken en Duitsland. Bij verstrekkingen in snackbars, snackwagens of bioscoopfoyers van vers bereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie is volgens het Hof van Justitie sprake van een levering van goederen als blijkt dat de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, niet overheersen (*'Manfred Bog'*, zaak C-497/09, ECLI:EU:C:2011:135).

Een ondernemer verkocht horoscoopvoorspellingen. De klant moest schriftelijk enkele gegevens verstrekken, waarna met behulp van oorspelling werd gemaakt. De voorspelling werd in de vorm van een 35 pagina's tellende reader naar de

klant gezonden. Deze prestatie wordt door de Nederlandse rechter gekwalificeerd als dienstverlening. Het aspect van het voorspellen overheerst en de verstrekking van de reader is niet meer dan een onderdeel (Hof Den Bosch, nr. 99/00921, ECLI:NL:GHSHE:2001:AV6155).
De verkoop van standaardsoftware en de daaropvolgende aanpassing van deze standaardsoftware aan de specifieke behoeften van de afnemer werd als één onsplitsbare prestatie (een dienst) aangemerkt. Het economisch doel was de verschaffing van speciaal aan de behoeften van de afnemer aangepaste software. Zonder die aanpassing was de standaardsoftware niet bruikbaar voor de afnemer. Niet van belang was dat voor de standaardsoftware en voor de aanpassing afzonderlijke vergoedingen waren overeengekomen (HR, nr. 37.859, ECLI:NL:HR:2006:AX6436).
Het verzorgen (opkweken) van jonge bomen (9%) en het bemesten en bespuiten (incl. de levering van mest en bestrijdingsmiddelen (21%)) is als één dienst aangemerkt die is belast tegen 9%. De levering van mest en bestrijdingsmiddelen is geen doel op zich, maar een middel om de dienst van het verzorgen van de bomen zo aantrekkelijk mogelijk te maken (Rb. Breda, nr. 05/980, ECLI:NL:RBBRE:2006:AX0788).
Bij het leveren van elektrische en elektronische apparaten wordt vaak de mogelijkheid geboden tegen betaling extra garantie te verkrijgen boven de reguliere fabrieksgarantie. Dat vindt meestal plaats in de vorm van het afgeven van een zgn. service- of garantiecertificaat. De Hoge Raad heeft beslist dat het afgeven van het servicecertificaat een bijkomende prestatie is bij de hoofdprestatie, namelijk de levering van het elektrische apparaat. Het bieden van de extra garantie is geen doel op zich, maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken (HR, nr. 10/03633, ECLI:NL:HR:2012:BT2197).
Op de kleiduiven-schietsportvereniging kunnen schutters een rondje schieten. Daarvoor zijn nodig de schietfaciliteiten, de kleiduiven en de munitie. Het gelegenheid bieden tot een rondje kleiduivenschieten is voor de btw één prestatie (Hof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 15/00171 en 15/00216, ECLI:NL:GHARL:2016:1765).
Een ondernemer organiseert meerdere keren per jaar een zgn. obstacle run, een sportevenement waarbij hardlopen wordt gecombineerd met het overwinnen van diverse obstakels. Inschrijving geeft na betaling recht op deelname aan de obstacle run, verzorging tijdens de obstacle run, een wedstrijdshirt en een munt die tegen een drankje (frisdrank of bier naar keuze) kan worden ingewisseld. Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat sprake is van één ondeelbare prestatie zijnde deelname aan een sportevenement. De totale vergoeding is daarom belast met 9% (nr. 17/00405, ECLI:NL:GHARL:2017:10125). Zie 10.3.3.1.

9.3.2.3 Tarieven: combinaties van leveringen van goederen

Bij de levering van een kerstpakket bestaande uit levensmiddelen, alcoholische dranken en cadeauartikelen, behouden de goederen hun zelfstandigheid. Voor de toepassing van het btw-tarief moeten de verschillende goederen afzonderlijk worden bezien. De prijs moet worden gesplitst. Zie 9.3.6.
Als een goed wordt geleverd met daarbij gratis een ander goed met een verhoudingsgewijs geringe waarde (bijv. in het kader van een reclameactie), is omzetbelasting verschuldigd naar het tarief dat geldt voor het belangrijkste goed. Bij de verkoop van bijv. een fles limonade (9%) met een gratis sleutelhanger (21%) is over de totale vergoeding 9% omzetbelasting verschuldigd. De sleutelhanger heeft slechts een bijkomend karakter. Het zal de afnemer meestal niet gaan om de sleutelhanger, maar om de limonade. De sleutelhanger vormt voor de leverancier slechts een middel om de aankoop van de limonade voor de afnemer zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
Bij de verkoop van zgn. happy meals (hamburger, frites en frisdrank of milkshake, verpakt in een kartonnen doosje) wordt een speeltje gevoegd. De rechter heeft beslist dat de verstrekking van een speeltje niet ondergeschikt is aan de verstrekking van spijzen en dranken en daar dus niet in opgaat. Verder overwoog de rechter dat de eet- en drinkwaren ook los worden verkocht en dat de aan de speeltjes toe te rekenen vergoeding niet onbeduidend is. Naar maatschappelijke opvattingen is er volgens de rechter geen sprake van één goed, omdat de goederen hun zelfstandigheid behielden (Hof Amsterdam, nr. 94/4854, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0265). De doosjes hebben het karakter van verpakkingsmiddel en hebben ten opzichte van de eet- en drinkwaren wel hun zelfstandigheid verloren. Voor de verstrekking van de doosjes geldt, evenals voor de eet- en drinkwaren, daarom het 9%-tarief. Zie ook 9.3.3 en Rb. Haarlem, nr. 08/6738, ECLI:NL:RBHAA:2010:BM0427.
Zie 10.2.10.3 voor de levering van een (school)boek met een bijbehorende cd-rom.

9.3.3 Tarieven: verpakking en combinatie snoep- en speelgoed

Met betrekking tot verpakkingen en de combinatie snoep- en speelgoed heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. 2017-16288, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2021-2159).
Verpakkingen dienen als omhulsel voor (andere) goederen. Hierbij kan worden gedacht aan:

- wegwerpverpakkingen (bijv. plastic, papieren, kartonnen, glazen of kunststof omhulsel van goederen);
- kratten.

Omdat deze verpakkingen voor de modale consument slechts een onderdeel van de goederen zijn, volgen zij het tarief dat van toepassing is op de goederen die erin zijn verpakt. Cadeauverpakkingen zijn in de regel een vorm van bijkomend dienstbetoon. Bijzondere verpakkingen die voor de consument een zelfstandige gebruikswaarde hebben, moeten onder omstandigheden wel afzonderlijk worden beschouwd. Dat is bijv. het geval als de verpakking een geldwaarde vertegenwoordigt die gelet op de waarde van het verpakte product aanzienlijk is (wat ook tot uitdrukking komt in de verkoopprijs van de combinatie).
Een bijzondere plaats wordt hierbij ingenomen door de zgn. candy novelty's. Candy novelty's bestaan uit een combinatie van goederen, waarbij bepaalde goederen onder het 9%-tarief (meestal snoepgoed) en andere goederen (meestal speelgoed) onder het 21%-tarief verkocht. Candy novelty's worden voor één prijs verkocht en op verschillende manieren aangeboden.

Het komt voor dat het snoepgoed in het speelgoed is 'verpakt', maar de omgekeerde situatie is ook mogelijk. In een aantal gevallen wordt het snoepgoed en het speelgoed los van elkaar, maar als één combinatie aangeboden. Candy novelty's hebben betrekking op een breed assortiment goederen waarbij de waarde van de samenstellende delen sterk kan variëren. Voorbeelden zijn:

- chocolade-eieren die speelgoedfiguurtjes bevatten;
- speelgoedfiguurtjes waaraan snoepgoed is bevestigd;
- plastic vormpjes met bijgeleverde bakmix, chocolade, kleurmiddelen e.d. waarmee kinderen zelf koekjes, figuurtjes e.d. kunnen maken; en
- 'feest'pakketjes voor kinderen bestaande uit zakjes die gevuld zijn met snoepgoed, kauwgom e.d. en speelgoedpoppetjes of ballonnen.

Voor de tarieftoepassing op dergelijke combinaties van goederen geldt als uitgangspunt dat de verschillende delen (het snoepgoed en het speelgoed) afzonderlijk worden beoordeeld. Dit geldt niet als de zelfstandigheid van de delen verloren is gegaan of als een van de delen ten opzichte van de andere delen zodanig belangrijk is dat de andere delen daarin kunnen worden geacht te zijn opgegaan. Als een ondernemer geen splitsing kan of wil aanbrengen tussen het snoepgoed en het speelgoed, moet de totale vergoeding voor de candy novelty worden belast met 21%.

Als de verkoopprijs van een candy novelty minder dan € 1,50 bedraagt, kan op de levering het 9%-tarief worden toegepast. Voor deze gevallen gaat de Belastingdienst ervan uit dat het snoepgoed het kenmerkende element van de prestatie is en het bijgeleverde speelgoedfiguurtje alleen is bedoeld om het snoepgoed aantrekkelijker te maken. Dit geldt ook bij grootverpakkingen als de individuele candy novelty als zodanig op de markt wordt gebracht voor een prijs lager dan € 1,50.

9.3.4 Tarieven: bezorgkosten

Als een ondernemer goederen levert en hij zich heeft verplicht die goederen bij de afnemer te bezorgen, wordt de bezorging aangemerkt als een bijkomende prestatie die opgaat in de levering van de goederen. 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 excl. de bezorgkosten (Besluit nr. 2017-16288, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2021-2159).

9.3.5 Tarieven: maneges

Met betrekking tot de stalling, verzorging en training van paarden door manegehouders zijn er meerdere rechterlijke uitspraken. Deze leiden niet alle tot dezelfde uitkomst, omdat de feitelijke situatie vaak verschilt. Al deze beslissingen zijn erg feitelijk. Het is raadzaam al in de pensionovereenkomst een splitsing aan te brengen tussen de (vrijgestelde) verhuur van een afzonderlijke box, de (met 21% belaste) verzorging (voederen, houden van toezicht enz.) en het verzorgen van training en instructie op een rijbaan dat als gelegenheid bieden tot sportbeoefening is belast met 9%. Zie 10.3.3. Het aanbrengen van een splitsing tussen het voederen (9%) en de verzorging (21%) is tot nu toe door de rechter niet geaccepteerd (Hof Arnhem, nr. 02/04224, ECLI:NL:GHARN:2005:AT8710 en Hof Arnhem, nr. 09/00406, ECLI:NL:GHARN:2010:BO4476).

Hof Den Bosch heeft beslist dat het aan zgn. pensionklanten gelegenheid bieden tot sportbeoefening in een ruitersportcentrum (met een rijhal en een buitenbaan) een afzonderlijke prestatie is (nr. 06/00369, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD1421). Dit oordeel is bevestigd door de Hoge Raad (nr. 08/01794, ECLI:NL:HR:2009:BJ9716). Het gerechtshof komt in deze zaak tot de volgende driedeling: verhuur van de paardenbox (vrijgesteld), verzorging en voeding van de paarden (21%) en instructie en training bij het gebruikmaken van de rijaccommodatie als gelegenheid bieden tot sportbeoefening (9%).

Naar aanleiding van de uitspraak van Hof Den Bosch is de Belastingdienst met de branche een richtlijn overeengekomen voor een splitsing van pensiongelden (Besluit nr. 2017-16288, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2021-2159).

Ruitersportcentra met pensionstalling met zowel een buiten- als een binnenrijbaan (rijaccommodatie)

Deel	*Prestatie*	*Btw-behandeling*
$^{1}/_{3}$	verhuur box	vrijgesteld
$^{1}/_{3}$	gelegenheid bieden tot sportbeoefening	9%
$^{1}/_{3}$	overige prestaties	21%

Ruitersportcentra met pensionstalling met alleen een buitenrijbaan

Deel	*Prestatie*	*Btw-behandeling*
35%	verhuur box	vrijgesteld
12,5%	gelegenheid bieden tot sportbeoefening	9%
52,5%	overige prestaties	21%

Pensionstalling met alleen stalling en géén rijbaan

Deel	*Prestatie*	*Btw-behandeling*
35%	verhuur box	vrijgesteld
65%	overige prestaties	21%

Het blijft voor een ondernemer altijd mogelijk om van deze richtlijn af te wijken als hij van mening is dat in zijn situatie de verdeling toch anders is. Wel zal hij dat dan met juiste berekeningen, facturen, contracten en administratieve verwerking moeten kunnen onderbouwen.

9.3.6 Tarieven: splitsing vergoeding bij combinatie van prestaties

Als er één prijs wordt berekend voor een combinatie van afzonderlijke leveringen en/of diensten, moet de prijs worden gesplitst als deze prestaties onder een verschillend btw-regime vallen. Zie 9.3.4 voor bezorgkosten. Bij de levering van een kerstpakket bijv. moet van de ene totaalprijs een deel worden toegerekend aan de 9%-goederen en een deel aan de 21%-artikelen. Volgens het Hof van Justitie moet bij deze splitsing de eenvoudigste berekenings- of beoordelingsmethode worden gevolgd (*'CPP'*, zaak C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93). Hierbij verwijst het hof naar een eerdere uitspraak waarbij twee mogelijkheden werden gegeven, namelijk een methode gebaseerd op de werkelijke kosten en een methode gebaseerd op de marktwaarde (*'Madgett en Baldwin'*, zaak C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496).

De staatssecretaris van Financiën onderscheidt de volgende mogelijkheden (Besluit nr. 2017-16288, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2021-2159):

- de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen (marktwaardemethode);
- de vergoeding voor de verschillende deelprestaties is in beginsel evenredig aan het bedrag aan vergoeding dat vo prestaties als zodanig in rekening is gebracht of ontvangen;
- de vergoeding kan aan de verschillende deelprestaties worden toegerekend op basis van de verhouding van de kostprijzen;
- de toerekening van de vergoeding aan de verschillende deelprestaties moet worden geschat (waarbij eventueel houden met de kostprijzen van de onderscheiden prestaties).

De ondernemer moet volgens de staatssecretaris van Financiën bij de splitsing van een vergoeding de marktwaardemethode hanteren, tenzij hij kan aantonen dat de methode van de werkelijke kosten voor het betrokken heffingstijdvak de werkelijke samenstelling van de als een geheel geleverde prestaties getrouw weergeeft (HR, nr. 42.387, ECLI:NL:HR:2007:AZ9108).

10 9%-tarief

10.1 9%-tarief: Tabel I

In Tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn de goederen en diensten opgesomd die zijn belast naar het 9%-tarief. Zie 36.1.1. De *goederen* staan in onderdeel a. van Tabel I. Deze worden besproken in 10.2. De *diensten* staan in onderdeel b. van Tabel I. Zie 10.3. Om het 9%-tarief te kunnen toepassen, hoeft de ondernemer niet aan bepaalde voorwaarden te voldoen. Een uitzondering hierop geldt voor gas en olie voor gebruik in de tuinbouw. Is de ondernemer verplicht een factuur uit te reiken, dan moet daarop de omschrijving van de goederen of diensten dusdanig duidelijk zijn dat de toepasselijkheid van het 9%-tarief zonder meer blijkt. Voor de toepassing van de posten van Tabel I heeft de staatssecretaris van Financiën aanwijzingen gegeven in het beleidsbesluit Toelichting Tabel I (Besluit nr. 2017-16288, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2021-2159). Hierna is dit beleidsbesluit bij elke post verwerkt. In het beleidsbesluit wordt soms (ter toelichting) verwezen naar de Gecombineerde Nomenclatuur (GN). Dit is een namenlijst van goederen die is onderverdeeld in hoofdstukken en posten en waaronder alle in en uit te voeren goederen door de douane worden ingedeeld.

LET OP1Het beleidsbesluit Toelichting Tabel I bezit geen wetskracht. Als de ondernemer van mening is dat – in afwijking van het beleidsbesluit – een bepaald goed wél onder het 9%-tarief valt, kan hij dit voorleggen aan de rechter. Deze is niet gebonden aan het beleidsbesluit. Wordt echter in het beleidsbesluit goedgekeurd dat een bepaald goed onder het 9%-tarief valt, dan is de inspecteur daaraan wel gebonden.
LET OP2In 37.1.5 en 37.1.6 zijn de goederen en diensten genoemd waarvan het tarief de afgelopen jaren is gewijzigd.

10.1.1 9%-tarief: niet in Tabel I genoemde goederen en diensten

Als de ondernemer twijfelt of een bepaald product of een bepaalde dienst onder een van de posten van Tabel I kan vallen, kan hij schriftelijk inlichtingen vragen aan de inspecteur. Vindt de inspecteur dat het 9%-tarief niet van toepassing is en is de ondernemer het daar niet mee eens, dan kan hij de beslissing van de rechter inroepen. De ondernemer kan dan aangifte doen naar het 21%-tarief en vervolgens bezwaar maken tegen het bedrag dat hij op die aangifte heeft betaald. Op het bezwaarschrift doet de inspecteur uitspraak waartegen de ondernemer in beroep kan gaan bij de rechter. Zie hfst. 34. Zolang hij nog geen rechterlijke uitspraak heeft, kan de ondernemer het best blijven aangeven tegen het 21%-tarief, omdat hij anders, wanneer hij de procedure verliest, wordt geconfronteerd met een naheffingsaanslag ter grootte van het verschil tussen 9 en 21%. De nageheven belasting kan de ondernemer meestal niet of moeilijk alsnog doorberekenen aan zijn afnemers. Zie 9.1.4. Maak steeds tegen elke volgende aangifte bezwaar, zodat – als de procedure wordt gewonnen – het verschil tussen 9% en 21% terug wordt gekregen. Heeft de ondernemer zijn afnemers op de facturen 21% berekend dan kan hij de onjuiste facturering corrigeren door de onjuiste factuur terug te vragen van zijn afnemer. Daarna kan hij aan zijn afnemer alsnog een juiste factuur uitreiken. Een andere mogelijkheid is om de oorspronkelijke factuur aan te vullen met een creditfactuur, die hij ook daadwerkelijk aan zijn afnemer moet uitreiken. Die creditfactuur moet samen met de oorspronkelijke factuur worden beschouwd als een volledig juiste factuur. Zie 28.1.7 en 28.4.3. De rechter hecht bij de beoordeling of een bepaald goed of een bepaalde dienst onder Tabel I valt doorgaans veel waarde aan de opvattingen in het maatschappelijk verkeer en aan de parlementaire behandeling van de wet. Volgens het Hof van Justitie moeten de EU-lidstaten bij de aanwijzing van goederen en diensten die onder het 9%-tarief vallen het beginsel van de fiscale neutraliteit in acht nemen. Volgens dit beginsel moeten *soortgelijke* goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw gelijk worden behandeld en dus aan een uniform tarief worden onderworpen (HvJ EU *'Commissie-Duitsland'*, zaak C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586).

LET OPTot Tabel I behoren niet pootgoed (zie 10.2.3) en land- en tuinbouwzaden (zie 10.2.17) die kunnen worden aangewend om planten of vruchtlichamen van schimmels (paddenstoelen) uit voort te laten komen of te doen komen die voorkomen op lijst I of lijst II behorende bij de Opiumwet.

10.1.1.1 9%-tarief: combinatie van goederen en/of diensten

Bij een combinatie van goederen en/of diensten die wel en die niet worden genoemd in Tabel I hangt het af van de aard van de combinatie of de prijs moet worden gesplitst dan wel de hele prijs aan hetzelfde tarief is onderworpen. Zie 9.3.2.

10.2 9%-tarief: Tabel I, onderdeel a.

10.2.1 9%-tarief: Tabel I, post a-1

Voedingsmiddelen, te weten:

a. eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;
b. producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a. bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;
c. producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op, dan wel ter vervanging van de onder a. bedoelde eet- en drinkwaren, met dien verstande dat alcoholhoudende dranken niet tot de voedingsmiddelen worden gerekend.

De meeste voedingsmiddelen kunnen worden gerangschikt onder post a-1, onderdeel a. (eet- en drinkwaren). De onderdelen b. en c. van de post zijn opgenomen om te bereiken dat deze producten, als zij niet rechtstreeks kunnen worden aangemerkt als eet- en drinkwaren, dingsmiddelen'. Met voedingsmiddelen worden alleen producten bedoeld die zijn bestemd voor oraal gebruik. De vorm van de voedingsmiddelen is niet van belang; zowel versbereide als verduurzaamde voedingsmiddelen vallen onder de post. Voor de uitleg van het begrip 'voedingsmiddelen' zijn de maatschappelijke opvattingen leidend.

LET OP! Het verstrekken van voedingsmiddelen voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf is een dienst. Deze verstrekkingen vallen niet onder post a-1, maar worden in post b-12 onder het 9%-tarief gebracht. Zie 10.3.12. De verstrekking van voedingsmiddelen in snackbars, snackwagens of bioscoopfoyers vormt een levering van goederen. Als de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, overheersen, is sprake van een dienst. De activiteiten van een partyservice vormen dienstverrichtingen, tenzij spijzen worden geleverd zonder verder aanvullende diensten te verrichten of wanneer blijkens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is (HvJ EU, 'Manfred Bog', zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135).

10.2.1.1 9%-tarief: eet- en drinkwaren

Het begrip 'eet- en drinkwaren' moet ruim worden opgevat. Ook producten die pas geschikt zijn voor menselijke consumptie na een bepaalde bewerking (zoals het ontdoen van de schil) of na bereiding (toevoeging van water, koken, opwarmen e.d.) vallen eronder. Het moet gaan om eet- en drinkwaren die normaliter worden gebruikt voor menselijke consumptie. De daadwerkelijke bestemming en de vraag of ze uiteindelijk worden geconsumeerd, is dus niet van belang.

VOORBEELD Wel bestemd voor menselijke consumptie:
- *snoepgoed, waaronder kauwgom;*
- *water dat niet onder 10.2.8 valt en dat specifiek als voedingsmiddel herkenbaar is, bijv. gesteriliseerd en gedemineraliseerd water dat wordt gebruikt voor het aanlengen van babyvoeding en dat ook geschikt is om direct door baby's te worden gedronken;*
- *alle soorten ijsjes die alcohol bevatten en die als consumptie-ijs worden verkocht. Dit geldt ook voor de zgn. push alcohol. Het maakt daarbij niet uit of de koper deze ijsjes zelf nog moet invriezen, omdat het de bedoeling is dat het product als een ijsje en niet als drank wordt geconsumeerd.*

Niet bestemd voor menselijke consumptie:
- *pruimtabak en dergelijke genotmiddelen;*
- *producten die in het algemeen niet door mensen worden geconsumeerd, bijv. bevroren spiering die als aasvis wo sportvissers.*

10.2.1.2 9%-tarief: ingrediënten

Onderdeel b. van de post betreft producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de in onderdeel a. van de post bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan.

Met het begrip 'bereiding' wordt gedoeld op zowel de huishoudelijke als de industriële bereiding van eet- en drinkwaren. Voor de voedingsmiddelenindustrie gaat het om producten als vruchtenpulp, diverse extracten, conserveringsmiddelen en geur-, kleur- en smaakstoffen. Meer in het algemeen kan worden gedacht aan producten als gist, meel, bak- en braadmiddelen, kruiden, specerijen, zout, aroma's en essences. Bij ingrediënten gaat het om een breed scala aan producten: niet alleen producten die zijn vervaardigd uit natuurlijke grondstoffen, maar ook producten die zijn vervaardigd uit chemische producten. Producten waarvan alleen bepaalde – bijv. aromatische – bestanddelen opgaan in de eet- en drinkwaren zijn ook aan te merken als ingrediënten (zoals koffie, thee, kruidnagels en laurierbladen). Soms moet binnen een groep producten een onderscheid worden gemaakt tussen producten die kennelijk wél voor menselijke consumptie zijn bestemd (9%) en producten die kennelijk niet voor menselijke consumptie zijn bestemd (21%).

VOORBEELD Wel bestemd voor menselijke consumptie:
- *tafelazijn;*
- *koolzuurgas (CO_2) dat, gelet op de cilinder waarin het wordt geleverd, uitsluitend kan worden aangewend voor de bereiding van koolzuurhoudende frisdranken waarin het opgaat;*
- *tuinkruiden die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;*
- *kaascoating die ter conservering op de kaaskorst wordt aangebracht en geschikt is voor consumptie.*

Niet bestemd voor menselijke consumptie:
- *schoonmaakazijn;*
- *koolzuurgas voor andere toepassingen;*
- *tuinkruiden die (vrijwel) uitsluitend worden aangewend als grondstof voor de bereiding van geneesmiddelen;*
- *kaascoating, zoals 'plasticoat', niet geschikt voor menselijke consumptie.*

Niet onder onderdeel *b.* van de post vallen essentiële oliën (ook wel 'etherische oliën' genoemd) omdat ze gewoonlijk niet zijn bestemd voor de bereiding van eet- en drinkwaren. Het gaat hier om sterk geurende oliën bereid uit kruiden, planten of bomen die worden gebruikt als luchtverfrisser, bij de lichaamsverzorging, in het kader van aromatherapie en soms als smaakstof in de keuken.

Ook plantaardige olie die wordt geleverd om te worden gebruikt als motorbrandstof valt niet onder de post.

De levering van stikstofcapsules, gevuld met lachgas, die zijn bestemd voor de bereiding van slagroom, is volgens de staatssecretaris van Financiën belast met 21%. Het lachgas wordt wel gebruikt voor de bereiding van de slagroom, het gas gaat echter niet geheel of ten dele daarin op. Hof Arnhem-Leeuwarden (nrs. 19/00701 en 19/00702, ECLI:NL:GHARL:2021:5432) heeft geoordeeld dat de levering van lachgas belast is met 9% btw. In deze zaak heeft de ondernemer aannemelijk gemaakt dat het lachgas geheel of ten dele opgaat in het eindproduct zoals opgeklopte slagroom of espuma. Het hof overweegt hierbij dat in de tabelpost geen minimum hoeveelheid wordt gesteld aan het product dat moet opgaan in de eetwaar. Verder is de hoeveelheid lachgas die opgaat in de eetwaar ook niet verwaarloosbaar klein, gelet op de volumetoename van het eindproduct en de oplosbaarheid van lachgas in zowel water als vet. Bij de publicatie van deze Almanak was er (nog) geen beroep in cassatie ingediend.
Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst is de levering van magische truffels belast met 21% btw. Magische truffels hebben een hallucinerende werking en zijn dus genotmiddelen. De levering van magische truffels is, anders dan bij paddo's, niet verboden. Zie 6.1.2.

10.2.1.3 9%-tarief: voedingspreparaten

Onderdeel c. van de post betreft producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op of als vervanging van de in onderdeel a. van de post bedoelde eet- en drinkwaren. Deze producten kunnen mogelijk niet in de strikte zin van het woord worden beschouwd als een voedingsmiddel, maar het is wenselijk dat zij toch daaronder worden begrepen. Te denken valt aan voedingspreparaten en/of voedingssupplementen zoals vitaminen, mineralen, kruidenpreparaten, vermageringsproducten en vezeltabletten. De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen gesteld over de toepassing van het 9%-tarief op de producten Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers. Deze producten worden aangeprezen en gebruikt als (seks)lustopwekkende middelen (afrodisiaca). Op basis van het antwoord van het Hof van Justitie EU (zaak 'Afrodisiaca', nr. C-331/19, ECLI:EU:C:2020:786) overweegt de Hoge Raad (nr. 17/01725bis, ECLI:NL:HR:2020:2082) dat de levering van (seks)lustopwekkende middelen belast is met 21% btw.

10.2.1.4 9%-tarief: kruidenpreparaten

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

kruidenextracten waarvan volgens de gebruiksaanwijzing per keer enige druppels in water moeten worden opgel
- kruidenhoestsiropen waarvan enkele malen per dag één kleine lepel moet worden ingenomen;
- bloesem- of bloemenremedies. Bloesem- of bloemenremedies zijn tincturen – gemaakt van de bloesems van wik en planten – waarmee menselijke emoties worden beïnvloed;
- door homeopaten verstrekte (kruiden)preparaten die niet als geneesmiddel zijn aan te merken. Zie 10.2.5

Als de hiervóór opgesomde producten in vloeibare vorm worden geleverd, bevatten zij soms alcohol. Als volgens het gebruiksvoorschrift slechts enkele malen per dag een kleine hoeveelheid mag worden ingenomen – bijv. enkele druppels of een lepel – worden zij niet als alcoholhoudende dranken aangemerkt. Voorbeeld van goederen die niet onder de post vallen zijn kruidenpreparaten die opgelost in alcohol in de handel worden gebracht. Deze producten worden aangemerkt als alcoholhoudende dranken. Te denken valt aan kruidenwijn en op likeuren lijkende kruidenextracten. Kruidendranken met een alcoholgehalte van niet meer dan 1,2% worden niet als alcoholhoudende drank aangemerkt.

10.2.1.5 9%-tarief: alcoholhoudende dranken

Alcoholhoudende dranken worden niet aangemerkt als voedingsmiddelen en vallen onder het 21%-tarief. Voor het onderscheid tussen alcoholvrije en alcoholhoudende dranken is het alcoholgehalte van belang. Voor bier (waaronder ook de mengsels van bier met wijn of limonade) ligt de grens op 0,5%. Voor andere alcoholhoudende dranken zoals wijn, port, sherry en gedistilleerd ligt de grens op 1,2%. Met het begrip 'dranken' wordt gedoeld op producten die naar maatschappelijke opvatting als zodanig worden aangemerkt. In verband hiermee vallen onder het begrip 'alcoholhoudende dranken' ook samengestelde alcoholhoudende dranken zoals advocaat, boerenjongens en boerenmeisjes. Eetwaren die alcoholhoudende stoffen bevatten (zoals bonbons en consumptie-ijsjes die alcohol bevatten) vallen niet onder het begrip 'alcoholhoudende dranken' maar onder het begrip 'voedingsmiddelen'. De vergoeding voor alcoholhoudende dranken (ook bij all-inprijzen voor eten en drinken) valt nooit onder het 9%-tarief. Zie 10.3.12. Alcoholhoudende essences worden niet als alcoholhoudende dranken aangemerkt. Als zij kennelijk zijn bestemd voor de bereiding van eet- en drinkwaren die aan het 9%-tarief zijn onderworpen, vallen zij onder het 9%-tarief.

10.2.2 9%-tarief, Tabel I, post a-2

Granen en peulvruchten die niet zijn te rangschikken onder Tabel I, post a-1

Deze post heeft betrekking op de granen en peulvruchten die niet als voedingsmiddel als bedoeld in post a-1 kunnen worden aangemerkt.

10.2.2.1 9%-tarief: granen

Onder de post vallen bijv. tarwe, rogge, haver, maïs, rijst, sorghumzaad, milletzaad, gierst, gerst en gort. Granen en peulvruchten die als vogelvoer worden verkocht, vallen onder de post. Een redelijke wetstoepassing brengt volgens de staatssecretaris van Financiën met zich dat de post ook van toepassing is als aan het vogelvoer voor maximaal 5% oliehoudende zaden zijn toegevoegd. Voorbeelden van goederen die onder de post kunnen worden gerangschikt:

l en gebroken graan

- rijstmeel (ook rijstvoedermeel), gerstvoermeel en havermoutafvalmeel;
- zemelgrint;
- maïs-, rogge- en tarwekiemen;
- boekweit en boekweitdoppen;
- mengsels die uitsluitend al dan niet gebroken granen en/of meel en bloem van granen bevatten.

Als andere bestanddelen worden toegevoegd zoals (gemalen) veekoeken, dierlijke eiwitten, vitaminen en mineralen, vallen de mengsels niet onder de post.
Niet onder de post vallen pellets (kleine brokken die worden gemaakt door het persen van verschillende soorten meel en bloem).

10.2.2.2 9%-tarief: peulvruchten

Getoaste sojabonen vallen onder de post. Dit zijn sojabonen waaruit – door verhitting met stoom – een stof wordt verwijderd die de groei van eenmagige dieren belemmert.
Niet onder de post vallen:

- voor de teelt van peulvruchten bestemde zaden en serradellazaad. Wel vallen deze zaden onder post a-41. Zie 10.2.17
- erwten- en bonenmeel. Dit zijn gemalen schillen, delen van zaadlobben en kiemen die als bijproduct vrijkomen bij voedingsmiddelen uit erwten en bonen.

10.2.3 9%-tarief: Tabel I, post a-3

Pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit

Onder de post vallen zowel de jonge groente- en fruitplanten die zijn bestemd voor de uitpoot van groenten en fruit als de delen van dergelijke planten (zoals wortels en wortelstokken). Voorbeelden van dergelijke planten zijn: plantuitjes, witlofwortelen, rabarberplanten, aardbeiplanten, champignonbroed en champignonmycelium. Niet onder de post vallen champignoncompost en compost voor andere eetbare paddenstoelen (zowel entbaar, geënt als doorgroeid) en champost, een champignoncompost die na de oogst is uitgeput en die als bodemverbeteraar kan worden gebruikt. Champignoncompost is een mengsel van paardenmest, stro, gips en pluimveemest, dat via een specifiek fabricageproces wordt omgevormd tot een voedingsbodem voor champignons. Als de champignoncompost gereed is, kan aan de compost het champignonbroed of champignonmycelium worden toegevoegd. Champignonmycelium bestaat uit gesteriliseerde graankorrels die geheel zijn doorgroeid met champignonsporen. Champignoncompost kan in drie vormen aan champignontelers worden geleverd:

- entbaar, dit is compost waaraan nog geen champignonmycelium is toegevoegd;
- geënt, dit is compost waaraan kort vóór de levering champignonmycelium is toegevoegd;
- doorgroeid, dit is compost waarin het champignonmycelium volledig is doorgegroeid.

De levering van een zgn. growkit die is bestemd voor de kweek van paddenstoelen met hallucinerende werking, valt niet onder de post. Zie 10.1.1. Ook de levering van kweekvloeistof voor geestverruimende paddo's is belast met 21%. Zie 10.2.17.

10.2.4 9%-tarief: Tabel I, post a-4

a. **rundvee, schapen, geiten en varkens;**
b. **andere dan de onder a. vallende dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in post 1 bedoelde voedingsmiddelen of die kennelijk zijn bestemd voor gebruik in de landbouw, alsmede dieren die kennelijk zijn bestemd voor het fokken van die dieren;**
c. **slachtafvallen van de onder a. en b. vallende dieren;**
d. **goederen die kennelijk zijn bestemd voor de voortplanting van de onder a. en b. vallende dieren.**

10.2.4.1 9%-tarief: dieren voor landbouwgebruik (paarden)

Alle dieren die kennelijk (primair en daadwerkelijk) zijn bestemd voor gebruik in de landbouw worden bijv. aangemerkt boerenpaarden of trekpaarden.
Als de fokmerrie of dekhengst uitsluitend is bestemd voor gebruik in de fokkerij, geldt voor de levering van dat dier het 9%-tarief. Het komt regelmatig voor dat een dekhengst of fokmerrie zowel wordt gebruikt in de fokkerij als in de sport of voor andere recreatieve doeleinden. Goedgekeurd is dat dan op praktische gronden de vergoeding die voor het dier in rekening wordt gebracht proportioneel mag worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de fokactiviteiten van het dier en een deel dat betrekking heeft op zijn sportactiviteiten. Daarbij mag worden uitgegaan van een verdeling voor de dekhengst van 75% (9%-tarief) – 25% (21%-tarief) en voor de fokmerrie van 50% (9%-tarief) – 50% (21%-tarief). Het betreft hier een met de branche overeengekomen richtlijn. Als een ondernemer van deze richtlijn wenst af te wijken omdat naar zijn mening zijn situatie wezenlijk afwijkt van de hiervóór opgenomen richtlijn, moet hij dit aannemelijk maken.
De handelaar die bijv. een manegepaard van een particulier heeft gekocht, kan bij verkoop de margeregeling toepassen. Hij is dan over zijn winstmarge 21% btw verschuldigd. Zie 26.1.3.

10.2.4.2 9%-tarief: fok- en slachtdieren

Onder de post vallen dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van voedingsmiddelen als bedoeld in post a-1 doordat zij zelf rechtstreeks voedingsmiddelen voortbrengen dan wel zelf als voedingsmiddel zullen dienen. Zie 10.2.1.

Voorbeelden van dergelijke dieren:

- slachtpaarden;
- slachtkuikens;
- legkippen;
- hazen;
- fazanten;
- garnalen, mosselen en dergelijke zeeweekdieren;
- diverse vissoorten zoals zalm en forel;
- konijnen die kennelijk zijn bedoeld voor consumptie door de mens.

Voorbeelden van dieren die niet onder onderdeel b. van deze post vallen:

- zangvogels, sierduiven, aquariumvissen e.d.;
- gevogelte en wild dat niet is bestemd voor consumptie maar dat (bijv.) is bestemd voor dierentuinen, onderwijsins of om als huisdier te worden gehouden;
- hommelkolonies voor de bestuiving van cultuurgewassen in de tuinbouwsector.

10.2.4.3 9% tarief: slachtafvallen

Onder slachtafvallen vallen niet dierlijke resten die zijn aan te merken als voedingsmiddel als bedoeld in post a-1. Zie 10.2.1. Slachtafvallen die alleen een gebruikelijke bewerking hebben ondergaan (zoals schoonmaken, zouten, drogen of bevriezen) vallen ook onder de post. Niet onder de post vallen huiden, horens, haren en zwoerd. Beenderen als afzonderlijke goederen vallen niet onder de post. Het 9%-tarief kan echter wel op beenderen van toepassing zijn als zij op grond van post a-1 als voedingsmiddelen zijn aan te merken (soepbeenderen kunnen bijv. op grond van onderdeel b. van post a-1 als ingrediënt worden aangemerkt). Zie 10.2.1.2.

Karkassen bestaan (nagenoeg) geheel uit beenderen en vallen derhalve niet onder de post. Vlees of spierweefsel dan wel huid die eventueel nog aan het karkas zit, heeft geen zelfstandige betekenis en gaat op in de beenderstructuur van het karkas.

10.2.4.4 9%-tarief: honden- of kattenvoer

Een redelijke wetstoepassing brengt volgens de staatssecretaris van Financiën met zich dat alleen slachtafvallen onder de post vallen die gemalen of gesneden, in zakjes verpakt of in worstvorm in de handel worden gebracht onder de benaming honden- en kattenvoer of een soortgelijke aanduiding. Daarbij mag het eindproduct maximaal 4% zetmeel bevatten. Andere bewerkingen (bijv. steriliseren) of toevoegingen van andere producten dan slachtafvallen zelf, zoals groenten, mineralen, vitaminen, geneesmiddelen, (vermalen of gesneden) beenderen en vlees dat geen slachtafval is, zijn niet toegestaan. Als dat toch gebeurt, is het product belast met 21%.

10.2.4.5 9%-tarief: sperma en embryo's

Onderdeel d. van de post is van toepassing op de levering en invoer van goederen, zoals sperma en embryo's, bestemd voor de voortplanting van de in onderdelen a. en b. bedoelde dieren. Het gaat hier om de levering van deze goederen zonder de dienst van het kunstmatig insemineren.

10.2.5 9%-tarief: Tabel I, post a-6

Geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet waarvoor een handelsvergunning is verleend als bedoeld in artikel 1, onderdeel III, van die wet of waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van die wet, alsmede voorbehoedsmiddelen, infusievloeistoffen, nierdialyseconcentraten en kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegassen

10.2.5.1 Geneesmiddelen

Voor de toepassing van het 9%-tarief is van belang of er een handelsvergunning is afgegeven. Producten met een (parallel)handelsvergunning worden ingeschreven in de Geneesmiddeleninformatiebank (via www.geneesmiddeleninformatiebank.nl). Voor de afbakening van het toepassingsbereik van het 9%-tarief voor geneesmiddelen, is aansluiting gezocht bij het begrip 'geneesmiddel' in de Geneesmiddelenwet. Deze wet geeft de kaders voor de toelating, kwaliteit, werkzaamheid en risico's van geneesmiddelen. Het 9%-tarief is niet van toepassing op cosmetische, reinigende en verzorgende producten waarvoor op grond van de Geneesmiddelenwet geen handelsvergunning is verleend en die evenmin worden genoemd in art. 40, lid 3, onderdelen a. t/m g. van die wet. Hof Den Haag heeft in gelijke zin beslist (nr. 20/00512, ECLI:NL:GHDHA:2020:2785).

Onder de definitie van het begrip 'geneesmiddel' als bedoeld in art. 1, lid 1, onderdeel b., Geneesmiddelenwet vallen ook in dat artikel met name genoemde geneesmiddelen zoals 'geneesmiddelen voor geavanceerde therapie', 'immunologische geneesmiddelen' en 'geneesmiddelen voor onderzoek' die zijn genoemd in andere onderdelen van art. 1, lid 1, Geneesmiddelenwet. Het 9%-tarief geldt voor homeopathische geneesmiddelen en kruidengeneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning is verleend. De door het College ter be-
voor Nederland toegelaten geneesmiddelen zijn voorzien van een registratienummer. Voor de reguliere

geneesmiddelen is dit een RVG-nummer, voor homeopathische geneesmiddelen is dit een RVH-nummer. In de Regeling Geneesmiddelenwet is aangegeven aan welke voorwaarden (ten aanzien van aanduiding e.d.) homeopathische geneesmiddelen moeten voldoen.

10.2.5.2 9%-tarief: voorbehoedmiddelen

Onder 'voorbehoedmiddelen' worden verstaan alle niet als geneesmiddelen aan te merken anticonceptiva. De (anticonceptie)pil, zoals omschreven in de Geneesmiddelenwet, valt als geneesmiddel al onder de post. Als voorbehoedmiddel in de zin van de post kunnen worden aangemerkt: het spiraaltje, het pessarium, het condoom (het klassieke en het vrouwencondoom) en de zaaddodende pasta. Glijmiddelen kunnen niet onder de post worden gerangschikt. Goedgekeurd is dat glijmiddelen die samen met één of meerdere condooms in één verpakking voor één prijs worden geleverd, delen in de toepassing van het 9%-tarief.

10.2.5.3 9%-tarief: infusievloeistoffen

De levering van infusievloeistoffen is onderworpen aan het 9%-tarief. Tot de infusievloeistoffen behoren o.m. suiker- of zoutoplossingen die zijn bestemd om door middel van een infuus te worden toegediend. Een spoelvloeistof voor het spoelen van een (verblijfs)katheter (een wat samenstelling betreft op een infusievloeistof gelijkende zoutoplossing) is een aan registratie onderworpen farmaceutisch product. Vloeibare voeding die via een sonde aan de mens wordt toegediend, valt onder post a-1. Zie 10.2.1.

10.2.5.4 9%-tarief: hulpmiddelen bij transport en opslag van bloed

Onder de volgende voorwaarden is goedgekeurd dat steriele medische hulpmiddelen voor eenmalig gebruik onder het 9%-tarief worden gerangschikt:

- de hulpmiddelen zijn uitsluitend bestemd voor het transport en/of de opslag van bloed, bloedcomponenten en/of i en komen daarmee in aanraking; en
- de hulpmiddelen voldoen aan de eisen die gesteld zijn in het Besluit medische hulpmiddelen.

Onder het 9%-tarief vallen steriele, voor eenmalig gebruik bestemde:

- infusiesets;
- transfusiesets;
- verlengslangen;
- infusiekranen;
- infuus- en bloedfilters;
- drukmeetsets;
- adaptors;
- lege zakken;
- bloedafnamehulpmiddelen, zoals bloedlijnen voor hartlongmachines;
- wafers, hulpstukken waarmee de slangen van verschillende bloedzakken worden doorgesneden en aan elkaar kunnen worden gelast.

Ook de verwerkingsset van het intercept blood system valt onder het 9%-tarief. Deze set is een steriel medisch hulpmiddel voor eenmalig gebruik en bestaat uit verschillende zakken, een chemische stof en een filter. De verwerkingsset wordt als één geheel verkocht en is bestemd voor de opslag en het transport van bloedbestanddelen (Rb. Haarlem, nrs. AWB 08/3677 e.v., ECLI:NL:RBHAA:2009:BK0375). Losse naalden, katheters e.d., die worden gebruikt om de desbetreffende stoffen aan de patiënt toe te dienen, kunnen niet onder deze medische hulpmiddelen worden gerangschikt. Deze naalden en katheters worden overigens, omdat hierbij de wensen van de gebruikers een zeer belangrijke rol spelen, nooit in een totaalsysteem geleverd. Losse katheters vallen onder post a-37. Zie 10.2.15.3. Losse naalden zijn belast met 21%. (Wegwerp)naalden die onlosmakelijk zijn verbonden met bloedlijnen of infusiesets vallen onder de post. Voorbeelden van producten en productgroepen die niet onder steriele medische hulpmiddelen kunnen worden gerangschikt:

- infuuspompen;
- bloedscheidingsapparatuur;
- beluchters;
- controllers of volumeregeling;
- lege, niet-steriele infuuszakken;
- toedieningssystemen voor enterale voeding;
- voedingssondes;
- katheterspoellijnen;
- scalapparatuur;
- bloedbankhulpmateriaal, zoals tangetjes, klemmen en persen;
- afsluitstopjes en -kapjes;
- mandrijnen
- ampullen.

Blaasspoellijnen, katheterspoellijnen, intraveneuze katheters, afzuigkatheters en urologiekatheters vallen onder post a-37. Zie 10.2.15.3. Als in één set goederen worden geleverd die hun zelfstandigheid hebben behouden en die deels aan het 9%-tarief en deels aan het 21%-tarief zijn onderworpen, moet de totale vergoeding worden gesplitst in een deel belast met 9% en een deel belast met 21%. Als een on-
brengen, wordt de totale vergoeding belast met 21%.

Goederen die (ook) worden gebruikt voor diagnostische doeleinden, vallen niet onder de goedkeuring. Daardoor vallen bloedbuisjes waarin afgenomen bloed wordt opgevangen en die bepaalde additieven, reagentia of testmiddelen bevatten, niet onder het 9%-tarief. Dit geldt ook als het doel van de in de bloedbuisjes aanwezige middelen niet verder reikt dan het afgenomen bloed – bijv. door het voorkomen van stolling of door het afsplitsen van bestanddelen – geschikt te maken voor verder onderzoek.

10.2.5.5 9%-tarief: nierdialyseconcentraten

Met de term 'nierdialyseconcentraten' worden bedoeld alle bestanddelen van nierdialysevloeistoffen die als zodanig worden geleverd.

10.2.5.6 9%-tarief: inhalatiegassen

Onder de post kunnen mede worden gerangschikt inhalatiegassen die kennelijk zijn bestemd voor medische doeleinden. Het gaat hier bijv. om zuurstof en lachgas die bij de behandeling van patiënten in ziekenhuizen enz. worden gebruikt.

Bij de levering van zuurstof is voor de tarieftoepassing niet van belang in welke vorm (gas of vloeibaar) de zuurstof wordt aangeboden. Het 9%-tarief geldt ook voor de (eventuele) vergoeding die aan de gebruikers in rekening wordt gebracht voor de terbeschikkingstelling van zuurstofcilinders, -vaten e.d. Zie verder 10.2.15.8.

Het inhalatiegas INOmax voor de behandeling van pulmonaire hypertensie bij pasgeborenen valt onder de post. De levering van INOmax en de terbeschikkingstelling van de daarbij behorende INO-apparatuur (INOvent, INOcal en de INOmeter) worden als één prestatie aangemerkt, namelijk de levering van medisch inhalatiegas. INOmax kan niet worden toegediend zonder de bijbehorende INO-apparatuur. Vanuit de afnemer staan de levering en toediening van het inhalatiegas centraal. De elementen afzonderlijk hebben geen praktisch nut.

10.2.5.7 9%-tarief: administratiekosten apothekers

Apothekers brengen aan cliënten die de aan hen geleverde genees- en verbandmiddelen enz. niet contant betalen maar op rekening kopen, boven de vergoeding voor de geleverde middelen een bedrag aan administratiekosten in rekening. Hoewel de administratiekosten ook betrekking kunnen hebben op de levering van aan het 21%-tarief onderworpen goederen, is goedgekeurd dat deze administratiekosten geheel zijn belast met 9%.

10.2.5.8 9%-tarief: (intercollegiaal doorgeleverde) apothekersbereidingen

Een van de categorieën geneesmiddelen waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge art. 40, lid 3, onderdeel a., Geneesmiddelenwet betreft geneesmiddelen die door of in opdracht van een apotheker in diens apotheek op kleine schaal zijn bereid en ter hand worden gesteld. Onder deze apothekersbereidingen waarvoor het 9%-tarief geldt, worden ook begrepen de collegiaal doorgeleverde apothekersbereidingen die een geneesmiddel zijn in de zin van art. 1, lid 1, onderdeel b., Geneesmiddelenwet, als bij het in de handel brengen van die bereidingen de strikte voorwaarden worden gehonoreerd die zijn opgesomd in de Circulaire 'Handhavend optreden bij collegiaal doorleveren van eigen bereidingen door apothekers' (Circulaire nr. 2016-01-IGZ). Collegiaal doorleveren is – kort samengevat – alleen toegestaan indien:

- geen in Nederland geregistreerde adequate alternatieven beschikbaar zijn;
- iedere doorgeleverde bereiding op productniveau is aangemeld bij G-Standaard van Z-Index;
- voor iedere doorgeleverde bereiding een productdossier is opgesteld;
- vervaardiging plaatsvindt onder GMP-omstandigheden;
- een functionerend farmacovigilantiesysteem aanwezig is en bijwerkingen zijn gemeld bij Lareb;
- geen reclame wordt gemaakt voor doorgeleverde bereidingen.

10.2.6 9%-tarief: Tabel I, post a-7

Diergeneesmiddelen als zijn bedoeld in de Wet Dieren, met uitzondering van diergeneesmiddelen voor in vitro gebruik.

Producten die zijn aan te merken als diergeneesmiddel in de zin van de Wet Dieren zijn belast naar het 9%-tarief. Voorwaarde is dat zij worden toegepast bij of aan het dier zelf (in vivogebruik). Niet onder het 9%-tarief vallen daarom de middelen die nodig zijn om een diagnose te stellen en die daartoe worden toegepast op weefsel dat, of lichaamsvloeistoffen die, uit dieren afkomstig zijn (in-vitrogebruik). Ook middelen die in de verblijfsomgeving van het dier worden toegepast, vallen niet onder de post.

10.2.6.1 9%-tarief: diergeneesmiddel

Op grond van art. 1, lid 1, onderdeel 1., Wet Dieren wordt als diergeneesmiddel aangemerkt elke samenstelling van enkelvoudige of meervoudige substanties die:

1. op enigerlei wijze wordt gepresenteerd als te beschikken over therapeutische of profylactische eigenschappen met be ziekten bij dieren; of
2. bij dieren kan worden toegepast om:
   - fysiologische functies te herstellen, te verbeteren of te wijzigen door een farmacologisch, immunologisch of m bewerkstelligen; of
   - een medische diagnose te stellen.

10.2.6.2 9%-tarief: dierenartsen

In gevallen waarin een dierenarts bij de geneeskundige behandeling van een ziek dier een diergeneesmiddel toedient, is sprake van een naar het 21%-tarief belaste dienst waarin het toedienen van het diergeneesmiddel opgaat. Als de dierenarts na de behandeling van het zieke dier aan de verzorger van het dier diergeneesmiddelen levert, verricht de dierenarts een afzonderlijke aan het 9%-tarief onderworpen levering van diergeneesmiddelen. In gevallen waarin het op correcte wijze splitsen van de aan de levering van diergeneesmiddelen toe te rekenen omzet vanuit de administratie onmogelijk is, kan de inspecteur een praktische regeling treffen. Een in dat kader aan te brengen forfaitaire splitsing van de omzet moet zijn gebaseerd op de praktijkgegevens van de betrokken dierenarts en dient daarbij zo nauwkeurig mogelijk aan te sluiten.

10.2.7 9%-tarief: Tabel I, post a-8

Verbandmiddelen zoals watten, windsels, gaas, hechtmiddelen, pleisters, tampons, spalken en daarmee gelijk te stellen artikelen die kennelijk zijn bestemd voor geneeskundige doeleinden, alsmede gevulde verbanddozen, damesverband, kraammatrassen en incontinentiematerialen

10.2.7.1 9%-tarief: verbandmiddelen

De opsomming van verbandmiddelen is niet limitatief. Onder de post vallen niet alleen de met name genoemde verbandmiddelen maar ook middelen die:

1 wat betreft gebruik aan de genoemde verbandmiddelen zijn gelijk te stellen; en
2 zijn ontwikkeld en worden aangeboden voor geneeskundige doeleinden.

Voor een 'open' omschrijving van het begrip verbandmiddelen is gekozen om ook de nieuwste artikelen op het gebied van de verbandmiddelen onder de post te doen vallen. Het begrip 'verbandmiddel' omvat naar spraakgebruik alleen producten die ertoe dienen een beschadigd (in het bijzonder: gewond) of ziek lichaamsdeel te bedekken. Verbandmiddelen die gebruikt worden in de diergeneeskunde vallen ook onder de post. Zie 10.2.7.14. De zogenoemde bandagelens, een lens die na een oogoperatie wordt gebruikt om het oog af te dekken en die dient als verband, valt onder de post. Geen verbandmiddelen zijn:

gebruiksartikelen zoals kleding, schoeisel en verbandsokken die ook een therapeutische werking bezitten;

- een zgn. scheur-, krab- of verbandpak. Dit product is aan te merken als een gebruiksartikel. Een scheur-, krab- o
  uit één stuk bestaat en dient ter fixatie van incontinentiemateriaal is wel belast met 9%.

10.2.7.2 9%-tarief: watten

Onder watten zijn te begrijpen celstofwatten, geïmpregneerde watten, verbandwatten, vette watten, steriele wattenstaafjes die zijn bestemd voor chirurgische doeleinden en dergelijke producten. Niet onder de post vallen autopoetswatten, bijouteriewatten (juwelierswatten), poederdonsjes, toiletwatten en niet-steriele wattenstaafjes enz.

Goedgekeurd is dat gewone witte watten voor allerlei huishoudelijke doeleinden (waaronder ook geneeskundige) onder de post vallen. Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst is de levering van steriele wattenstaafjes die worden gebruikt voor geneeskundige doeleinden, zoals het nemen van keel- en neusswaps om te testen op COVID-19, belast met 9%.

10.2.7.3 9%-tarief: windsels

Windsels worden gemaakt uit diverse stoffen en gebruikt voor verschillende doeleinden. Het gaat bijv. om elastische windsels, hydrofiele windsels, gipswindsels e.d.

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- immobiliserende verbandsystemen (bijv. een tricot kous waarin een tweecomponentenvloeistof wordt gegoten) di
  dienen om het te toeren lichaamsdeel te verharden;
- al dan niet elastische kniebanden, dijbeenbanden, enkelbanden, ellebooghanden, zachte halskragen, rugbandag
  elastische kousen die door bedlegerige patiënten worden gedragen ter voorkoming van trombose;
- elastische kousen, als zij een drukwaarde van ten minste 25 mm kwik hebben (daaruit volgt indeling in klasse 2 o
  lijst van Bernink). Zie 10.2.13.11 voor hulpmiddelen bij het uittrekken van steunkousen;
- flexibele (kunst)stofomhulsels die zijn gevuld met een substantie, die na verhitting of koeling als warmte- of koude
  van) armen, benen e.d. worden gewikkeld teneinde blessures te behandelen, als zij als (warmte- of koude)kompres in de handel worden gebracht;
- zgn. stompsokken van wol, tricot enz. Dit zijn speciaal vervaardigde hoesjes die een gebruiker in staat stellen om
  manent te gebruiken.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich dat ook oefenverbanden, ofwel dikke windsels, die als oefenmateriaal worden gebruikt bij o.a. EHBO-cursussen onder de post vallen.

Producten die naar uiterlijk en gebruiksmogelijkheden als een kant-en-klaar kledingstuk moeten worden aangemerkt, vallen niet onder de post.

10.2.7.4 9%-tarief: gaas

Het betreft hier niet alleen hydrofielgaas ter afdekking van wonden, maar ook allerlei artikelen van gaas, zoals kompressen en stroken, alsmede kompressen van bijv. celstof in gaas of celstof in textielvlies. Ook incisiefolie, wondfolie en infuusfolie vallen onder de post.

10.2.7.5 9%-tarief: hechtmiddelen

Bij hechtmiddelen kan worden gedacht aan de traditionele draad (catgut, zijde, kunststof) en hechtzijde, aan hechtkrammetjes en aan hechtnietjes en -clips. Bij de levering van hechtdraad wordt de naald soms vast aan de hechtdraad meegeleverd. De staatssecretaris van Financiën keurt goed dat draad en naald dan als één geheel als hechtmiddel onder de post valt. Voor het aanbrengen van nietjes en clips wordt zgn. hechtapparatuur (nietmachines) gebruikt. Deze hechtapparatuur kan niet delen in het 9%-tarief voor hechtmiddelen. Ook de bij hechtapparatuur behorende instrumenten zoals een verwijdertang en een weefselmeetinstrument kunnen niet delen in het 9%-tarief voor hechtmiddelen. Vaak wordt een hechtapparaat samen met nietjes of clips tegen één vergoeding geleverd. De nietjes of clips, die meestal zijn vervaardigd van titanium of chirurgisch staal, vertegenwoordigen daarbij een niet onaanzienlijke waarde. Voor de tarieftoepassing moet de vergoeding worden gesplitst in een naar het 9%-tarief te belasten deel (de nietjes en/of clips) en een naar het 21%-tarief te belasten deel (het hechtapparaat). Voor het vaststellen van het naar het 9%-tarief te belasten deel van de vergoeding kan de prijs die voor een los te leveren cassette nietjes of clips in rekening wordt gebracht, als richtsnoer dienen. Als een splitsing van de vergoeding niet mogelijk is, is op het gehele apparaat, inclusief nietjes, het 21%-tarief van toepassing.

Embolisatieproducten die worden gebruikt ter reparatie van een vaatwand of voor het stoppen dan wel voorkomen van een inwendige (na)bloeding, hebben dezelfde functie en/of toepassing als hechtmiddelen en vallen onder de post. Niet als hechtmiddelen in de zin van de post zijn aan te merken:

- een elektrode die of een ander product dat wordt gebruikt voor het dichtbranden (sealen) van een wond;
- de zgn. vesselsealer die wordt gebruikt voor het sealen van bloedvaten en lichaamsweefsel waardoor het bloede
- producten die als functie hebben het dichtbranden van gedurende een ingreep ontstane beschadigingen van het

10.2.7.6 9%-tarief: pleisters

Tot pleisters in de zin van de post behoren niet alleen hecht- en wondpleisters, maar ook:

- elastisch (net)verband waarmee bijv. hydrofielgaas kan worden gefixeerd;
- likdoornpleisters en likdoornringen;
- katheterpleisters, dat zijn speciaal gevormde pleisters die worden gebruikt om neussondes, drainagekatheters e. houden
- sporttapes die specifiek zijn ontwikkeld voor gebruik op het lichaam en die dienen om (de gevolgen van) blessure te voorkomen.

Aften-gel, waarvan de ingrediënten ervoor zorgen dat de wondpijn wordt verzacht c.q. verdoofd, is, ook naar spraakgebruik, niet aan te merken als een pleister of daarmee gelijk te stellen product.

10.2.7.7 9%-tarief: tampons

Het betreft alle tampons die worden gebruikt bij geneeskundige behandelingen, bijv. gynaecologische tampons en tampons voor tandheelkundig gebruik.

10.2.7.8 9%-tarief: spalken

Een spalk fixeert een gewricht (verbinding tussen twee botten). Naast de traditionele rechte spalken vallen (hulp)middelen die dezelfde functie hebben als deze spalken onder de post. Voorbeelden van dergelijke (hulp)middelen:

- buigzame aluminium strips voor de behandeling van gebroken vingers;
- scharnierende spalken zoals knie- en elleboogscharnieren;

verstelbare hielbakjes van kunststof of metaal;

- thermoplastisch polyethyleen schuim (plastazote) dat wordt gebruikt voor de vervaardiging van bijv. lichte spalke

Een redressiehelm die wordt gebruikt om schedelafwijkingen van een baby of jong kind te corrigeren, is geen spalk in de zin van de post. Ook loopsteuner, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd, zijn geen spalken. Deze producten voldoen niet aan de voorwaarde dat zij een gewricht fixeren.

10.2.7.9 9%-tarief: met verbandmiddelen gelijk te stellen artikelen

Alleen producten die qua functie op één lijn zijn te stellen met verbandmiddelen kunnen onder de post worden gerangschikt. Onder de post kunnen bijv. doekjes worden gerangschikt die zijn geïmpregneerd met een ontsmettingsstof en die zijn bestemd voor het ontsmetten van de huid bij het toedienen van injecties ter voorkoming van infecties.

Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst is een siliconen wondcontactlaag een verbandmiddel. De levering hiervan is belast met 9% btw. Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst zijn gelpads en gelstrips verbandmiddelen waarvan de levering is belast met 9% btw. De producten worden gebruikt ter voorkoming of bij de behandeling van het eerste stadium van decubitus (doorligwonden).

Proceduretrays (ook wel aangeduid als behandelmodules, logist-OK of OK-setjes) zijn pakketten die diverse artikelen bevatten die bij operaties worden gebruikt zoals verbandmiddelen, afdekmaterialen, een operatiejas, handdoekjes, kleef- en steristrips e.d. Omdat wordt aangenomen dat de samenstellende delen hun zelfstandigheid hebben behouden, geldt voor de verbandmiddelen in het pakket het 9%-tarief en voor de andere artikelen het 21%-tarief.

De *Vacuum Assisted Closure (VAC)* is een set bestaande uit een steriel verpakte polyurethaan wondbedekker met bijbehorende slangenset, pompen, wondfolie en/of opvangbeker. De wondbedekker zorgt voor het ontstaan van onderdruk in de wondholte of onder een huidtransplantaat of -flap, waardoor de wondranden naar het centrum van de wond worden getrokken, wat de genezing van de wond bevordert. Het wondvocht wordt verzameld in de bij de set behorende opvangbeker. De set valt niet onder de post. De voor eenmalig gebruik bestemde onderdelen van de VAC (de wondbedekker met slangenset, de wondfolie en de opvangbeker) kunnen onder de post kunnen worden gerangschikt. Voor pompen geldt het 9%-tarief alleen als zij:

- geen andere bestemming kennen dan te worden gebruikt als onderdeel van de VAC; en
- uitsluitend zijn bestemd voor eenmalig gebruik door één patiënt.

Een *botregeneratie-membraan* is een soort vliesje dat door de tandarts/kaakchirurg onder het worteloppervlak van een tand of kies in het kaakbot wordt geïmplanteerd ter afsluiting van een defect in o.m. het kaakbot. Botregeneratiemembranen kunnen van verschillende materialen zijn vervaardigd (kunststof, maar ook dierlijk of humaan weefsel). De membranen zijn al dan niet door het menselijk lichaam afbreekbaar. Gelet op hun eigenschappen en toepassingsmogelijkheden zijn de membranen op één lijn te stellen met verband- of hechtmiddelen. Ze kunnen daarom onder de post worden gerangschikt. Ook ander botvervangend materiaal dat zorgt voor het bijeenhouden van omliggend bot en dat nieuw eigen lichaamsbot laat opkomen op plaatsen waar het botvervangend materiaal is aangebracht (omdat daar bot is weggeslagen) kan onder de post worden gerangschikt. Botregeneratieve producten vallen onder post a 6. Zie 10.2.5.1.

De zgn. *tourniquet* valt onder de post. De tourniquet bestaat uit een band met een klemfunctie en zorgt ervoor dat beschadigd weefsel op die plaats zodanig wordt dichtgedrukt dat de (slag)ader stopt met bloeden. Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- operatielakens, slopen, afdekdoeken en dergelijke afdekmaterialen (al dan niet steriel en/of voor eenmalig gebrui een stukje incisiefolie), operatiemaskers, operatiekapjes, overtrekken, spuugdoekjes en dergelijke;
- gebruiksartikelen met een bepaalde therapeutische en/of (veronderstelde) heilzame werking zoals speciale (reum kousen, 'medische' schapenvachten e.d.;
- huidbeschermende preparaten, inclusief barrièrefilms, die worden gebruikt als onderlaag voor verband om de hui van dat verband te beschermen tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking;
- proprioceptieve inlegzolen ter verbetering van de lichaamshouding en beweging. Zie 10.2.3.10

10.2.7.10 9%-tarief: verbanddozen

Tot gevulde verbanddozen behoren ook gevulde verbandetuis en zakapotheken.

10.2.7.11 9%-tarief: damesverband

Zowel inwendig als uitwendig damesverband en inlegkruisjes vallen onder de post. Zo ook het product 'keeper', een rubberen reservoirtje voor het opvangen van menstruatiebloed.

10.2.7.12 9%-tarief: kraammatrassen

Goedgekeurd is dat ook zoogkompressen, kraampakketten (met o.a. kraamverband) en sluitlakens onder de post worden gerangschikt. Ook herbruikbare zoogkompressen van siliconen vallen onder de post.

10.2.7.13 9%-tarief: incontinentiematerialen; plaswekkersets

Met het begrip 'incontinentiematerialen' wordt gedoeld op producten die tot doel hebben incontinentie te voorkomen of de gevolgen van incontinentie te verlichten, te fixeren of tegen te gaan. Bij incontinentie die niet het gevolg is van ziekte (zoals in het algemeen het geval is bij baby's en kleine kinderen) kan de post geen toepassing vinden. Incontinentiematerialen zijn zowel producten die personen die in continent zijn in/aan hun lichaam dragen als producten die op gebruiksartikelen zoals matrassen, meubilair e.d. worden gelegd om die artikelen te beschermen tegen de gevolgen van incontinentie. Onder incontinentiematerialen zijn zowel de voor eenmalig gebruik als de voor meermalig gebruik bestemde producten te begrijpen. Bij incontinentiematerialen gaat het zowel om absorberende producten als om producten die juist voorkomen dat absorberende producten moeten worden gebruikt. Voorbeelden van absorberende producten zijn:

- (pyjama)luierbroekjes die speciaal zijn ontwikkeld voor kinderen vanaf 4 jaar en/of met een gewichtsklasse van 1
- speciale luiers voor incontinente gehandicapte kinderen die op recept van een arts door apothekers worden vers de apotheker met behulp van het recept van een arts aannemelijk maken dat het 9%-tarief van toepassing is;
- badslips die bij het zwemmen door incontinente personen worden gedragen.

Voorbeelden van producten die voorkomen dat absorberende producten moeten worden gebruikt, zijn incontinentieklemmen en urethrastopper. Speciale slips of broeken (de zgn. fixatie- of netbroeken) die ten doel hebben incontinentieluiers die niet zijn voorzien van bevestigingspunten op hun plaats te houden, vallen onder de post. De levering van de tot plaswekkersets (sets die ertoe dienen bedplassen bij kinderen van 6 jaar en ouder op te heffen) behorende plasbroekjes en plasmatten kunnen onder de post worden gerangschikt. De speciale plasbroekjes en -matten geven aan de plaswekker het signaal dat er urine in het plasbroekje of op de plasmat terecht is gekomen. el worden geleverd, is goedgekeurd dat het 9%-tarief wordt toegepast op het geheel. Ook is goedgekeurd dat op de levering van een losse plaswekker (ongeacht of deze op batterijen werkt of niet) het 9%-tarief wordt toegepast. Voorwaarde voor toepassing van die goedkeuring is dat de wekker uitsluitend is ontworpen en gefabriceerd om samen met speciale broekjes te worden gebruikt voor de training om bedplassen te voorkomen en dat de wekker ook daartoe wordt aangeboden. De verhuur van de plaswekker met bijbehorende batterijen is belast met 21%.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- de speciaal voor incontinente personen bestemde hygiënische middelen als speciale zepen en spray;
- reguliere babyluiers;
- matrassen e.d. die zijn bekleed met materiaal dat incontinentiebestendig is. De matrassen zijn bedoeld om op te niet de primaire functie om de (gevolgen van) incontinentie tegen te gaan;
- producten die niet specifiek zijn ontwikkeld om incontinentie te voorkomen, te verlichten of tegen te gaan maar al niet verondersteld) zijdelings effect hierop hebben, zoals medische schapenvachten.

10.2.7.14 9%-tarief: dierverbandmiddelen

Aangezien met het begrip 'geneeskundige doeleinden' wordt gedoeld op de aanwending binnen zowel de humane geneeskunde als de diergeneeskunde, kunnen ook de specifiek voor dieren bestemde verbandmiddelen – bijv. speciale bandages – onder het 9%-tarief vallen. Onder het begrip 'dierverbandmiddelen' zijn verder te rangschikken:

- klauwzak en hondensok, die een gewonde dierenpoot tegen vocht en vuil van buiten beschermen en daarnaast de plaats houden van de – bijv. met een gaasje – op de wond aangebrachte medicijnen;

breuknetje, een verstevigd stukje gaas dat bij een navelbreuk de naar buiten tredende darmen moet terugdringen

- hechtclips, hechtkrammen, pluggen voor de fixatie van de lebmaag en schede(hecht)band;
- zgn. beendraden, met behulp waarvan (soms) bij breuken in de kaak of van de tanden fixatie plaatsvindt;
- uit twee componenten bestaande snelhardende kunststof (zoals 'Technovit') die bij de fixatie van breuken wordt

Paardenbandages hebben in hoofdzaak een preventieve functie (voorkomen van blessures e.d.) en zijn daarom niet als dierverbandmiddel aan te merken.

Rompertjes voor huisdieren vallen niet onder de post omdat die producten behalve voor het bedekken van wonden of het warm houden van een dier na een operatie ook (kunnen) worden aangewend als hulpmiddel bij loopsheid of incontinentie of als bescherming tegen koude. Als de producten uitsluitend de functie hebben van verbandmiddel, vallen zij onder de post.

10.2.7.15 9%-tarief: verbandmiddelensets

Verbandmiddelensets zijn sets bestemd voor een bepaalde geneeskundige of chirurgische behandeling en bevatten naast verbandmiddelen (gaas, watten, windsels e.d.) ook andere artikelen, zoals bakjes, schaaltjes, pincetten, mesjes, handschoenen e.d. Deze sets worden doorgaans gesteriliseerd in één verpakking geleverd. Omdat wordt aangenomen dat de samenstellende delen hun zelfstandigheid hebben behouden, geldt voor de verbandmiddelen het 9%-tarief en voor de andere artikelen het 21%-tarief, tenzij ze kunnen worden gerangschikt onder een van de andere posten van de tabel. Goedgekeurd is dat een set die is samengesteld uit verbandmiddelen, een bakje of schaaltje voor eenmalig gebruik en ten hoogste twee pincetten voor eenmalig gebruik, wordt gerangschikt onder het 9%-tarief.

10.2.8 9%-tarief: Tabel I, post a-20

Water

Met het begrip 'water' wordt gedoeld op het drinkwater dat via het openbare leidingnet wordt geleverd. Onder de post vallen ook gedistilleerd water en warm water.

Goedgekeurd is dat 'ander water', ook wel aangeduid als B-water, grijs water of huishoud-/industrie-/landbouwwater, onder het 9%-tarief valt. Het gaat hier om in mindere mate gezuiverd oppervlaktewater dat niet voor menselijke consumptie geschikt is, maar wel bruikbaar is voor niet-consumptieve doeleinden, bijv. voor spoelwerkzaamheden en beregening van gewassen. Onder 'ander water' kan ook regenwater worden begrepen.

Niet onder de post vallen:

- gedemineraliseerd, ontijzerd en onthard water;
- zeewater en rivierwater, al dan niet bestemd voor wetenschappelijke doeleinden;
- ijs en stoom.

Water dat wordt aangemerkt als voedingsmiddel, zoals gedemineraliseerd en gesteriliseerd water, is op grond van post a-1 belast met 9% btw. Zie 10.2.1.

10.2.8.1 9%-tarief: prestaties door waterleidingbedrijven

Het vastrecht en de belasting op leidingwater behoren tot de vergoeding voor de levering van water en vallen ook onder het 9%-tarief. De bijkomende verrichtingen van de waterleverancier die rechtstreeks verband houden met de levering van water, delen in de toepassing van het 9%-tarief. Het betreft o.a. de volgende vergoedingen/kosten:

- meterhuur voor het (ver)plaatsen, onderhouden en herstellen van watermeters;
- onder de benaming 'leidinghuur', 'onderhoud dienstleiding', 'aansluitkosten' e.d. aan de afnemers berekende kos in een dienstleiding;

- vergoeding voor het aansluiten van een woonhuis op het openbare leidingnet;
- vergoeding voor het aanleggen van een tijdelijke aansluiting;
- vergoeding voor het plaatsen, verhuren, onderhouden en herstellen van brand- en bouwleidingen die als dienstle
- vergoeding voor het beschikbaar houden van brandbluscapaciteit;
- vergoeding voor het plaatsen, verhuren, onderhouden en herstellen van standpijpen;
- vergoeding voor het inspecteren van binnenhuisaansluitingen en het controleren van watermeetinrichtingen;
- vergoeding voor het sluiten en openen van een dienstkraan bij de aanvang of het einde van de levering van wate
- transport- en arbeidskosten voor de levering van water aan schepen, land- en tuinbouwbedrijven, of voor tijdelijk
- vergoedingen voldaan om de afsluiting van de watertoevoer wegens wanbetaling te voorkomen.

Het 9%-tarief is niet van toepassing op:

- het plaatsen, onderhouden en beproeven van brandkranen;
- het aansluiten van een binnenleiding op een brandleiding;
- het beproeven van tanks en meetinstrumenten
- het verrichten van laboratorium werkzaamheden;
- het tegen vergoeding inspecteren van waterleidingen en/of installaties door een waterleidingbedrijf op de aanwezi
  labacteriën.

10.2.9 9%-tarief: Tabel I, post a-29

a. **kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, voor zover deze worden ingevoerd;**

b. **kunstvoorwerpen voor zover deze worden geleverd door:**

1. **de maker of diens rechtverkrijgende onder algemene titel; of**
2. **een ondernemer, andere dan een wederverkoper, die ingevolge artikel 15, eerste lid, de belasting ter zake van zijn verkrijging volledig in aftrek brengt.**

De kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (hierna in de Almanak aangeduid met 'antiek') die onder post a-29 vallen, zijn opgesomd in bijlage J bij de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting. Zie 36.4.5.

Bij de meeste posten staat een verwijzing naar posten van hoofdstuk 97 van de Gecombineerde Nomenclatuur (GN). Dit houdt in dat de werken die bij invoer door de douane onder de genoemde posten van de GN worden ingedeeld, onder bijlage J vallen als ook wordt voldaan aan de overige voorwaarden (HR, nr. 39.498, ECLI:NL:HR:2004:AF3766). Volgens het Hof van Justitie moeten de posten van hoofdstuk 97 GN ruim worden uitgelegd.

Post a-29 heeft alleen betrekking op voorwerpen. Kunstzinnige diensten, zoals het ontwerpen van een kunstwerk, vallen niet onder de post.

10.2.9.1 9%-tarief: kunstvoorwerpen

Hierna volgt een opsomming van de goederen die in post 1 van bijlage J als 'kunstvoorwerpen' zijn aangewezen, met daarbij een toelichting.

a. *Schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen geheel van de hand van de kunstenaa*
dering van bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden en van met de hand versierde voorwerpen alsmede van beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik (GN-code 9701).

Of een voorwerp als een schilderij kan worden aangemerkt, moet naar het spraakgebruik worden beoordeeld. Beschilderde goederen zijn pas dan als schilderijen in de zin van de post aan te merken als zij het karakter hebben van schilderijen. Hierbij geldt de voorwaarde dat het eventuele overige gebruik dat van die goederen kan worden gemaakt, onbetekenend van aard is. Kledingstukken die door een kunstenaar zijn beschilderd, maar die naar hun functie zijn bestemd om als kleding te worden gedragen, vallen daarom niet onder de post. Ontwerpen en tekeningen van een ontwerper/tatoeëerder vallen niet onder het 9%-tarief (Rb. Haarlem, nr. 14/9802, ECLI:NL:RBDHA:2015:3399). Lijsten waarin schilderijen, schilderingen, tekeningen, collages en dergelijke decoratieve platen, gravures, etsen en litho's zijn ingelijst, volgen het tarief van die kunstvoorwerpen als de aard en de waarde van die lijsten in overeenstemming zijn met die van bedoelde kunstvoorwerpen.

b. *Originele gravures, originele etsen en originele litho's, d.w.z. één of meer door de kunstenaar geheel met de hand vervaa*
die in een beperkte oplage rechtstreeks in het zwart of in kleuren zijn afgedrukt, ongeacht het materiaal waarop dit afdrukken is geschied en ongeacht de gevolgde techniek, met uitzondering van de mechanische en de fotomechanische reproductietechniek (GN-code 9702 00 00).

Goedgekeurd is dat onder de post worden gerangschikt:

- originele houtsneden;
- zeefdrukken die door een kunstenaar – al dan niet in samenwerking met een zeefdrukker – handmatig zijn ve
  door de kunstenaar handmatig zijn genummerd en gesigneerd in een maximale oplage van 250 exemplaren. Als de oplage hoger is dan 250 exemplaren, geldt voor de gehele oplage het 21%-tarief. Giclée art prints worden aangemerkt als een moderne variant van zeefdrukken en kunnen delen in de goedkeuring die geldt voor zeefdrukken. Een giclée is een druktechniek waarbij een inkjetprinter wordt gebruikt. Bij deze techniek wordt gebruikgemaakt van ononderbroken inktstralen die verschillende kleurlagen
  . De techniek wordt vooral gebruikt om reproducties van kunstwerken te maken. De term giclée is afgeleid

van het Franse werkwoord 'gicler' dat stralen of vernevelen betekent. De giclée art prints worden in beperkte oplage vervaardigd en worden gecertificeerd door Stichting Giclée Printers Europe.

c. *Originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk, ongeacht het materiaal waarvan zij vervaardigd zijn, mits het we de hand van de kunstenaar is; afgietsels van beeldhouwwerken in een oplage van maximaal acht exemplaren, die door de kunstenaar of diens rechthebbenden worden gecontroleerd (GN-code 9703 00 00).*

Onder de post vallen niet alleen werken die rechtstreeks uit harde materialen, zoals steen en hout, zijn gehouwen, maar ook werken van de beeldhouwkunst die uit brons of andere materialen zijn gegoten, en werken van de beeldhouwkunst die uit andere materialen dan steen, hout of metaal zijn vervaardigd.

Lijfsieraden en ander ambachtswerk met een commercieel karakter en in serie vervaardigde reproducties en afgietsels met een commercieel karakter van metaal, gips enz. kunnen niet worden gerangschikt onder de post.

Beeldhouwwerk met een commercieel karakter valt niet onder de post, zelfs niet als het is ontworpen of vervaardigd door kunstenaars. Er is sprake van een beeldhouwwerk met een commercieel karakter als dat werk naar maatschappelijke opvattingen uiterlijke gelijkenis vertoont met industriële of ambachtelijke producten. Daarbij zijn de vormgeving, de afmetingen, de materiaalkeuze, de kleur enz. van dat werk bepalend voor de beoordeling/waarneming van de gelijkenis. Door de gelijkenis moet voor de toepassing van het btw-tarief worden aangenomen dat het beeldhouwwerk concurreert met gelijkaardige industriële of ambachtelijke producten waarvoor het 21%-tarief geldt. In dergelijke gevallen is niet van belang of het betreffende beeldhouwwerk in een museumcollectie wordt opgenomen en of de prijs aanmerkelijk verschilt van de industriële of ambachtelijk vervaardigde, gelijkaardige producten. Voorbeeld: een kunstenaar levert een door hem ontworpen gouden ring met edelstenen, die alleen qua kleur van de edelstenen verschilt van een ambachtelijk vervaardigde gouden ring. Doorgaans zal er geen uiterlijke gelijkenis bestaan waar het gaat om volstrekt persoonlijke en unieke creaties waarmee de kunstenaar een esthetisch ideaal tot uitdrukking brengt. Een door een kunstenaar ontworpen en geleverde gedenksteen is niet aan te merken als een beeldhouwwerk in de zin van de post. Omdat de gedenksteen uiterlijke gelijkenis vertoont met industriële of ambachtelijke gedenkstenen, is de steen aan te merken als grafmonument. Het 9%-tarief is daarop niet van toepassing.

Naar maatschappelijke opvattingen zijn beelden die door een houtsnijder met een kettingzaag worden vervaardigd uit blokken hout en boomstammen aan te merken als kunstvoorwerpen (beeldhouwwerk) in de zin van de tabelpost als ze niet zijn te vergelijken met industriële of ambachtelijke producten. De levering van dergelijke kunstvoorwerpen door de houtsnijder zelf is op grond van de post belast met 9%.

d. *Tapisserieën (GN-code 5805 00 00) en wandtextiel (GN-code 6304 00 00), met de hand vervaardigd volgens originele van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk zijn.*

e. *Unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd.*

Het criterium dat de keramische voorwerpen uniek moeten zijn, houdt in dat van het uiteindelijke voorwerp geen tweede nagenoeg identiek exemplaar is of zal worden vervaardigd. Dit betekent dat in serie gemaakte producten, waarbij de ambachtelijke vaardigheid het artistiek scheppend vermogen overheerst, niet als kunstvoorwerpen in de zin van de post kunnen worden aangemerkt. Een serie met de hand vervaardigde, vrijwel identieke, bekers (bijv. voorzien van een beschildering van een kat), is niet aan te merken als een serie unieke voorwerpen van keramiek.

f. *Emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesigneerde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen en edelsmeedwerk.*

g. *Foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd lage van maximaal dertig exemplaren voor alle formaten en dragers samen.*

Gebruiksvoorwerpen

Voorwerpen die het karakter hebben van een gebruiksvoorwerp (met uitzondering van lijfsieraden die zijn aan te merken als beeldhouwwerk), vallen niet onder de post. Dit is het geval als het kunstzinnige karakter van de voorwerpen ondergeschikt is aan de gebruiksfunctie ervan. Voorbeelden van voorwerpen die niet als kunstvoorwerp maar als gebruiksvoorwerp worden aangemerkt:

- kunstzinnig vervaardigde tafels of stoelen;
- namaakdieren van kunstbont die het karakter hebben van knuffeldier/speelgoed;
- kledingstukken die door een kunstenaar zijn beschilderd, maar die naar hun functie zijn bestemd om als kleding te
- lijkkisten, urnen en kleding die door kunstenaars worden vervaardigd ter herdenking van overledenen of voor gebruik bij begrafenissen en crematies;
- objecten die een soortgelijke functie vervullen als amuletten. Deze objecten worden aangeschaft vanwege de (veronderstelde) werking en niet zozeer vanwege een artistieke waarde;
- rollen behang waarop per rol een gesigneerde zeefdruk is aangebracht door een kunstenaar;
- Door een edelsmid vervaardigde trouwringen, lijfsieraden en overige objecten (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 18 ZWB:2020:5619). Dit zijn geen originele beeldhouwwerken in de zin van de tabelpost (onder c.)

10.2.9.2 9%-tarief: kunstenaar

De kunstenaar is 'de ontwerper en maker van een kunstvoorwerp'. Derden die een kunstvoorwerp in opdracht van de maker vervaardigen, vallen dus niet onder dit begrip. De levering van een kunstvoorwerp door deze derden valt niet onder het 9%-tarief.

Op de levering van een kunstwerk door de kunstenaar vanuit een rechtspersoon (bijv. een bv) is het 9%-tarief van toepassing. Daarbij gelden de voorwaarden dat het kunstwerk feitelijk geheel van de hand van de betreffende kunstenaar is, dat het als zodanig herkenbaar is en dat het kwalificeert als een kunstwerk. Onder dergelijke omstandigheden kan de rechtspersoon worden vereenzelvigd met de maker. Voor de beoordeling of iemand kunstenaar is, is bepalend of deze persoon schilderijen, beeldhouwwerken enz. ontwerpt die naar maatschappelijke opvattingen als kunstvoorwerp worden aangemerkt.
Volgens de Hoge Raad doet de kwaliteit van de maker er niet toe bij de beoordeling of iets een kunstvoorwerp is. Het is niet van belang of de maker naar het door hier te lande geldende maatschappelijke opvattingen bepaalde spraakgebruik wordt aangeduid als kunstenaar. Er komt geen betekenis toe aan opleiding en artistieke reputatie van de maker (HR, nr. 36.982, ECLI:NL:HR:2001:AD7585 en HR, nr. 39.498, ECLI:NL:HR:2004:AP3766).
Ook het Hof van Justitie lijkt aan het 'kunstenaarschap' geen eisen te stellen. Het gaat erom of het werk zelf als kunstvoorwerp kan worden aangemerkt. Volgens het hof moet het hierbij gaan om 'zeer persoonlijke creaties waarmee een kunstenaar uitdrukking geeft aan een esthetisch ideaal' (*'Farfalla Flemming'*, zaak C-220/09, ECLI:EU:C:1990:310).

10.2.9.3 9%-tarief: verhuur kunstvoorwerpen

Goedgekeurd is dat de verhuur (of het op een andere manier tegen vergoeding ter beschikking stellen) van kunstvoorwerpen door de kunstenaar onder het 9%-tarief valt. Het 9%-tarief is niet van toepassing als kunstwerken worden verhuurd of uitgeleend door een ander dan de kunstenaar die het kunstwerk heeft vervaardigd. De uitleen van kunstwerken door instellingen voor kunstuitleen is daarom onderworpen aan het 21%-tarief. Instellingen voor kunstuitleen stellen zich ten doel hedendaagse beeldende kunstwerken onder een zo groot mogelijk publiek te verspreiden. Daartoe verwerven deze instellingen werken van kunstenaars die zij tegen vergoeding uitlenen. Dat gebeurt in het algemeen op basis van abonnement. Als de abonnementhouder dat wil, kan hij het kunstwerk op termijn kopen. De instelling voor kunstuitleen brengt bij verkoop van het kunstwerk aan de abonnementhouder soms een deel van het betaalde abonnementsgeld in mindering op de verkoopprijs. Dit deel wordt ook wel aangeduid als 'spaar- of kooptegoed'. Een ondernemer die kunstwerken uitleent, moet btw voldoen over het totale abonnementsgeld (dus inclusief het zgn. spaar- of kooptegoed). Bij een eventuele aankoop van een kunstwerk door de abonnementhouder vormt het zgn. spaar- of kooptegoed een korting die buiten de btw-heffing blijft. De verkopende ondernemer is btw verschuldigd ter zake van de levering van het kunstwerk over de eventuele bijbetaling door de abonnementhouder.

10.2.9.4 9%-tarief: voorwerpen voor verzamelingen

Hierna volgt een opsomming van de goederen die in post 2 van bijlage J als 'voorwerpen voor verzamelingen' zijn aangewezen, met daarbij een toelichting.

a. *Postzegels, fiscale zegels, gefrankeerde enveloppen en postkaarten, eerstedagenveloppen e.d., gestempeld of ongest zover zij niet geldig zijn of niet geldig zullen worden (GN-code 9704 00 00).*
Ongestempelde postzegels vallen alleen onder de post als zij niet (meer) voor het frankeren van poststukken kunnen worden gebruikt.
De levering door TNT N.V. van postzegels die in Nederland kunnen worden gebruikt voor het frankeren van poststukken, is vrijgesteld. Zie 12.11.

b. *Verzamelingen en voorwerpen voor verzamelingen, met een zoölogisch, botanisch, mineralogisch, anatomisch, historisch, archeologisch, paleontologisch, etnografisch of numismatisch belang (GN-code 9705 00 00).*
De levering van bankbiljetten en munten die in enig land de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben, is vrijgesteld, tenzij zij gewoonlijk niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of verzamelwaarde hebben. Zie 12.8.1. Munten met verzamelwaarde kunnen worden ondergebracht in een verzameling van numismatisch belang in de zin van de post, mits zij:
   - de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben en bovendien verzamelwaarde hebben; of
   - de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben verloren en verzamelwaarde hebben; of
   - nooit de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben gehad en uitsluitend verzamelwaarde hebben.

   Bankbiljetten behoren tot (voorwerpen voor) verzamelingen van numismatisch belang, als aan de hiervóór genoemde voorwaarden is voldaan.
   Historische landkaarten kunnen onder de verzamelvoorwerpen van historisch belang worden gerangschikt.

10.2.9.5 9%-tarief: antiquiteiten

Art. 2a, lid 1, onderdeel m., Wet OB; art. 4, lid 2, Uitv.besch. OB

In bijlage J, post 3, zijn als 'antiquiteiten' aangewezen andere voorwerpen dan kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen, ouder dan honderd jaar (GN-code 9706 00 00).

10.2.10 9%-tarief: Tabel I, post a-30

Boeken, met inbegrip van alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht; digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs; dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere ten minste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven

10.2.10.1 9%-tarief: boeken

Of een drukwerk als boek kan worden aangemerkt, moet naar spraakgebruik worden beoordeeld. Hierbij spelen verschillende kenmerken van dat drukwerk een rol, zoals:

- de omvang en de inhoud;
- de wijze waarop de bladen tot een geheel zijn verbonden;
- de uiterlijke verschijningsvorm (die moet in belangrijke mate overeenkomen met de gangbare vorm waarin boeke

Niet van belang is wie de leverancier is.

Losbladige boeken en losse banden voor boeken die samen met de inhoud worden geleverd, kunnen onder de post worden gerangschikt. Van belang is hier dat de inhoud van deze uitgaven voor iedere afnemer gelijk is en dat de tekst en afbeeldingen op de afzonderlijke bladzijden samenhang vertonen.

Voorbeelden van drukwerken die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- een 'boekbol': een boek in de vorm van een 3D-bol, bevestigd op een standaard en draaiend te lezen;
- borduur- en handwerkpatronen, voor zover bestaande uit een samenstel van meerdere, aan de rug samengehect in een verharde kaft en met een omvang van minimaal acht pagina's. De pagina's zijn genummerd en er wordt informatie gegeven over de schrijver/ontwerper van de patronen en de uitgever. De borduur- en handwerkpatronen hebben de uiterlijke verschijningsvorm van een boek en zijn te koop in de boekhandel;
- catalogi voor leesbibliotheken en boekhandelaren;
- digitale fotoboeken;

fotoboeken met door een professionele fotograaf ingeplakte foto's;

- fotoboeken met foto's van bijv. een bruiloft, afscheid enz. Het maken van de reportage is een bijkomstige prestatie het fotoalbum. Het geheel is onderworpen aan het 9%-tarief;
- jaarverslagen van bedrijven;
- kleurboeken, al dan niet voorzien van teksten en/of versjes e.d., mits zij de uiterlijke verschijningsvorm van een b
- losbladige uitgaven die zonder band worden geleverd en die door de gebruiker zelf worden opgeborgen in een ba moet dan gaan om uitgaven die aan de hiervóór genoemde kenmerken van een boek voldoen, als zij van een band zouden zijn voorzien;
- losse muziekuitgaven;
- spoorboekjes en dienstregelingen voor autobusondernemingen van minimaal acht pagina's;
- standaard collegedictaten;
- stripboeken;
- supplementen op boeken;
- voor kinderen bestemde producten (ongeacht het materiaal waarvan ze zijn vervaardigd) die de uiterlijke verschij van een boek, ook als ze speelse elementen bevatten;
- voorbedrukte postzegelalbums;
- zgn. blinde atlassen.

Voorbeelden van drukwerken die niet onder de post vallen:

- bestekken voor woningbouw e.d.;
- blocnotes;
- dagscheurkalenders, bestaande uit een schild met daarop bevestigd een kalenderblok, en losse blocs van dagsc geldt ook als op de voorzijde van de kalenderbladen behalve de datum een religieuze tekst met een verklarend woord is vermeld of op de achterzijde van de kalenderbladen vervolgverhalen met een religieuze strekking zijn opgenomen;
- huishoudelijke reglementen en statuten van verenigingen of stichtingen;
- kantoor-, zak- of schoolagenda's, al dan niet voorzien van een informatief gedeelte,

losse banden voor boeken en stofomslagen voor boeken;

- met tekst en/of illustraties bedrukte planovellen, die deel gaan uitmaken van een werk dat in gerede staat als een aangemerkt;
- muziekschrijfboeken;
- muntalbums bestaande uit ringbanden met transparante plastic opbergvellen die voorbedrukte kaarten met afbeeldingen van originelen kunnen bevatten;
- notitieboekjes;
- plakboeken;
- fotoalbums;
- poëziealbums;
- postcard books, dit zijn in boekvorm gebundelde kaarten met afbeeldingen van door een bepaalde kunstenaar ve werken (meestal schilderijen). De kaarten kunnen zonder verdere beschadiging uit de bundel worden verwijderd en vervolgens als ansicht-/wenskaart worden gebruikt. Er bestaat geen samenhang tussen de in de bundel opgenomen tekst en de op de kaarten afgedrukte afbeeldingen;

boeken;

– schoolboekenlijsten.

Drukwerken die hoofdzakelijk zijn aan te merken als reclamemateriaal vallen niet onder de post. Zie 10.2.10.9.

10.2.10.2 9%-tarief: boeken anders dan op schrift

De post geldt ook voor andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht. Dit betekent dat het 9%-tarief ook geldt voor luisterboeken.

Als bij een boek een cd-rom of dvd, met een andere inhoud dan het (voorgelezen) boek, is bijgevoegd ter informatie en/of ter vermaak, valt de levering van de cd-rom of de dvd in beginsel onder het 21%-tarief. Dit is slechts anders als de fysieke drager educatieve informatie bevat die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs. Zie 10.2.10.3.

De bij een boek gevoegde cd-rom of dvd kan wat betreft prijs een substantieel onderdeel vormen van het totale pakket. De levering van bijgevoegde cd-roms of dvd's kan dan niet als bijkomstig worden aangemerkt. Voor de btw-heffing is sprake van de levering van twee afzonderlijke goederen (splitsing van prestaties). De levering van de cd-roms of dvd's valt onder het 21%-tarief. Hieraan doet niet af dat slechts één prijs in rekening wordt gebracht. Als de levering van een boek met cd-rom tegen één prijs wordt aangeboden, moet de vergoeding worden gesplitst op basis van de gangbare prijzen die de uitgever voor elk van de artikelen vraagt. In het geval het boek en de cd-rom niet ook afzonderlijk worden aangeboden, kan de vergoeding worden gesplitst op basis van de gemaakte kosten en de aan elk artikel toe te rekenen winstopslag. Bij het toerekenen van de winstopslag wordt de verhouding van de gemaakte kosten als maatstaf gehanteerd. Zie 9.3.6.

Het 9%-tarief geldt ook voor het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in deze tabelpost of het verlenen van toegang tot nieuwswebsites zoals die van dagbladen, weekbladen en tijdschriften. Zie 10.3.19.

10.2.10.3 9%-tarief: schoolboeken e.d.

Uitgevers van schoolboeken en ander lesmateriaal voor het basis- en hoger onderwijs bieden hun producten aan in de vorm van een leerpakket (leermethode) aan onderwijsinstellingen of rechtstreeks aan de leerlingen van die instellingen (het laatste komt voor in het hoger onderwijs). De leerpakketten bevatten dikwijls een leerboek, een werkboek of werkschrift, een docentenboek en één of meer cd-roms, maar ook andere artikelen, zoals een kopieerboek, wandplaten, bewaarmappen en ringbanden.

Werkboeken met de uiterlijke verschijningsvorm van een boek kunnen worden aangemerkt als boeken in de zin van de post. Dat is het geval als die boeken leerstof en/of leeropdrachten bevatten waarbij alleen op de desbetreffende pagina of de naastgelegen pagina ruimte is opengelaten voor het maken van aantekeningen en/of het uitwerken van opdrachten.

Werkschriften, die niet de uiterlijke verschijningsvorm hebben van een boek, vallen onder het 9%-tarief als ze uit minimaal 32 pagina's bestaan (aaneengehecht). Bovendien moeten zij zijn voorzien van een omslag en leerstof en/of leeropdrachten bevatten waarbij ruimte is opengelaten voor het maken van aantekeningen en/of het uitwerken van leeropdrachten.

Bij de uitgifte van boekwerken worden regelmatig cd-roms toegevoegd als aanvulling op of ter verduidelijking van het lesmateriaal (waaronder videofragmenten e.d.), als oefenmateriaal of als naslagwerk. Het 9%-tarief is van toepassing op de levering van digitale educatieve informatie die is aangebracht op een fysieke drager en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs. Daarbij geldt volgens de staatssecretaris van Financiën het volgende.

a. Vóór het op de markt brengen van een nieuw digitaal product beoordeelt de uitgever, zo nodig in samenspraak met de Belastingdienst, of dat product voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van het 9%-tarief. Zie onderd. c hierna. Zolang aan de voorwaarden wordt voldaan, kan dat product, ook door andere ondernemers, onder het 9%-tarief worden geleverd.

b. Een 'fysieke drager' is een cd of een dvd. Als er nieuwe fysieke dragers op de markt komen waarop uitgevers digitale educatieve informatie aanbrengen (bijv. USB-sticks), vindt overleg plaats met de Belastingdienst om te beoordelen of de desbetreffende producten onder het 9%-tarief kunnen vallen.

c. 'Digitale educatieve informatie die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs' (het 'onderwijscriterium'). In dat kader geldt als noodzakelijke voorwaarde voor toepassing van deze tabelpost dat het product is/wordt voorgeschreven door een onderwijsinstelling. Op verzoek moet de uitgever van het product aannemelijk maken dat het product is/wordt ontwikkeld voor de onderwijsmarkt. Hiermee wordt bedoeld dat het product (nagenoeg) uitsluitend is ontwikkeld met het oog op opname in de lespakketten van onderwijsinstellingen. Dit zal o.m. kunnen blijken uit zaken als gepleegd marktonderzoek en marketing. 'Nagenoeg uitsluitend' betekent voor minstens 90%. Dat criterium heeft hier betrekking op 'bestemd voor' en niet op het daadwerkelijke gebruik voor 'informatieoverdracht in het onderwijs'. Dit impliceert dat de digitale educatieve informatie op fysieke dragers op zeer beperkte schaal ook aan anderen tegen het 9%-tarief kan worden geleverd. Daarbij kan worden gedacht aan de levering van een digitaal product als bedoeld in deze post aan de ouders van leerlingen, bijv. om daarmee gezamenlijk te oefenen.

d. 'Hybride' producten. Deze zgn. hybride producten betreffen cd's of dvd's die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van deze post, terwijl tevens is voorzien in toekomstige updates van die informatie (en/of links naar internet). Als de oorspronkelijke cd of dvd zonder de latere updates zelfstandig is te gebruiken, is daarop het 9%-tarief van toepassing. Als sprake is van één betaling vooraf voor zowel het basisproduct als de latere update(s), is het 9%-tarief van toepassing op die betaling (vergoeding). Daarbij is het niet relevant in welke vorm de update(s) wordt/worden verstrekt (op een fysieke drager of via downloaden van internet). Als voor de latere updates apart moet worden betaald, kan sprake zijn van de volgende situaties:

1. de update moet worden aangemerkt als een bijkomende prestatie bij het basisproduct en is als zodanig niet zelfstandig te gebruiken. In dat geval is steeds het 9%-tarief van toepassing, dus zowel wanneer de update wordt geleverd op een fysieke drager als wanneer de update wordt geleverd via internet;
2. de update kan niet worden aangemerkt als bijkomend, maar heeft een zelfstandige betekenis. Als de update wordt een fysieke drager (cd, dvd) en ook overigens voldoet aan de voorwaarden van de tabelpost, is daarop het 9%-tarief van toepassing. Als de update wordt geleverd in de vorm van een link naar internet die door de afnemer moet worden gedownload, is sprake van een dienst waarop het 21%-tarief van toepassing is

e. Als gelijktijdig met de levering van de cd/dvd de op dat moment beschikbare updates worden ‘meegeleverd’, is op het geheel het 9%-tarief van toepassing. Ná dat moment verschijnende updates vallen echter onder het 21%-tarief. Hierbij is het niet van belang of deze updates worden ‘geleverd’ op een fysieke drager of niet.

f. Als onder de benaming ‘update’ digitale informatie wordt geleverd op een cd/dvd die zelfstandig is te gebruiken en die ook overigens voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing van de tabelpost, is daarop het 9%-tarief van toepassing.

g. Als internetlinks kunnen worden aangemerkt als accessoir aan de informatie die op de cd/dvd staat en daarvoor eenmalig bij de levering van de cd/dvd een vergoeding wordt berekend, kan op het geheel het 9%-tarief worden toegepast.

h. ‘Onderwijsinstelling’. Een onderwijsinstelling is een instelling die is genoemd of bedoeld in art. 11, lid 1, onderdeel o., Wet OB en art. 8 Uitv.besl. OB. Zie 12.13. Daaronder vallen ook instituten die beroepsonderwijs verstrekken, maar die niet zijn opgenomen in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (zie 12.13.3), maar die hetzelfde onderwijs verstrekken als instituten die wél daarin zijn opgenomen.

Kopieerboeken zijn losbladige uitgaven met te kopiëren lesmateriaal, vervat in een ringband die speciaal voor de boeken is ontworpen. De boeken vallen onder het 9%-tarief. Het gekopieerde lesmateriaal wordt gebruikt in de lessen en wordt opgeborgen in een ringband. De ringbanden met de kopieën kunnen eveneens delen in het 9%-tarief.

10.2.10.4 9%-tarief: brochures

Brochures kunnen als boeken in de zin van deze post worden aangemerkt als het gaat om een drukwerk dat bestaat uit minimaal 32 pagina's, is voorzien van een omslag en als één geheel is aaneengehecht.
Een drukwerk bestaande uit een bundel kaarten dat in een hoek is voorzien van een hechtpin waardoor de kaarten tot een waaier kunnen worden gedraaid, kan door de verschijningsvorm niet als een boek worden aangemerkt. Ditzelfde geldt voor een bundel aaneengehechte bladen als het de bedoeling is dat de bladen door de gebruiker worden losgemaakt. Rechtbank Gelderland heeft geoordeeld dat een individueel bewijs van deelname aan de loterij met bijlagen geen folder, brochure of soortgelijk drukwerk is. Folders en brochures zijn veeleer publicaties met een informatief karakter, die in één keer in meerdere exemplaren worden geproduceerd en verspreid (nr. 15/4829, ECLI:NL:RBGEL:2016:6620).

10.2.10.5 9%-tarief: inbinden en repareren

Als een boek opnieuw wordt ingebonden of gekartonneerd, verricht de binder een (inbind)dienst die is belast met 21%. Is er na het inbinden een nieuw boek ontstaan, d.w.z. een boek dat daarvoor niet bestond, dan verricht de binder een dienst die bestaat uit het opleveren van een nieuw boek. Deze dienst valt op grond van post b-16 onder het 9%-tarief. Zie 10.3.15.
Het inbinden van een aantal tijdschriften – bijv. een jaargang – wordt aangemerkt als de oplevering van een nieuw boek. Deze dienst valt op grond van post b-16 onder het 9%-tarief. Zie 10.3.15.

10.2.10.6 9%-tarief: periodieke uitgaven

Onder de post vallen uitgaven die regelmatig zullen verschijnen, d.w.z. ten minste driemaal per jaar op (nagenoeg) vaste tijdstippen.
Onder de post vallen ook:

- uitgaven die gedurende één of meer gedeelten van het jaar (bijv. seizoenen) regelmatig verschijnen,
  uitgaven die met onregelmatige tussenpozen verschijnen, maar die elk kalenderjaar op dezelfde tijdstippen of over dezelfde tijdvakken verschijnen

Uitgaven die regelmatig verschijnen, zullen doorgaans een aanwijzing bevatten waaruit die regelmaat blijkt, bijv. de vermelding ‘verschijnt x-maal per jaar’.
Onder de post vallen de gewone dagbladen, weekbladen en tijdschriften. Ook uitgaven waarin prijspuzzels zijn opgenomen vallen onder de post. Daarnaast kunnen bijv. – als aan de hiervóór genoemde periodiciteitseis is voldaan – onder de post worden gerangschikt:

- gidsen van woningbureaus;
- kwartaalverslagen e.d. van bedrijven;
- oude exemplaren van tijdschriften (ook als het tijdschrift niet meer verschijnt);
- personeelsbladen;
- verenigingsbladen.

Gemeenten en andere organisaties reserveren soms één of meer advertentiepagina's in huis-aan-huisbladen. Dergelijke pagina's zijn niet aan te merken als een zelfstandige periodieke uitgave, ook niet als zij zijn voorzien van een eigen kop, afzonderlijke jaargang- en nummeraanduiding en colofon.
zorgde lotnummercorrespondentie voor deelnemers valt niet onder de post

Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst valt de levering van doseerbrieven met individuele informatie voor patiënten niet onder de tabelpost. Een doseerkalender bevat informatie over de dagelijkse dosering van medicatie die een trombosepatiënt nodig heeft. De doseerkalender wordt door een ondernemer in een doseerbrief geprint en periodiek in opdracht van de trombosediensten aan de betreffende patiënt verzonden. Iedere doseerbrief bevat persoonlijke informatie en verschilt dus per afnemer. De levering van de doseerbrieven aan de trombosediensten is daarom volgens de Belastingdienst belast met 21% btw.

10.2.10.7 9%-tarief: bijvoegsels bij periodieken

Het komt voor dat tijdschriften samen met een bijvoegsel, bijv. een receptenboekje, kortingsbonnen, cd's of cd-roms, in één (plastic) verpakking worden geleverd. Om te beoordelen of er sprake is van één of meer leveringen, moet worden gekeken naar de criteria die het Hof van Justitie heeft aangelegd (*'Card Protection Plan'*, zaak C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93). Zie ook 9.3.2. Voor cd's en cd-roms zal dit in nagenoeg alle gevallen betekenen dat de vergoeding moet worden gesplitst in een deel voor het tijdschrift (9%-tarief) en een deel voor de cd of cd-rom (21%-tarief). Zie 10.2.10.2. Bij relatief kleine en/of eenvoudige artikelen, zoals receptenboekjes en kortingsbonnen, zal er doorgaans sprake zijn van bijkomstige leveringen. De hele vergoeding is dan onderworpen aan het 9%-tarief.

10.2.10.8 9%-tarief: informatie anders dan door drukwerk

Bij boeken, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere ten minste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven in de zin van de post moet het gaan om drukwerk. Informatie die op een andere manier wordt aangeboden, valt niet onder de post. Hierbij kan o.m. worden gedacht aan de volgende leveringen en diensten:

- abonnee- en kabeltelevisie;
- cd's, cd-i's, cd-roms, dvd's, diskettes en magneetbanden;
- compactcassettes, videobanden en grammofoonplaten;
- internet;
- het per faxbericht of e-mail verzenden van bijv. een nieuwsbrief.

10.2.10.9 9%-tarief: reclamemateriaal

De post is niet van toepassing op drukwerk dat hoofdzakelijk is aan te merken als reclamemateriaal. Drukwerk waarbij het stimuleren van de verkoop van goederen of het gebruikmaken van diensten vooropstaat of een doel op zich is (zoals reclamebiljetten van winkelketens, veilingcatalogi en brochures van reisorganisaties, hotelketens e.d. waarin reizen en accommodaties worden aangeboden), is daarom belast met 21%.

Drukwerken die zijn bedoeld om een loterijdeelnemer te bewegen tot het deelnemen aan andere trekkingen van dezelfde loterij of aan bepaalde speciale acties e.d. zijn aan te merken als reclamemateriaal en vallen niet onder de post.

Reisgidsen, hotelgidsen en campinggidsen zijn geen reclamematerialen wanneer zij een min of meer algemene omschrijving bevatten van bijv. de bezienswaardigheden en accommodaties in een bepaalde streek. Studiegidsen van universiteiten zijn ook niet aan te merken als reclamemateriaal. Dit geldt ook als het gaat om gidsen van volksuniversiteiten e.d. die een overzicht geven van de cursussen waarvoor men zich kan inschrijven en de kosten van de verschillende cursussen. Deze gidsen kunnen delen in het 9%-tarief als zij voldoen aan de kenmerken van een boek.

10.2.10.10 9%-tarief: verzenden van drukwerk

Het komt voor dat een ondernemer die drukwerk levert, ook de opdracht krijgt om dat drukwerk (boeken, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere ten minste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven) van adresbanden te voorzien, te adresseren, te bundelen en ter post te bezorgen. Niet van belang is of het drukwerk digitaal of offset wordt gedrukt. Het bedrag dat voor de verzendwerkzaamheden in rekening wordt gebracht, inclusief porto- of frankeerkosten, wordt gerekend tot de vergoeding voor de levering van het drukwerk. Dit geldt ook als er voor de werkzaamheden op de factuur een afzonderlijk bedrag in rekening wordt gebracht. Als het geleverde drukwerk onder post a.30 of a.31 (zie 10.2.11) valt, is ook de vergoeding voor de genoemde werkzaamheden onderworpen aan het 9%-tarief.

Als niet de ondernemer die het drukwerk levert de opdracht tot ter postbezorging heeft gekregen, maar die prestatie plaatsvindt op grond van een overeenkomst tussen de postbezorger en de persoon voor wie de post wordt bezorgd, kan het 9%-tarief ter zake geen toepassing vinden. Als de porto- of frankeerkosten betrekking hebben op vrijgesteld postvervoer (zie 12.11), kunnen die kosten worden behandeld als met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen. Zie 8.1.8. Dit kan ook als de ondernemer in opdracht van de opdrachtgever drukwerk verzendt dat hij niet heeft geleverd. Hieraan zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- de opdrachtnemer moet het bedrag voor de postverzending afzonderlijk aan zijn opdrachtgever in rekening breng
- dit bedrag moet gelijk zijn aan het bedrag dat de opdrachtnemer voor de postverzending daadwerkelijk aan een
  universele postdienst als bedoeld in art. 2, lid 1, onderdeel g., Postwet 2009 heeft betaald.

10.2.11 9%-tarief: Tabel I, post a-31

Braillepapier, braillefolie, brailledrukwerk, brailleschrijfmachines, braillehandschrifthulpmiddelen en dergelijke brailleartikelen; uurwerken, optische leesapparaten, tv-leesloepen, leesplateaus, oriëntatiehulpmiddelen, steun-, tast- en herkenningsstokken oonlijk gebruik door blinden en slechtzienden; blindengeleidehonden; andere bij ministeriële re-

geling aan te wijzen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijk gebruik door blinden en slechtzienden; leespennen en andere apparatuur met een vergelijkbare functie, alsmede programmatuur, die speciaal zijn ontworpen voor gebruik door dyslectici

10.2.11.1 9%-tarief: artikelen voor blinden en slechtzienden

De opsomming van de hulpmiddelen is limitatief. Niet alle hulpmiddelen voor blinden en slechtzienden vallen daardoor onder de post, maar alleen de specifiek aangewezen hulpmiddelen. Bovendien wordt aan die hulpmiddelen de eis gesteld dat zij speciaal zijn ontworpen voor persoonlijk gebruik door de visueel gehandicapten. Blindengeleidehonden vallen onder de post. Zie 10.2.13.14 voor zgn. hulphonden. Computerapparatuur die uitsluitend door blinden kan worden gebruikt, valt onder de post. Het gaat bijv. om (draagbare) notebookcomputers met een niet los te koppelen brailletoetsenbord. Braillehardware en -software kunnen onder de post worden ingedeeld als het gaat om los leverbare brailleaanpassingen voor computerapparatuur. Voorbeelden hiervan zijn brailleleesregels, -printers en -toetsenborden. Een notebookcomputer waaraan met klittenband een brailleleesregel is bevestigd, valt niet onder de post. Braillezetmachines vallen niet onder de post omdat zij niet zijn ontwikkeld voor het persoonlijke gebruik door de blinde zelf. Optische leesapparaten zijn toestellen die een in zwartdruk op papier aangebrachte tekst rechtstreeks omzet naar een vorm die door blinden of slechtzienden kan worden waargenomen. Dit kan zijn een speciaal voor dit doel ontworpen monitor, geluid (gesproken tekst), brailletekens of reliëfletters. De apparaten moeten de tekst automatisch, zonder de tussenkomst van de visueel gehandicapte, omzetten. Het geheel vormt een gesloten circuit dat speciaal is opgesteld voor het lezen van een tekst en dat bestaat uit een camera die is verbonden met een monitor.

Een elektronische handloep die speciaal is bestemd voor slechtzienden en die uitsluitend geschikt en ontworpen is voor die doelgroep, valt onder de post. Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst valt de levering van een los docking station voor een elektronische handloep niet onder de tabelpost. Een los docking station is geen optisch leesapparaat of bijzonder gezichtshulpmiddel voor slechtzienden, die gewoonlijk door een arts of een optometrist wordt voorgeschreven en individueel wordt aangemeten.

10.2.11.2 9%-tarief: aangewezen hulpmiddelen

Art. 34 Uitv.beschr. OB

Als hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door blinden en slechtzienden, zijn in art. 34 Uitvoeringsbeschikking aangewezen:

a. *sprekende koortsthermometers, bloedsuikermeters en bloeddrukmeters die worden aangewend voor zelfdiagnose;*

b. *programmatuur, alsmede de hiermee samenhangende apparatuur, die d.m.v. zgn. spraakoutput er specifiek op is geri*
gehandicapten in staat te stellen om met computers te werken.
Het gaat hierbij om computertoepassingen die visueel gehandicapten in staat stellen met computers te werken door een volledige sprekende besturing. De spraakoutput wordt gebruikt door slechtzienden om teksten beter te lezen of als hulpmiddel om via een computer verzonden berichten (e-mail) te kunnen ontcijferen c.q. verstaan zonder eerst andere toepassingen te moeten afsluiten;

c. *programmatuur die grafische besturingssystemen omzet in voor zgn. spraakoutput en brailleschrift begrijpelijke inform*
Deze software maakt het mogelijk om (grafische) besturingssystemen, die doorgaans werken met vensters en iconen, om te zetten in een voor visueel gehandicapten toegankelijk besturingssysteem. De door de computer verstrekte informatie wordt gelezen en/of gebruikt in combinatie met een brailleleesregel of een spraakoutput;

d. *programmatuur die erop is gericht om conventionele geschriften met behulp van een scanner om te zetten in een door*
te gebruiken tekst waardoor deze geschriften toegankelijk worden voor visueel gehandicapten.
Met behulp van een scanner worden door OCR traditioneel gedrukte documenten geconverteerd in tekstbestanden. Deze tekstbestanden worden vervolgens geschikt en toegankelijk gemaakt voor computergebruik door visueel gehandicapten;

e. *programmatuur die erop is gericht de weergave op het beeldscherm van een computer te vergroten en/of te laten cont*
Deze software wijzigt de oorspronkelijke presentatie op het beeldscherm. De wijziging is zodanig dat niet-visueel gehandicapten niet kunnen werken met deze speciale presentatie;

f. *de volgende bijzondere gezichtshulpmiddelen voor slechtzienden, mits die gewoonlijk door een arts of een opton*
voorgeschreven en individueel worden aangemeten: op of in een bril gemonteerde kijkerloepsystemen; telescoop- en prismaloepbrillen, de daarbij behorende opsteeklenzen daaronder begrepen; in een brilmontuur of brilglazen aan te brengen vergroot- en loepglazen; filterlenzen en -toepassingen en filterglazen bestemd voor een selectieve absorptie van meer dan 400 nm van het licht met korte golflengte, alsmede tafelloepsystemen, al dan niet voorzien van verlichting, voor vergrotingen tot 2x en bijbehorende toebehoren, en monoculaire handtelescopen.
De genoemde gezichtshulpmiddelen zijn bestemd voor (ernstig) slechtzienden. Deze hulpmiddelen worden individueel aangemeten en door een arts of een optometrist voorgeschreven.
Telescoop- en prismaloepsystemen worden apart in of op een bril gemonteerd. Een telescoopsysteem heeft een vergroting tot binoculair Nanometer (hierna: Nn) 3x en een prismaloep vergroot tot binoculair Nn 8x. Deze vergrotingswaarden komen pas tot uitdrukking als het hulpmiddel individueel wordt afgesteld.
Monoculaire vergrotingssystemen maken het mogelijk om ver weg te kijken en zodoende bewegwijzering en straatnamen te lezen. In deze categorie worden ook aangewezen kijker-/loepsystemen die een gezichtsveldverbredende werking hebben. Hierbij valt te
ysteem, het Galilei-systeem en een aplanatisch systeem. Een omgekeerd Galilei-systeem verruimt het

gezichtsveld voor de groep slechtzienden die een kokergezichtsveld hebben, zoals bij Tapeto Retinale Dystrofie. Tafelloeplampen vallen onder de post. Verder zijn aangewezen filterlenzen en filterglazen met een selectieve absorptie van het licht met een korte golflengte, al dan niet photochromatisch, mede gebruikt voor monochromasie van de blauwe kegeltjes en albinisme. Deze absorptie reikt verder dan enkel filtering van de UVB – UVA-straling. Brillen met zogenoemde filterlenzen met een selectieve absorptie van meer dan 400 Nm van het licht met korte golflengte zijn aan te merken als hulpmiddelen voor visueel gehandicapten en vallen onder de post. Monoculaire handtelescopen zijn kleine monoculaire vergrotingssystemen die door slechtzienden incidenteel manueel worden gebruikt als aanvullend hulpmiddel.

Art. 34 Uitvoeringsbeschikking ziet niet op producten die kunnen worden aangemerkt als massa-artikelen die doorgaans ook door niet-visueel gehandicapten worden gebruikt. Sprekende weegschalen vallen daarom niet onder de post. Hulpmiddelen die zijn ontworpen en bestemd voor één specifieke visueel gehandicapte, vallen ook niet onder de in dit artikel bedoelde hulpmiddelen.

Spraaksoftware en vergrotingssoftware voor een gsm is software waarmee een gewone gsm door visueel gehandicapten kan worden bediend. Deze software is specifiek voor visueel gehandicapten ontwikkeld. De software is echter niet in de post genoemd en valt daar dus niet onder.

10.2.11.3 9%-tarief: artikelen voor dyslectici

Onder de post vallen leespennen en andere apparatuur met een vergelijkbare functie en programmatuur speciaal ontworpen voor gebruik door dyslectici.

De leespen lijkt op een schrijfpen. In de pen is een microcomputer met scanner en spraakfunctie ingebouwd. De pen stelt dyslectici in staat om zelfstandig te lezen.

Speciaal ontworpen programmatuur is bijv. software die ervoor zorg draagt dat bestaande tekst hardop wordt voorgelezen, waarbij een speciale cursor het meelezen vergemakkelijkt, of die ervoor zorgt dat getypte teksten hardop worden voorgelezen, dat woorden fonetisch worden gespeld of dat woorden die hetzelfde klinken maar verschillende betekenissen hebben van een korte uitleg of van een plaatje worden voorzien.

10.2.11.4 9%-tarief: verhuur, reparatie, aanpassingen, verzending drukwerk

Goedgekeurd is dat ook de verhuur van de in deze post genoemde artikelen wordt belast met 9%. De reparatie valt ook onder het 9%-tarief. Zie 10.3.1. Ook de kosten van (aan)passingen van deze hulpmiddelen aan de individuele handicap vallen onder het 9%-tarief. Zie ook 10.2.12.7.

Zie 10.2.10.10 voor de verzending van brailledrukwerk.

10.2.12 9%-tarief: Tabel I, post a-34

Invalidenwagens en invalidenkrukken; sta-opstoelen; hoog-laagbedden

10.2.12.1 9%-tarief: invalidenwagens

Een invalidenwagentje is een vervoermiddel met ten minste drie wielen dat naar maatschappelijke opvattingen op basis van specifieke inrichting, bestemming en presentatie bedoeld is om te worden gebruikt door een invalide of een mindervalide. Vervoermiddelen met ten minste drie wielen die onder deze tabelpost vallen, kunnen bijv. ook zijn scootmobielen, fietsen en all-terrainwagentjes mits deze naar maatschappelijke opvattingen op basis van specifieke inrichting, bestemming en presentatie bedoeld zijn om te worden gebruikt door een invalide of een mindervalide. De wijze waarop een invalidenwagentje wordt aangedreven of voortbewogen is daarbij irrelevant.

Een specifiek voor een invalide aangepaste personenauto kwalificeert naar maatschappelijke opvattingen niet als een invalidenwagentje en valt daarom niet onder het 9%-tarief.

10.2.12.2 9%-tarief: onderdelen van invalidenwagens

Onder onderdelen en toebehoren van invalidenwagentjes worden alleen die artikelen begrepen die een noodzakelijke functie vervullen bij het gebruik van invalidenwagentjes. Zonder die onderdelen en toebehoren is een invalidenwagentje in technisch en functioneel opzicht niet compleet.

(Onder)delen en toebehoren die tot de normale uitrusting van invalidenwagentjes behoren en met die wagentjes op grond van één overeenkomst en voor één prijs worden geleverd, worden samen met de wagentjes als één goed beschouwd. De levering van dat goed is belast met 9%.

(Onder)delen en toebehoren van invalidenwagentjes die afzonderlijk worden geleverd, mogen alleen onder de post worden gerangschikt als zij specifiek zijn vervaardigd en bestemd voor gebruik in invalidenwagentjes.

Voorbeelden van onderdelen en toebehoren van een invalidenwagentje die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- driewielers die zijn uitgerust met een draagplateau waarop een invalidenwagentje kan worden vervoerd;
- fietsen zonder voorwiel met zodanige voorzieningen dat zij aan een invalidenwagentje kunnen worden gekoppel
- antidecubituskussens, als onderdeel van het invalidenwagentje of afzonderlijk geleverd, nu deze kussens hoofdzakelijk worden gebruikt in invalidenwagentjes;
- de handbike, een onderdeel van een invalidenwagentje dat de inzittende in staat stelt te rijden door middel van een soort trapbeweging maakt;

- de accu als onderdeel van een elektrisch aangedreven invalidenwagentje.

Voorbeelden van onderdelen en toebehoren van een invalidenwagentje die niet onder de post kunnen worden gerangschikt:

- kledingstukken die wat betreft pasvorm voor gebruikers van een invalidenwagentje zijn aangepast (jassen, colbe blouses, ondergoed e.d.);
- artikelen die zijn bestemd om gebruikers van een invalidenwagentje tegen regen of koude te beschermen (bijv. re -capes, beenbekleding, schootkleden e.d.);
- voorzieningen die de toegankelijkheid van gebouwen, woningen en trottoirs voor invalidenwagentjes verbeteren, opritten;
- een losse acculader.

10.2.12.3 9%-tarief: overige gehandicaptenvoorzieningen

Voor gehandicapten worden diverse soorten zitsystemen en -elementen aangeboden. Deze zijn speciaal voor gehandicapten ontworpen en vervaardigd en kunnen op verschillende soorten verrijdbare onderstellen zijn gemonteerd. Deze zitsystemen en zitelementen zijn te onderscheiden in:

- systemen die zich niet of nauwelijks lenen voor gebruik als vervoermiddel. Het gaat hier om zit-orthesen/zitelementen die zijn gemonteerd op een onderstel met kleine zwenkwieltjes. Deze zitsystemen kunnen niet worden aangemerkt als invalidenwagentjes in de zin van de post;
- systemen die worden gebruikt als zitmeubel en vervoermiddel. Het gaat om zit-orthesen/zitelementen die zijn ger onderstel met luchtbanden. Deze zitsystemen kunnen op één lijn worden gesteld met de in de post bedoelde invalidenwagentjes.

De levering van een zgn. trippelstoel valt onder de post. De trippelstoel is een verrijdbare stoel waarbij tussen de voorwielen extra ruimte is vrijgehouden voor de voeten. De stoel is een specifiek voor mensen met lichamelijke beperkingen ontwikkeld hulpmiddel waarin zij stabiel kunnen zitten en waarmee zij zich kunnen verplaatsen in huis. De stoel kan zo hoog worden gezet dat men een positie bereikt vergelijkbaar met rechtop staan.

Wandelwagens die speciaal zijn aangepast voor het gebruik door een gehandicapt kind (de zgn. invalidenkinderbuggy), vallen onder het 9% tarief.

Verrijdbare douche en toiletstoelen vallen onder de tabelpost.

Niet onder de tabelpost zijn te rangschikken:

- patiëntenheftoestellen;
- invalidenliftjes (bijv. monoliften);
- sta-orthesen (hulpmiddelen om gehandicapten te verticaliseren);
- lig-orthesen (hulpmiddelen ter ondersteuning of correctie van de romp of bepaalde lichaamsdelen van gehandica gemonteerd op een verrijdbaar onderstel.

Looprekken en rollators vallen onder de post. Loophulpen die dezelfde functie hebben als looprekken en die specifiek zijn ontworpen en ingericht voor gebruik door invalide of mindervalide personen (zoals bijv. ventrale, dorsale en combiloophulpen) vallen onder de post. Specifiek als loophulp ontworpen loopfietsen voor volwassenen vallen als looprekken onder de post.

Een mechanische traploophulp valt onder de tabelpost. Een traploophulp, een mechanisch apparaat dat via een rail aan de muur boven de trap met de gebruiker meeloopt, biedt ondersteuning bij het traplopen doordat de gebruiker er met de handen/armen op kan steunen. Een mechanische traploophulp heeft geen zitfunctie en neemt het traplopen niet over, maar geeft net als een looprek en een rollator veiligheid en extra ondersteuning. Een traploophulp is daarom niet te vergelijken met een traplift (die immers het traplopen overneemt). Gelet op het vorenstaande wordt een mechanische traploophulp aangemerkt als soortgelijk aan een looprek.

10.2.12.4 9%-tarief: invalidenkrukken

Onder de post vallen alle soorten hand-, onderarm- en okselsteunkrukken. Ook (onder)delen en toebehoren van invalidenkrukken zoals fixatievoorzieningen, steunen e.d. vallen onder de post als zij specifiek voor de krukken zijn ontworpen, vervaardigd en bestemd.

Gewone wandelstokken vallen niet onder de tabelpost.

10.2.12.5 9%-tarief: sta-opstoelen

Sta-opstoelen worden gebruikt door personen die door functiestoornissen niet (meer) in staat zijn om vanuit normale zithoogte zelfstandig op te staan. In de meeste gevallen bevat een sta-opstoel een motor die het zitgedeelte en het ruggedeelte (de zgn. sta-oplift) omhoog beweegt, zodat de gebruiker wordt geholpen bij het opstaan. Ook sta-opstoelen die op een andere wijze, bijv. via een veermechanisme, de sta-opbeweging ondersteunen, vallen onder de post.

Onder de post vallen ook stoelen die, naast de sta-oplift nog van andere motoren c.q. mogelijkheden zijn voorzien, zoals een kantelverstelling (voor het gelijktijdig kantelen van rugleuning en zitting, zonder dat de zithoek wijzigt), een rugverstelling (voor het verstellen van de rugleuning) en een voetenbankverstelling (voor het verstellen van de voetensteun). Deze stoelen worden doorgaans aan de zorgverzekeraar geleverd, die de stoelen vervolgens aan de verzekerden in bruikleen verstrekt.

Een sta-opstoel die meer het karakter van een relaxfauteuil heeft en is voorzien van een handmatig pneumatisch of hydraulisch pompsysteem, valt niet onder de post.

10.2.12.6 9%-tarief: hoog-laagbedden

Hoog-laagbedden zijn bedden die zijn voorzien van een transfersysteem (waarmee het ligggedeelte in zijn geheel omhoog en omlaag kan worden gebracht) of een keermechanisme (waarmee de patiënt van de rug op de zijde of de buik wordt gedraaid). Het transfersysteem of het keermechanisme wordt aangedreven door een aan het bed aangebrachte motor. Het gaat om bedden die pas worden verstrekt nadat de medische indicatie is aangetoond. De bedden moeten speciaal zijn bedoeld om te worden gebruikt in ziekenhuizen en verpleeginrichtingen of, al dan niet verstrekt via een thuiszorginstelling, door een gehandicapte of zieke thuis.

Het 9%-tarief geldt voor de levering van het hoog-laagbed. Als gelijktijdig met de levering van het hoog-laagbed accessoires worden meegeleverd die specifiek voor het hoog-laagbed zijn vervaardigd en bestemd, delen deze accessoires (zoals een bedgalg, afneembare zijhekken, het hoofd- en voeteneinde en de eventuele tentopbouw) in het 9%-tarief.

Accessoires die niet gelijktijdig met het hoog-laagbed worden geleverd, zijn belast met 21%.

10.2.12.7 9%-tarief: reparatie en aanpassingen van invalidenwagens en -krukken en hoog-laagbedden

Het herstellen van de in de post bedoelde goederen valt onder het 9%-tarief van post b-1. Zie 10.3.1.

Aan de in de post opgenomen goederen kunnen passingen worden verricht. Met het begrip 'passingen' wordt gedoeld op het aanpassen van een medisch hulpmiddel aan de individuele handicaps van de gebruiker van het hulpmiddel. In feite heeft de passing ten doel het hulpmiddel gebruiksklaar te maken of te houden. De hiervoor in rekening gebrachte paskosten kunnen delen in het 9%-tarief.

10.2.12.8 9%-tarief: verhuur van invalidenwagens en -krukken en hoog-laagbedden

Goedgekeurd is dat de verhuur van onder deze post vallende producten belast is met 9%. De verhuur in het kader van thuis- of kraamzorg is vrijgesteld. Zie 12.6.13.

10.2.13 9%-tarief: Tabel I, post a-35

Kunstledematen, te weten: arm-, hand-, been- en voetprothesen; hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het overnemen van de fixatiefunctie van een niet of slecht functionerende hand; beenbeugels, breukbanden en kunstgewrichten; kunstogen, -oren en -nieren; aangezichts-, borst-, neus- en larynxprothesen; chirurgische implanteringsprothesen; hart- en spierstimulatoren; gehoorapparaten en andere bij ministeriële regeling aan te wijzen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden; oorapparaten tegen stotteren; hulpmiddelen voor stomapatiënten; orthopedisch schoeisel; hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het uittrekken van therapeutisch elastische steunkousen; orthopedische maatkorsetten; delen, onderdelen en toebehoren, kennelijk bestemd voor de hiervóór genoemde goederen

10.2.13.1 9%-tarief: prothesen

Voor de toepassing van het 9%-tarief geldt voor de levering van hulpmiddelen (andere dan gehoorapparaten) die speciaal zijn ontworpen of bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden dat zij moeten zijn aangewezen bij ministeriële regeling. Zie 10.2.13.7.

Losse (onder)delen en toebehoren van de in de post vermelde goederen vallen alleen dan onder de post als zij speciaal voor die goederen zijn vervaardigd en bestemd en nodig zijn voor de goede werking van die goederen.

Goedgekeurd is dat ook de verhuur van de onder de post vallende goederen belast is met 9%.

De post is niet van toepassing op kunstledematen voor dieren.

Ook het geven van adviezen door een prothesemaker valt buiten het toepassingsbereik van de post.

10.2.13.2 9%-tarief: fixatiehulpmiddelen hand

Het overnemen van de fixatiefunctie heeft o.m. betrekking op de situatie waarin een persoon de niet of slecht functionerende hand gebruikt om een voorwerp vast te houden of tegen te houden (te fixeren) en zijn andere hand gebruikt om het voorwerp feitelijk te kunnen gebruiken.

Het hulpmiddel neemt de fixatiefunctie van de ene hand over zodat de andere hand, die nog goed functioneert, de gewenste handelingen met het voorwerp kan verrichten (bijv. het openen van een fles). De zgn. liftware lepel die speciaal is ontworpen voor mensen met de ziekte van Parkinson, valt onder de post. De lepel maakt gebruik van technieken waarbij vibraties van een specifieke frequentie worden gebruikt om andere trillingen, in casu de trillingen van de hand, te absorberen. Bladomslag- en eetapparaten kunnen niet worden aangemerkt als hulpmiddelen die de fixatiefunctie van een slecht of niet-functionerende hand overnemen.

10.2.13.3 9%-tarief: kunstogen

Onder de post valt niet alleen een volledig kunstoog. Een scleraschaal kan ook onder de post worden gerangschikt. Een scleraschaal is een 'schelpje' dat over een blind oog wordt gedragen. De kleur en de tekening van de scleraschaal zijn gelijk aan die van het gezonde oog.

Ook een scleralens met iristekening valt onder de post. Deze lens heeft de vorm van een grote contactlens en wordt gebruikt bij oogbeschadigingen waarbij het gezichtsvermogen totaal is verdwenen. De scleralens zonder iristekening die wordt gebruikt bij gezichtsbeschadigingen waarbij nog wel gezichtsvermogen aanwezig is, valt niet onder de post; de toepassing van deze lenzen heeft tot doel het ge-

Een zgn. keratoconuslens die speciaal wordt gemaakt voor mensen met een afwijkend hoornvlies valt niet onder de post. Deze lens wordt gedragen door mensen met een te corrigeren gezichtsvermogen die een moeilijke oogmaat hebben.

10.2.13.4 9%-tarief: kunstnieren

Een kunstnier is een apparaat dat – buiten het menselijk lichaam – bloed filtert. Het bloed wordt vanuit het menselijk lichaam door een uitwendig slangensysteem naar de kunstnier (een soort filter) en vervolgens terug naar het lichaam gepompt. Het uitwendige slangen-/vaatsysteem kan niet worden aangemerkt als een (onder)deel of toebehoren van de kunstnier. Het systeem zorgt alleen voor het transport van het bloed van en naar de kunstnier en vervult op zichzelf geen functie bij de daadwerkelijke zuivering van het bloed. Op de levering van het vaatsysteem is het 9%-tarief op grond van de post niet van toepassing. Als de slangen voldoen aan de definitie van katheters in de zin van post a-37, is op grond van die post daarop het 9%-tarief van toepassing. Zie 10.2.15.3.

De bij nierdialyse te gebruiken afdrukklemmen en stoelen zijn geen (onder)deel of toebehoren van de kunstnier. De functie die deze artikelen in het kader van de nierdialyse vervullen, houdt geen verband met de werking van de kunstnier zelf. Het 9%-tarief kan niet worden toegepast op de levering van deze artikelen.

De bij nierdialyse te gebruiken fistulanaalden vallen niet onder de post. Op de femoralis-subclavia-katheters is, als aan de daar gestelde voorwaarden is voldaan, op grond van post a-37 het 9%-tarief van toepassing. Zie 10.2.15.3.

CAPD-warmteboxen kunnen niet onder de post worden gerangschikt. CAPD-warmteboxen (CAPD = Continue Ambulante Peritoneale (d.w.z. via het buikvlies) Dialyse) zijn boxen waarmee bij nierdialyse via het buikvlies de dialysevloeistof wordt verwarmd tot lichaamstemperatuur.

10.2.13.5 9%-tarief: chirurgische implanteringsprothesen

Onder chirurgische implanteringsprothesen worden verstaan producten die via een chirurgische ingreep in het menselijk lichaam worden ingebracht om de functie van bepaalde organen over te nemen. Voorbeelden van implanteringsprothesen die onder de post vallen:

- de stent of endoprothese: een buisvormig voorwerp dat ertoe dient delen van een beschadigd buisvormig orgaan in het menselijk lichaam (bijv. (slag)aderen, urineleiders, galweggangen, luchtwegen e.d.) te vervangen;
  intra oculaire ooglenzen: uit kunststof vervaardigde lenzen die door de oogarts bij patiënten met staar worden ge verwijdering en ter vervanging van de originele ooglens;
- platen, pennen, schroeven enz. die worden gebruikt bij het behandelen van breuken in het beendergestel;
- volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst is de kniedistractor een chirurgisch these. De kniedistractor wordt via een chirurgische ingreep vastgezet in zowel het boven- als het onderbeen en neemt daarna belangrijke functies van het kniegewricht over. De levering en de verhuur van een kniedistractor met toebehoren (een kniedistractorset) zijn volgens de Belastingdienst daarom belast met 9% btw.

Niet onder de post valt een Tissue Expander, een ballonachtig reservoir dat tijdelijk onder de huid wordt aangebracht ter voorbereiding op een chirurgische ingreep.

Botcement en dergelijke producten

Botcement valt onder de post. Botcement is een buigzame pasta die is ontstaan door samenvoeging van een poeder en een vloeistof en die wordt gebruikt voor het bevestigen van bijv. chirurgische implanteringsprothesen en kunstgewrichten. Producten die tijdens een chirurgische ingreep na het toevoegen van andere (vloeibare) stoffen tot een soort implanteringsprothese worden gevormd, vallen onder de post. Producten die na het inbrengen in het menselijk lichaam ervoor zorgen dat het lichaam zelf bindweefsel aanmaakt waardoor verloren gegaan lichaamsweefsel wordt vervangen, vallen niet onder de post. Die producten vervangen immers zelf geen weefsel, ook niet als ze in het lichaam aanwezig blijven.

Dierlijke transplantaten

Weefseltransplantaten van dierlijke oorsprong worden gebruikt als alternatief voor menselijke weefseltransplantaten. Dierlijke weefseltransplantaten worden via een chirurgische ingreep in het menselijk lichaam ingebracht. Na een periode van vergroeiing en eventueel absorptie vervangen zij de functie van een bepaald (gedeelte van een) orgaan. Dierlijke weefseltransplantaten kunnen worden aangemerkt als chirurgische implanteringsprothesen als bedoeld in de post. Collageen implantaten zijn niet als chirurgische implanteringsprothesen te beschouwen. Het betreft steriele preparaten die in hoge mate gezuiverd rundercollageen bevatten en die zijn bestemd om te worden geïnjecteerd in de (menselijke) huid ter correctie van onregelmatigheden (zoals acnelittekens, fronslijnen en rimpels) in de (opper)huid.

Tandheelkundige producten

De levering door tandartsen en tandtechnici van (volledige) tandprothesen is vrijgesteld. Zie 12.6.6. De invoer en de intracommunautaire verwerving van tandprothesen zijn vrijgesteld als deze worden geleverd door tandartsen of tandtechnici. Zie 14.1.7 en 15.1.5. De post is van toepassing op de levering van tandheelkundige implantaten. Voorbeelden hiervan zijn:

- kunstwortels die in de menselijke kaak worden geïmplanteerd en die de functie van de wortel van een tand of kle de kunstwortel en de verankeringkroon één geheel vormen (zgn. 1-fase-implantaat) valt dit geheel onder de post. Genezing- en afdekschroeven die noodzakelijk zijn voor het adequaat laten vastgroeien van de kunstwortel kunnen ook onder de post worden ge-

– titanium pijlerschroeven die in de kaak worden ingebracht en die na vergroeiing met het kaakbeen dienen als bev ("wortels") voor een in de kaak te verankeren brugconstructie.

Niet onder de post vallen andere artikelen, hulpmiddelen of gereedschappen die worden gebruikt voor het aanbrengen van 1- en 2-fase-implantaten of voor het vervaardigen/plaatsen van kronen, bruggen en gebitsprothesen. Goudkappen, opbouwen en fixatieschroeven vallen niet onder de post.

Implanteerbare injectiepoorten

Een injectiepoort is een uit kunststof vervaardigde (ronde) 'kamer' met een diameter van enkele centimeters die via een chirurgische ingreep bij de patiënt wordt geïmplanteerd. De injectiepoort dient als opslagreservoir voor medicijnen. Een katheter fungeert als transportmiddel voor de medicijnen naar de (grote) bloedvaten. De injectiepoorten worden gebruikt bij patiënten waarvan de bloedvaten niet of nauwelijks te prikken zijn. Deze injectiepoorten nemen in feite een functie van de bloedvaten (de mogelijkheid van 'aanprikken') van deze patienten over. Als zodanig zijn deze injectiepoorten op één lijn te stellen met de in de post genoemde chirurgische implanteringsprothesen.

10.2.13.6 9%-tarief: hart- en spierstimulatoren

Hartstimulatoren

De combinatie van een kleine monitor om hartstroompjes te meten en een defibrillator om het hart te stimuleren kan als hartstimulator onder de post worden gerangschikt.

Spierstimulatoren

Spierstimulatie vindt plaats door elektrostimulatie (stimulatie door middel van elektrische stroom). Hierbij wordt gebruikgemaakt van apparaten die door middel van laag- of middelfrequente stroom spieren rechtstreeks tot activiteit aanzetten en die als spierstimulator in de handel worden gebracht.

Naar spraakgebruik moet onder een 'spierstimulator' worden verstaan: een toestel dat zodanig rechtstreekse prikkels aan de spieren afgeeft dat deze als gevolg daarvan direct tot activiteit worden aangezet of direct daardoor in gang worden gezet om met de werking van de spier een bepaalde lichaamsfunctie te vervullen. Bijkomstig gebruik van een spierstimulator voor andere vormen van elektrotherapie – bijv. pijnbestrijding – doet niet af aan toepassing van de post.

Een AED (Automatische Externe Defibrillator) is aan te merken als een hart- en spierstimulator als bedoeld in deze post. Producten die nodig zijn voor de werking van het apparaat (zoals verbruiks- en vervangingsonderdelen die specifiek zijn bestemd voor de AED), volgen het tarief van de AED. Overige apart of meegeleverde goederen en accessoires die niet direct de werking van het apparaat beïnvloeden (zoals ophangkasten, beugels, tassen, oefensets), vallen niet onder de post. Ook AED-trainingsapparaten vallen niet onder de post.

Apparaten die met de prikkels die zij afgeven geen spieren in gang zetten om deze een bepaalde lichaamsfunctie te laten vervullen, maar wel een gunstig effect kunnen hebben op het functioneren van de spieren, zijn geen spierstimulatoren. Zo valt bijv. een apparaat dat door middel van een elektrische stroom spieren activeert ten behoeve van de verbetering van de gezondheid, de lichamelijke schoonheid en/of de conditie, niet onder de post.

Naar spraakgebruik zijn proprioceptieve inlegzolen (ter verbetering van de lichaamshouding) niet als spierstimulatoren aan te merken.

Zie ook 10.2.7.9 en 10.2.13.10.

Een zgn. EMG-systeem dat is ontwikkeld voor de diagnose en behandeling van problemen als incontinentie is geen spierstimulator in de zin van de post omdat het naast de functie van spierstimulatie ook andere functies heeft.

Zenuwstimulatoren

Alleen zenuwstimulatoren die door middel van elektrostimulatie zenuwen rechtstreeks tot activiteit aanzetten, kunnen onder de post worden gerangschikt. Een sporadisch gebruik voor andere doeleinden dan zenuwstimulatie staat de toepassing van het 9%-tarief niet in de weg.

Been- en armmanchetten zijn geen zenuw- of spierstimulatoren.

Multifunctionele stimulatoren

Apparatuur die niet uitsluitend wordt gebruikt voor spier- of zenuwstimulatie maar die een breed toepassingsgebied kent, is niet aan te merken als een spier- of zenuwstimulator in de zin van deze post. Het gaat o.m. om apparatuur die werkt door middel van ultrageluid, elektromagnetische velden of (soft)laserstraling. Bedoelde apparatuur wordt o.a. gebruikt om de doorbloeding te stimuleren, voor energieopbouw, om oxidatieprocessen op gang te brengen en voor de opbouw van de stofwisseling. Daarbij is het niet van belang of de apparatuur wordt aangeschaft met het oog op de stimulatie van spieren en/of zenuwen.

10.2.13.7 9%-tarief: gehoorapparaten en andere hulpmiddelen voor doven en slechthorenden

Art. 35 Uitv.besch. OB

Alleen gehoorapparaten die aan het lichaam worden gedragen en die zijn bedoeld voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door slechthorende personen, vallen onder de post.

tie met speciale systemen

Onder de post vallen niet alleen de bekende conventionele gehoorapparaten, maar ook de specifiek voor de slechthorende ontwikkelde systemen waarbij gebruik wordt gemaakt van een apparaat dat in het oor wordt gedragen in combinatie met voorzieningen die geluid verzenden naar dat apparaat. Zo is onder de post bijv. te rangschikken infraroodapparatuur voor de overdracht van geluid die uitsluitend verkrijgbaar is bij audiciens. De specifiek voor de infraroodapparatuur bestemde accublokjes kunnen, ook als zij afzonderlijk worden geleverd, eveneens onder de post worden gerangschikt.
Apparaten die algemene toepassingsmogelijkheden hebben en dus niet speciaal zijn ontwikkeld en worden aangeboden om exclusief en persoonlijk te worden gebruikt door slechthorenden, vallen niet onder de post. Voorbeelden hiervan:

- koptelefoons die geluidssignalen van audioapparatuur, radio of televisie doorgeven, ongeacht of die geluidssigna lefoon worden overgedragen via draden of via infraroodgolven;
- apparatuur die de gebruikers in staat stelt tijdelijk beter te horen in ruimten met relatief veel omgevingslawaai, zo vergaderzalen. De omstandigheid dat het ontvangstapparaat aan het lichaam wordt gedragen, vormt op zichzelf geen reden om de apparatuur onder de post te rangschikken;
- ringleidingsystemen die bestaan uit één of meerdere versterkers die zijn verbonden met de in een ruimte aanwez ringleidingdraad dat in de ruimte (bijv. de vloer) is aangebracht en een speciale luisterspoel die in het gehoorapparaat van een slechthorende is ingebouwd. Via het door de versterker opgewekte magnetische veld wordt het door de geluidsbron voortgebrachte geluid overgebracht naar de in het gehoorapparaat aanwezige luisterspoel. Deze systemen worden zowel in woningen als in openbare ruimten (schouwburgen e.d.) aangelegd. Ringleidingsystemen vallen niet onder de post omdat zij niet zijn aan te merken als gehoorapparaten in de zin van de post (de tot deze systemen behorende onderdelen worden – afgezien van de luisterspoel – niet aan het lichaam gedragen) en zijn bovendien niet uitsluitend bestemd voor persoonlijk gebruik door auditief gehandicapten (ook niet auditief gehandicapten kunnen van ringleidingsystemen gebruikmaken);
- infraroodluistersystemen (wat betreft werking vergelijkbaar met ringleidingsystemen). Dergelijke systemen bestaa zender die is verbonden met de in een ruimte aanwezige geluidsbron en een aan het lichaam gedragen oorbeugel met infraroodontvanger, die het door de geluidsbron voortgebrachte geluid naar de oren van de drager van de oorbeugel leidt. Ook voor infraroodluistersystemen geldt dat zij niet als gehoorapparaten in de zin van de post zijn te beschouwen en dat zij niet uitsluitend zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door auditief gehandicapten.

Onderdelen en toebehoren

Onder de in de post bedoelde (onder)delen en toebehoren kunnen worden gerangschikt de ronde, platte batterijen en accu's voor gehoorapparaten met een doorsnede van 12 mm of minder en een dikte van 5,4 mm of minder. Op de verpakking van die artikelen of op een andere objectief toetsbare manier moet zijn aangegeven dat de batterijen en accu's zijn bestemd voor gebruik in gehoorapparaten.
Een oorstukje is een kunststof afgietsel van een deel van het inwendige oor van de drager van een gehoorapparaat. Een gehoorapparaat is in functioneel opzicht niet compleet zonder oorstukje. Om die reden is de levering van een los oorstukje aan te merken als de levering van een onderdeel c.q. toebehoren van een gehoorapparaat. Het 9%-tarief is van toepassing op deze levering.
Niet als onderdeel of toebehoren kunnen worden aangemerkt:

- kunststoffen voor het vervaardigen van oor(zwem)stukjes;
- sets voor het reinigen van de gehoorgang en/of de oorstukjes van gehoorapparaten;
- oordopjes die dienen voor de bescherming van het (inwendige) oor bij zwemmen e.d.

Andere apparatuur voor doven en slechthorenden

De volgende hulpmiddelen zijn belast met 9%:

a. wek- en waarschuwingsapparatuur die er specifiek op is gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten geluidssignalen om te zetten in zichtbare of voelbare signalen;
b. teksttelefoons die er specifiek op zijn gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten spraak om te zetten in tekst.

Bij wek- en waarschuwingsapparatuur kan bijv. worden gedacht aan een systeem voor gebruik in en om het huis dat bestaat uit een horloge met trilfunctie, lader, versterker, deur- en telefoonzender en een trilapparaat voor onder het hoofdkussen. Dit systeem attendeert de auditief gehandicapte op het geluid van de deurbel, de telefoon en de wekker. Ook andere signaalbronnen kunnen op dit systeem worden aangesloten, bijv. een babyfoon of een brandalarm.
Op het herstellen van deze hulpmiddelen is post b-1 van toepassing. Zie 10.3.1.

10.2.13.8 9%-tarief: oorapparaten tegen stotteren

Oorapparaten tegen stotteren zijn belast met 9%. Deze apparaten zorgen ervoor dat het zelf gesproken woord wordt opgenomen en met een geringe vertraging en een verzwakte frequentie digitaal wordt afgespeeld in het oor. Door deze werking van het apparaat vermindert het stotteren.

10.2.13.9 9%-tarief: hulpmiddelen voor stomapatiënten

Onder de post vallen alleen hulpmiddelen die specifiek zijn ontworpen voor stomapatiënten zoals een stomadouche en een plakverwarmer. Een plakverwarmer warmt de huidplak voor stomadragers op tot huidtemperatuur om te zorgen voor een betere hechting van de huidplak worden voorkomen. Vanwege de algemene gebruiksmogelijkheden vallen niet onder de post:

- preparaten ter reiniging, verzachting en bescherming van (kwetsbare) huidoppervlaktes, zgn. klinische huidverzo
- huidbeschermende preparaten die worden gebruikt als onderlaag voor verband om de huid bij verwijdering van h schermen tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking. Zie ook 10.2.7.9.

10.2.13.10 9%-tarief: orthopedisch schoeisel

Het betreft schoeisel dat op maat is vervaardigd voor de zieke voet van een patiënt door een erkend orthopedisch technicus. Orthopedische technici zijn personen die met zorgverzekeraars een overeenkomst hebben gesloten voor het leveren van (semi-)orthopedisch schoeisel aan patiënten. Een OSC-schoen valt onder de post. Een OSC-schoen is een (confectie)schoen die is gekocht in een specifieke (speciaal)zaak en die op medisch voorschrift is aangepast door een orthopedisch technicus. Bij het aanpassen van de (confectie)schoenen worden de confectieschoenen gestript van al het materiaal dat gestript kan worden. De binnen- en de buitenzool worden verwijderd, de binnenzijde wordt opengesneden en er wordt binnenin orthopedisch materiaal aangebracht zodat een voor de zieke voet geschikte bedding ontstaat. Er is geen sprake van het simpel inleggen van een inleg- of steunzool. De levering van die zolen is onderworpen aan het 21%-tarief. Semi-orthopedisch schoeisel dat is aangepast aan de voeten van individuele patiënten kan onder de post wordt gerangschikt. Het gaat om in serie of over serieleesten vervaardigd schoeisel dat alleen is te dragen na aanpassing aan de individuele zieke voet door middel van supplementen, niet zijnde steunzolen en dergelijke. Het schoeisel moet worden geleverd door erkende orthopedische technici.
Onder de post vallen niet:

- gezondheidsschoeisel dat meestal industrieel is vervaardigd;
- steunzolen, waaronder – al dan niet op maat gemaakte – ortho apparaten. Zie 10.2.13.13;
- nachtschoenen;
- proprioceptieve inlegzolen (leren inlegzolen waarin op diverse, per patiënt verschillende, plaatsen bijzonder dunr worden ingebouwd). Zie ook 10.2.7.9 en 10.2.13.6.

10.2.13.11 9%-tarief: hulpmiddelen voor uittrekken steunkousen

Onder de post valt o.m. een op een plint van de muur aangebracht kastje met daarin een opgerolde band. Die band wordt aan de bovenkant van de steunkous bevestigd en – met een afstandsbediening – teruggerold in de behuizing, daarbij de kous afrollend en over de voet trekkend. Ook hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het aantrekken en/of uittrekken van therapeutische elastische steunkousen vallen onder deze post. Zie 10.2.7.3 voor steunkousen.

10.2.13.12 9%-tarief: orthopedische maatkorsetten

Onder de post vallen orthopedische maatkorsetten die om de romp worden gedragen. Er zijn orthopedische korsetten die alleen de onderzijde van de wervelkolom omsluiten (een lendenkorset) en korsetten die tot aan de hals reiken. De korsetten zijn in een aantal gevallen voorzien van – verstelbare – riemen, stangen en banden.
Korsetten die niet speciaal voor de individuele persoon zijn gemaakt of aangepast, vallen niet onder de post.

10.2.13.13 9%-tarief: overige hulpmiddelen

De hierna vermelde goederen, die wat betreft verschijningsvorm en gebruiksmogelijkheden grote gelijkenis vertonen met de in 10.2.13.12 bedoelde hulpmiddelen, vallen onder de post. Het gaat hierbij om producten die op of aan het lichaam worden gedragen en meestal (op maat) worden vervaardigd voor individueel gebruik.

a. *Ce*Dergelijke steunen worden als een col of kraag gedragen. Zij omsluiten nek en hals en kunnen zijn voorzien van stangen die rusten op de schouders.

b. *Heup*Deze orthesen gedragen rondom de onderzijde van de romp en de bovenbenen. De dwarsverbinding tussen de delen, die rondom het bovenbeen worden gedragen, houdt de bovenbenen in een spreidstand. Een dergelijke stand kan een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van een gezond heupgewricht.

c. Kniesteunen (cages) worden als een soort hoes om het kniegewricht geschoven. De kniesteun is aan de achterzijde voorzien van verstelbare riemen. Hieronder valt ook de zgn. Swedish knee-cage, die uit een samenstel van banden bestaat en overstrekking van het kniegewricht voorkomt.

d. *Correctie-apparaten voor X- en O-benen; diverse hand-*Het gaat hierbij om producten van kunststof, aluminium en/of leer. De voorwerpen omsluiten in een aantal gevallen arm of been of een deel daarvan. Er zijn ook halfronde uitvoeringen die met behulp van sluitbanden worden bevestigd.
Armsteunen en soortgelijke goederen vallen niet onder de post.

e. *Klomp-, spits- en hak*Deze apparaten worden aan de voet gedragen. In een aantal gevallen worden de voeten in een bepaalde stand gefixeerd en door middel van een stang met elkaar verbonden. Ook wordt het voetstuk wel voorzien van stangen en banden die aan het onderbeen worden bevestigd of zelfs tot voorbij de knie reiken. Onder deze tabelpost vallen ook orthesen en prothesen die een aanvulling vormen op ontbrekende delen van de voet en die ten doel hebben scheefgroei van vooral tenen op te heffen en/of te voorkomen. Orthopedische voetbedden/steunzolen voor andere doeleinden dan completering en ondersteuning van de voet als gedeelten van de voet (bijv. één of meerdere tenen) ontbreken, vallen niet onder de tabelpost en de leveringen daarvan 10.2.13.10.

f. *Rechthouders* Dit zijn voorwerpen bestaande uit een stang die met behulp van bijv. schouder- en taillebanden aan de rug wordt bevestigd. Soms is sprake van een combinatie met een bekkenkorset.
g. *Enkelbandage* Een enkelbandage omsluit het enkelgewricht als een hoes. Ze wordt vervaardigd van kunststofmateriaal en wordt aan beide zijden van de enkel verstevigd met behulp van een metalen strip.
h. *Beenbeugels* Deze worden gebruikt ter voorkoming van groeistoornissen (kromgroeien) van de onderste ledematen van kinderen.

Via drogisterijen, apotheken en televisie- en internetwinkels worden producten aangeboden die worden aangeprezen ter voorkoming en behandeling van al dan niet chronische blessures. Aan deze producten worden functies toegeschreven als ondersteuning, versteviging en/of correctie van bepaalde lichaamsdelen en gewrichten. Voorbeelden zijn houdingscorrectors, al dan niet in de vorm van een kledingstuk. Deze producten worden massaal geproduceerd, zijn niet vervaardigd of aangepast om te worden gebruikt door een bepaalde persoon en zijn in het algemeen ook niet eenvoudig op maat te maken voor een bepaald persoon. Ze kunnen niet onder de post worden gerangschikt. Ook producten als armsteunen en nachtspalken vallen niet onder de post. Niet onder (dit onderdeel van) de post vallen redressiehelmen (helmen die worden gebruikt om schedelafwijkingen van een baby of jong kind te corrigeren). Er is geen sprake van medische hulpmiddelen die dienen om aandoeningen te corrigeren die uitgaan van het steun- en bewegingsapparaat (botten, spieren, gewrichten, pezen en banden). Ook vallen de helmen niet onder één van de hiervoor in dit onderdeel onder *a.* t/m *h.* genoemde categorieën hulpmiddelen. Loopsteunen, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd, zijn niet aan te merken als medische hulpmiddelen in de zin van de post als geen sprake is van producten die op maat zijn vervaardigd voor individueel gebruik en/of als de producten door internetwinkels aan particulieren worden verkocht.

10.2.13.14 9% tarief: hulphonden

In dit verband worden onder 'hulphonden' verstaan honden die speciaal zijn opgeleid om mensen met een lichamelijke of auditieve handicap of met epilepsie te assisteren. Er zijn drie soorten hulphonden:

a. ADL-honden (ADL = Activiteiten in het Dagelijks Leven). Een ADL-hond is getraind om iemand met een lichamelijke beperking te assisteren bij diverse handelingen in het dagelijks leven, zoals openen en sluiten van deuren, bedienen van knoppen van bijv. de verlichting en de lift, aan- en uittrekken van kleding en oppakken en dragen van voorwerpen;
b. signaalhonden. Een signaalhond is getraind om iemand met een auditieve beperking te waarschuwen voor diverse geluiden, zoals een alarm, een deurbel, een wekker, een magnetron en het huilen van een baby; en
c. seizurehonden (seizure = aanval). Een seizurehond is getraind om iemand te helpen tijdens en na een epileptische aanval. Een seizurehond is in staat om bij een epileptische aanval zijn baas in een zijligging te leggen, medicijnen te halen, op een alarmknop te drukken en hulp te halen.

Goedgekeurd is dat ADL-honden, signaalhonden en seizurehonden onder post a-35 worden gerangschikt.
Honden die zijn opgeleid voor hulphond maar niet (langer) als zodanig functioneren, kunnen niet onder de post worden gerangschikt.

10.2.13.15 9%-tarief: Reparatie en aanpassingen

Aanpassingen van de onder deze post vallende medische hulpmiddelen vallen ook onder het 9%-tarief. Zie 10.2.12.7.
Het herstellen van de in de post bedoelde goederen valt onder het 9%-tarief van post b-1. Zie 10.3.1.

10.2.14 9%-tarief: Tabel I, post a-36

a. **hulpmiddelen die plegen te worden aangewend voor het onderhuids toedienen van insuline, met uitzondering van spuiten en naalden die kennelijk mede voor andere doeleinden zijn geschikt;**
b. **hulpmiddelen die plegen te worden aangewend bij de zelfdiagnose van het bloedsuikergehalte.**

De post is alleen van toepassing op de genoemde hulpmiddelen die specifiek voor diabetici zijn ontwikkeld en als zodanig worden aangeboden. Algemeen toepasbare hulpmiddelen zoals losse injectienaalden en spuiten vallen niet onder de post.
Goedgekeurd is dat de verhuur van de onder de post vallende producten wordt belast naar het 9%-tarief.

10.2.14.1 9%-tarief: hulpmiddelen voor het onderhuids toedienen

Naaldjes die zijn bestemd om in een insulinepen te worden gebruikt, vallen onder de post. Het 9%-tarief kan ook worden toegepast op opbergzakjes die zijn bestemd om de insulinepompjes op het lichaam te dragen. Voor de energievoorziening van een insulinepompje wordt tegelijk met het pompje een drietal voor algemeen gebruik geschikte batterijtjes geleverd. Met het oog op het gebruik in het insulinepompje zijn de batterijtjes in serie geschakeld en als één geheel verpakt. Om praktische redenen keurt de staatssecretaris van Financiën goed dat die verpakking onder het 9%-tarief wordt gerangschikt. De bij het gebruik van insulinepompjes benodigde katheters bezitten geen specifieke kenmerken en/of eigenschappen waaruit blijkt dat zij uitsluitend zijn bestemd om te worden gebruikt als hulpmiddel voor insulinepompjes. De levering en de invoer van die katheters zijn als is voldaan aan de daar gestelde voorwaarden op grond van post a-37 aan het 9%-tarief onderworpen. Zie 10.2.15.3. De leveringen van pomptuigjes voor kinderen, de afstandsbedieningen voor insulinepompen en de riemen voor been- of taillezakjes kunnen onder de post worden gerangschikt. Kledingstukken die zijn ontworpen of aangepast om er een insulinepomp met toebehoren in te kunnen dragen, kwalificeren in de eerste plaats als kledingstukken en vallen daarom niet onder de post.

10.2.14.2 9%-tarief: zelfdiagnose

De hulpmiddelen voor de zelfdiagnose van het bloedsuikergehalte zijn o.a. de bloedsuiker-/urineglucosestrips die door diabetici worden gebruikt voor de controle van hun bloedsuikergehalte. Verder vallen onder de post de bij de zelfdiagnose te gebruiken bloedprikapparatuur en bloedglucosemeters.

10.2.15 9%-tarief: Tabel I, post a-37

Meetapparatuur en toebehoren voor de zelfdiagnose van de stollingstijd van bloed; medicijnvernevelaars; katheters; urinezakken; allergeenvrije hoezen; antidecubitusmatrassen; draagbare uitwendige infuuspompen, zuurstofconcentratoren met toebehoren, alsmede speciaal voor persoonlijk mobiel gebruik ontworpen wagentjes en draagbanden of -tassen voor een zuurstofcilinder of een zuurstofvat; computermuissoftware, al dan niet langs elektronische weg geleverd, die speciaal is ontwikkeld voor gebruikers met een tremor

10.2.15.1 9%-tarief: meetapparatuur stollingstijd bloed

Bij meetapparatuur voor de zelfdiagnose van de stollingstijd van bloed gaat het om een apparaat waarmee patiënten bij zichzelf via een vingerprik een bloedmonster kunnen afnemen om vervolgens met behulp van een teststrip de stollingstijd van het bloed te bepalen. Ook toebehoren vallen onder het 9%-tarief.

10.2.15.2 9%-tarief: medicijnvernevelaars

Medicijnvernevelaars zetten medische vloeistoffen om in zeer kleine druppels (nevel). De nevel wordt geïnhaleerd via een gezichtsmasker of een neus-mondstuk; zo bereikt de medicatie de diepere luchtwegen en longvelden. Als met de medicijnvernevelaar ook toebehoren worden geleverd (in één levering), is op het geheel (medicijnvernevelaar én toebehoren) het 9%-tarief van toepassing. Als de toebehoren (slangetjes, brilletjes, maskertjes e.d.) niet met de medicijnvernevelaar worden meegeleverd (zoals bij vervanging van de onderdelen het geval is), is op die toebehoren niet het 9%-tarief van toepassing. Als één of meer toebehoren zijn aan te merken als katheter(s) in de zin van deze post, is daarop het 9%-tarief van toepassing. Zie 10.2.15.3.

10.2.15.3 9%-tarief: katheters

Het begrip 'katheter' moet naar maatschappelijke opvattingen en passend binnen doel en strekking van de wet worden uitgelegd. Een katheter kan dan worden omschreven als een medisch hulpmiddel in de vorm van een buis(je) dat primair een transportfunctie heeft voor bijv.:

- het toedienen van geneesmiddelen, vloeistoffen (o.m. zout- en glucose-oplossingen, spoelvloeistoffen en contras voedingsmiddelen (met name sondevoeding) aan het menselijk lichaam;
- het afvoeren van bloed en lichaamsvocht (urine, wondvocht, slijm en dergelijke) uit het menselijk lichaam;
- het transporteren van medische hulpmiddelen (zoals een ballon of een stent) die in het lichaam achterblijven ter bepaalde lichaamsfuncties.

Als een dergelijk product naast de primaire transportfunctie ook nog een andere functie heeft, is rangschikking onder de post als katheter alleen mogelijk als die andere functie van bijkomstige betekenis is. Hierbij valt bijv. te denken aan een katheter die primair urine afvoert en daarbij als bijkomstige functie de meting van de lichaamstemperatuur heeft. Producten van de volgende meer algemeen omschreven categorieën katheters vallen onder de post als ze voldoen aan de nadere omschrijving. Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de specifieke kenmerken van het afzonderlijke product:

- intraveneuze katheters;
- urologiekatheters;
- spoelkatheters/blaasspoellijnen;
- afzuigkatheters;
- drainagekatheters;
- blaaskatheters;
- ballonkatheters;
- angiokatheters;
- geleidekatheters;
- diagnostische katheters.

Hof Den Bosch heeft geoordeeld dat zowel een anesthesiemasker als een larynxmasker als katheter is aan te merken. Een coaxiaal beademingssysteem vormt een toebehoren van een katheter en valt volgens het hof om die reden onder de post (nrs. 16/00323 en 16/00373, ECLI:NL:GHSHE:2017:4289).

Producten die gelet op de nadere omschrijving van het begrip 'katheter' niet (meer) onder de post vallen, zijn bijv.:

- zgn. vesselsealers voor het sealen van bloedvaten;
- producten die als functie hebben het dichtbranden van gedurende een ingreep ontstane beschadigingen van het
- zgn. shaverblades (endoscopische wegwerpmessen) voor het wegsnijden van weefsel in gewrichtsholtes;
- naalden;
- RFA (Radio Frequente Ablatie) gebruikte naaldelektrodes;

- radiofrequente probes;
- maagballonnen. De ballonnen worden gevuld met een katheter maar zijn zelf geen katheter;
- naalden die worden verhit (via energie van microgolven of door ontlading van elektriciteit) waarna ze worden gebr in het lichaam te doden.

Goedgekeurd is dat afzonderlijk geleverde delen, onderdelen en toebehoren die kennelijk zijn vervaardigd en bestemd voor katheters, onder de post worden gerangschikt. Te denken valt aan ventielen, verbindingsstukken, voerdraden (pressure wires) en verlengslangen voor katheters.

Een kathetersysteem dat kwalificeert als katheter, valt onder de post. Een kathetersysteem bestaat uit een aantal afzonderlijke onderdelen die in het gebruik één geheel vormen en die feitelijk ondergeschikt zijn aan elkaar. De verschillende onderdelen van het systeem zijn specifiek ontworpen en geproduceerd – en daarmee bestemd – om gezamenlijk als katheter te functioneren. De onderdelen kunnen dus niet op een andere of afzonderlijke wijze of in een ander (katheter)systeem worden gebruikt. Zie 9.3.2. Een machine, apparaat of toestel (zoals een pomp) kan geen deel uitmaken van een kathetersysteem. Voorbeelden van kathetersystemen:

- een medisch apparaat dat erop is gericht om speciale weefsellijm via een opening in het menselijk lichaam in te spuiten ter behandeling van spataderen. Het apparaat is bestemd voor eenmalig gebruik en bestaat uit één flacon sluitingslijm en een toedieningssysteem waarvan een gepatenteerd inbrengsysteem deel uitmaakt;
- het wonddrainagesysteem. Tijdens en na afloop van chirurgische ingrepen worden vaak één of meerdere wonddrainages in het lichaam aangebracht. Een wonddrainagesysteem voert het wondvocht af. Dit bevordert een snelle genezing van de patiënt en voorkomt infecties;
- het thoraxdrainagesysteem. Met behulp van dit systeem kan het teveel aan lucht of vocht dat tussen twee longvli afgezogen en afgevoerd naar een speciaal daarvoor ontwikkeld opvangsysteem.

Een katheterset wordt als één set geleverd maar bestaat uit verschillende, apart van elkaar te gebruiken, onderdelen. Een van de onderdelen is een katheter. De onderdelen vormen tezamen niet een specifiek systeem en kunnen ook op een andere of afzonderlijke wijze worden gebruikt dan als onderdeel van de katheterset. Voor de tarieftoepassing moet bij kathetersets (bijv. de in één verpakking geleverde combinatie van katheters, handschoenen, desinfecteer-, glij- en verbandmiddelen, nierbekkens, urinezakken, mondmaskers e.d.) een splitsing worden aangebracht tussen de naar het 21% tarief en de naar het 9% tarief belaste artikelen. Als een ondernemer geen splitsing wil of kan aanbrengen, moet de gehele katheterset naar het 21%-tarief worden belast.

10.2.15.4 9%-tarief: urinezakken

Urinezakken zijn zakken die zijn bestemd voor het opvangen van urine. Deze zakken draagt de gebruiker op het lichaam (vaak aan het boven- of onderbeen) of ze zijn aan het bed van de gebruiker bevestigd. Een urinezak is met een verlengslang aan een katheter verbonden die de urine uit het lichaam afvoert. Afzonderlijk geleverde delen, onderdelen en toebehoren die kennelijk zijn vervaardigd en bestemd voor urinezakken kunnen onder de post worden gerangschikt. Hierbij valt te denken aan:

- beenbandjes (bandjes die om het been worden gedragen en dienen ter bevestiging van de urinezak op het been
- aan- en afvoerslangen, verlengslangen, verbindingsstukken, aftappunten e.d.;
- ophanghaken waarmee de urinezak bij het bed wordt gehangen;
- beenzakhouder (katoenen hoes om huidirritaties bij dragers van urinezakken te voorkomen).

Voor de toepassing van het btw-tarief moet bij sets die naast urinezakken nog andere goederen bevatten een splitsing worden aangebracht tussen de naar het 21%-tarief en de naar het 9%-tarief belaste artikelen. Het gaat bijv. om sets die een combinatie vormen van een katheter, een urinezak, beenbandjes, handschoenen, alcohol, watten, een schaar en pleisters. Als een ondernemer geen splitsing wil of kan aanbrengen, is de gehele set belast met 21%. De speciaal voor dragers van urinezakken bestemde hygiënische middelen, zoals speciale zeep, spray e.d., vallen niet onder de post. Urinalen en plastuitjes (voor vrouwen) zijn belast met 21%.

10.2.15.5 9%-tarief: allergeenvrije hoezen

Allergeenvrije hoezen zijn hoezen die worden gebruikt door personen met een allergie voor de huisstofmijt. Deze hoezen zijn zo gemaakt dat zij het matras, kussen of dekbed geheel afsluiten van de uitwerpselen van de huisstofmijt, zodat deze niet in het matras, kussen of dekbed kunnen komen. De allergeenvrije hoes wordt niet gebruikt als vervanging van een reguliere sloop, laken of dekbedhoes en blijft meerdere jaren permanent om het matras, kussen of dekbed zitten. Allergeenvrije hoezen die ook schimmel- en bacterievrij zijn, vallen ook onder de post.

Kussens, dekbedden en matrassen met een allergeenvrije bekleding zijn belast met 21%.

10.2.15.6 9%-tarief: antidecubitusmatrassen

Een antidecubitusmatras is een matras dat geschikt is voor de preventieve, palliatieve en curatieve behandeling van decubitus (doorliggen). Antidecubitusmatrassen zijn er in verschillende uitvoeringen en wijken af van gewone matrassen door de speciale opvang van lokale drukuitoefening. Alleen antidecubitusmatrassen die specifiek zijn ontworpen en geproduceerd ter voorkoming of ter behandeling van decubitus en die als zodanig worden aangeboden en verkocht, vallen onder de post. De leverancier moet aannemelijk maken dat het matras voldoet aan de hiervóór genoemde eisen. Een belangrijke aanwijzing in dit verband is dat de matrassen voor dat doel doorgaans door zorg- en verpleeginstellingen worden aangekocht.

Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst is de levering van een ligorthese belast met 21%. Een ligorthese is een hulpmiddel dat het lichaam ondersteunt en/of corrigeert. Het wordt ingezet bij vele soorten ziekten en afwijkingen. Hierbij kan de voorkoming en behandeling van decubitus (doorligwonden) een rol spelen. Ligorthesen zijn volgens de Belastingdienst geen matrassen en worden bovendien bij meerdere ziekten en afwijkingen ingezet. Ligorthesen zijn ook niet te vergelijken met orthopedische maatkorsetten. Zie 10.2.13.12. Een ligorthese wordt namelijk niet aan het lichaam gedragen.
Bij de levering van een antidecubitusmatras dat ook geschikt is voor meer algemeen gebruik, moet volgens de rechter worden beoordeeld of het matras gewoonlijk bestemd is voor gebruik als antidecubitusmatras. Naar het oordeel van de rechtbank moet dat per matras worden bekeken, nu geen sprake is van één universele matras maar de ondernemer elk matras op maat maakt. Uitsluitend een antidecubitusmatras dat als zodanig wordt verkocht en gebruikt, valt onder het 9%-tarief (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 11/1009, ECLI:NL:RB-ZWB:2013:CA3180). Matrassen waarbij in de reclame-uiting als eigenschap 'voortreffelijke drukverlaging' wordt vermeld, maar een expliciete vermelding als antidecubitusmatras ontbreekt, vallen niet onder het 9%-tarief (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 13/6973, ECLI:NL:RBZWB:2015:2059).
Hoezen die kennelijk dienen ter bescherming van een antidecubitusmatras (waterdicht en/of luchtdoorlatend en/of urinebestendig), vallen ook onder het 9%-tarief. Dit geldt ook voor pompen die kennelijk en uitsluitend zijn vervaardigd en bestemd voor antidecubitusmatrassen. Multifunctionele pompen of hoezen vallen dus niet onder de post.
De verhuur van antidecubitusmatrassen en de hiervóór genoemde hoezen en pompen is onder de post gerangschikt. Zie 10.2.15.10.
Tot de vergoeding voor de verhuur kunnen ook worden gerekend de kosten voor het bezorgen, installeren en reinigen van het matras en de hiervóór genoemde hoezen.

10.2.15.7 9%-tarief: draagbare uitwendige infuuspompen

Draagbare uitwendige infuuspompen zijn pompjes die op het lichaam worden gedragen en die worden gebruikt voor het intraveneus toedienen van geneesmiddelen, insuline of voeding.

10.2.15.8 9%-tarief: zuurstofconcentratoren, wagentjes voor zuurstofcilinder

Zuurstof (in een cilinder of een vat) bestemd voor medicinale doeleinden valt onder post a-6. Zie 10.2.5.6. Een zuurstofconcentrator is een apparaat dat zelf medicinale zuurstof maakt (en tijdelijk opslaat). Als met de zuurstofconcentrator ook toebehoren worden geleverd (in één levering), is het 9%-tarief ook op de toebehoren van toepassing. Als de toebehoren (slangetjes, brilletjes, maskertjes e.d.) niet samen met de zuurstofconcentrator worden meegeleverd (zoals bij vervanging van de onderdelen het geval is), is op die toebehoren niet het 9%-tarief van toepassing. Dat is anders als de toebehoren kunnen worden aangemerkt als een katheter. Zie 10.2.15.3. Onder de post vallen ook speciale wagentjes, draagbanden en draagtassen voor het vervoer van de zuurstofcilinders of het zuurstofvat. Hierbij gaat het alleen om wagentjes, draagbanden en draagtassen die zijn ontworpen en bestemd voor het vervoer van één zuurstofcilinder of zuurstofvat (dus voor persoonlijk gebruik).

10.2.15.9 9%-tarief: computermuissoftware voor gebruikers met een tremor

De onder de post vallende computermuissoftware betreft een computerprogramma voor mensen die lijden aan essentiële tremor, multiple sclerose, de ziekte van Parkinson of een andere aandoening die schuddende of bevende handen veroorzaakt.

10.2.15.10 9%-tarief: reparatie en verhuur

Het herstellen van de in de post bedoelde goederen valt onder het 9%-tarief van post b-1. Zie 10.3.1.
Ook de verhuur van de onder de post vallende producten wordt belast met 9%.

10.2.16 9%-tarief: Tabel I, post a-40

Beetwortelen
Beetwortelen zijn suikerbieten. Alleen de verse voortbrengselen zoals die door de verbouwers worden geoogst (ruwe biet), vallen onder de post.
Goedgekeurd is dat beetwortelplanten die (nagenoeg) uitsluitend door landbouwers in het kader van de teelt van beetwortelen worden gebruikt, ook onder de post vallen.

10.2.17 9%-tarief: Tabel I, post a-41

Land- en tuinbouwzaden voor zover dienende voor de teelt van de in deze tabel genoemde producten en oliehoudende zaden
Onder de post vallen ook:

- zaden voor sierteeltproducten (bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten). Zie 10.2.22;
- alle soorten graszaad en alle mengsels van soorten graszaad, ongeacht de uiteindelijke bestemming daarvan;
- karwijzaad.

Land- en tuinbouwzaden worden soms voorbehandeld met bestrijdingsmiddelen. De bestrijdingsmiddelen worden dan als een coating op de zaden aangebracht. De land- en tuinbouwzaden vormen samen met de bestrijdingsmiddelen fysiek één product. Om die reden kan de levering van dergelijke voorbehandelde zaden onder de post worden gerangschikt. Hieraan doet niet af dat in sommige gevallen eslag) wordt berekend voor de voorbehandeling.

De levering van kweekvloeistof voor geestverruimende paddo's valt niet onder deze post. Zie 10.1.1.

10.2.17.1 9%-tarief: oliehoudende zaden

Onder de post vallen ongebrande pinda's (grondnoten), zowel gepeld als in de dop.

Niet onder de post vallen:

- pindaschaafsel (afkomstig van gepelde, ontvliesde, niet-gebrande pinda's);
- pindagruis (een product dat bij het vervaardigen van pindaschaafsel wordt verkregen).

10.2.17.2 9%-tarief: kwekersrechten

Aan kwekers die een nieuw ras van een tot het plantenrijk behorend gewas hebben gekweekt, ontdekt of ontwikkeld, kan op grond van de Zaaizaad- en plantgoedwet 2005 een kwekersrecht worden verleend. Licentiehouders, dit zijn degenen die toestemming hebben gekregen om van het nieuwe ras teeltmateriaal voort te brengen, betalen aan de houder van het kwekersrecht hiervoor een vergoeding. Het komt ook voor dat zgn. vermeerderaars het voortkwekingsmateriaal leveren aan de licentiehouders. Deze vermeerderaars hebben daartoe contracten gesloten met de houders van de kwekersrechten. De licentiehouders zijn naast de prijs voor het voortkwekingsmateriaal een licentievergoeding verschuldigd die zij rechtstreeks aan de houders van de kwekersrechten moeten voldoen. De post is niet van toepassing op de vergoeding die een ondernemer in rekening brengt aan de houder van het kwekersrecht als die vergoeding uitsluitend ziet op administratieve en commerciële ondersteuning (bijv. bestaande in het leggen van contacten tussen de houder van het kwekersrecht en de licentiehouder) en niet op het verlenen van een licentie op het kwekersrecht.

10.2.18 9%-tarief: Tabel I, post a-43

Rondhout

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- hout op stam;
- alle hout dat niet beslagen, bezaagd of gekloofd in de handel komt. Niet van belang is of dit hout wordt gebruikt a rondhout dat een bewerking heeft ondergaan om het te conserveren of te verduurzamen, zoals het wateren (uitlog of het sap) of het oppervlakkig verkolen;
- overigens onbewerkt hout dat is ontschorst, geschild (ontdaan van de bast) of behakt met de bijl of met de dissel boomstammen en stamstukken waarvan de takken en andere uitgroeisels en hinderlijke delen zijn weggehakt. Hieronder vallen ook boomstammen en stamstukken die zijn ontdaan van het spint of spinthout (het hout van de jongste jaarringen) om bederf te voorkomen en om transportkosten te besparen;
- telefoon-, telegraaf- of elektriciteitspalen, rondhout voor het vervaardigen van fineer, niet-gekloofde en niet-aang staken, stutten enz., mijnhout, pulphout (ook wanneer in vieren gekloofd), lucifershout, hout voor de vervaardiging van houtwaren enz.;
- afgewerkte en gebruiksklare ronde telefoon-, telegraaf- of elektriciteitspalen, ook al is het oppervlak daarvan met gemaakt of mechanisch ontschorst. Om deze palen te verduurzamen worden zij meestal geverfd, gevernist of geïmpregneerd met creosoot of dergelijke stoffen;
- boomstronken van bepaalde boomsoorten, die gebruikt worden voor de vervaardiging van fineer, uitwassen van bepaalde bomen (ook 'kwasten' en soms 'wortelhout' genoemd), sommige ruw behakte wortels voor de vervaardiging van pijpen en voorts bepaalde houtsoorten zoals teakhout, die met behulp van wiggen of van een dissel ruw in stukken zijn verdeeld.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- hout geschikt gemaakt voor de vervaardiging van wandelstokken, ruw bewerkt of afgerond;
- houten dwarsliggers en wisselhouten;
- gezaagd hout, zoals planken, balken en kepers;
- machinaal gefreesde boomstammen die tot een cilindrische, perfect ronde stam worden gemaakt (Hof Den Bosc ECLI:NL:GHSHE:2000:AW6151).

10.2.18.1 9%-tarief: impregneren

De ondernemer die door zijn opdrachtgever verstrekt hout impregneert, verricht een dienst die is belast met 21%.

10.2.19 9%-tarief: Tabel I, post a-44

Stro en veevoeders

10.2.19.1 9%-tarief: stro

Erwten-, bonen- en hennepstro (of hennepstrooisel) vallen onder de post. Niet als stro kunnen worden aangemerkt:

- bladriet, een product van de rietcultuur dat door bloembollenkwekers als afdekmateriaal wordt gebruikt;
- andere producten die worden gebruikt als strooisel in ligboxenstallen e.d., zoals zaagsel, papierslib/-pulp, houtvez

10.2.19.2 9%-tarief: veevoeders

stemde voedermiddelen en mengvoeders.

10.2.19.3 9%-tarief: voedermiddelen

Onder voedermiddelen worden verstaan: 'diervoeders die zijn bestemd om te worden gebruikt als vervoedering, hetzij als zodanig, hetzij na be- of verwerking, voor de bereiding van mengvoeders voor dieren of als dragers in voormengsels'. Onder het begrip 'diervoeders' wordt verstaan: 'producten van plantaardige of dierlijke oorsprong in natuurlijke staat, vers of verduurzaamd, afgeleide producten van de industriële verwerking van deze producten, alsmede organische of anorganische stoffen, al dan niet gemengd, met of zonder toevoegingsmiddelen en bestemd voor dierlijke voeding langs orale weg'.

10.2.19.4 9%-tarief: mengvoeders

Mengvoeders zijn mengsels van voedermiddelen. Mengvoeders worden onderverdeeld in:

- volledige diervoeders;
- aanvullende diervoeders;
- mineralenmengsels;
- melassevoeders; en
- kunstmelkvoeders.

10.2.19.5 9%-tarief: toevoegingsmiddelen, voormengsels en vervangende voederproteïnen

Niet onder de post vallen toevoegingsmiddelen, voormengsels en vervangende voederproteinen.

Toevoegingsmiddelen: stoffen of preparaten die in diervoeding worden gebruikt:

1 teneinde:

- de eigenschappen van diervoeders of van de dierlijke producten gunstig te beïnvloeden;
- te voldoen aan de voedingsbehoeften van dieren of de dierlijke productie te verbeteren, met name door in te wer en darmflora of op de verteerbaarheid van de diervoeders;
- aan de voeding elementen toe te voegen die het makkelijker maken om bijzondere voedingsdoelen te bereiken of f aan specifieke tijdelijke behoeften inzake voeding bij dieren, of

door dierlijke uitwerpselen veroorzaakte hinder te voorkomen of te beperken, of de leefomgeving van de dieren t

2 niet zijnde:

- diergeneesmiddelen als bedoeld in de Wet Dieren
- een technisch hulpmiddel dat als stof in de verwerking van voedermiddelen of van diervoeders wordt gebruikt om deling of verwerking aan een bepaalde technologische doelstelling te beantwoorden en die kan leiden tot de onbedoelde maar technisch onvermijdelijke aanwezigheid van residuen van deze stof of derivaten ervan in het eindproduct op voorwaarde dat deze residuen geen gevaar voor de gezondheid opleveren en geen technologische effecten op het eindproduct hebben.

Voormengsels: mengsels van toevoegingsmiddelen onderling of mengsels van één of meer toevoegingsmiddelen en stoffen die dragers vormen die zijn bestemd voor de bereiding van diervoeders.

Vervangende voederproteïnen: die niet als voedermiddel of mengvoeder zijn aan te merken: voor vervoedering bestemde producten die – als zodanig of verwerkt in diervoeders – volgens bepaalde technische procedés worden vervaardigd met het oog op hun directe of indirecte eiwitvoorziening.

10.2.19.6 9%-tarief: diverse producten

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- (meng)voeders voor konijnen, paarden en pelsdieren;
- maagkiezel voor pluimvee, een product dat bestaat uit grind dat is gewassen, gedroogd, gebroken, geschoond e juiste grootte is gesorteerd en dat dient voor de bevordering van de spijsvertering van kippen en kuikens;
- grit, dit zijn gebrande en fijngemalen schelpen die aan kippen worden gevoerd voor de bevordering van de schaa eieren;
- mengsel van grit en maagkiezel, eventueel met toevoeging van gemalen mosselen;
- likblokken, dit zijn mineralenmengsels die worden gebruikt als aanvulling op diervoeding;
- een mengsel van grit en maagkiezel dat als 'duivengrit' wordt gepresenteerd als en dat is bestemd voor de bevor spijsvertering en de skelet- en eivorming van duiven;
- afvalvis (beschadigde of bedorven vis), visafvallen (zoals afvallen verkregen in visconservenfabrieken bij het ver op visafslagen doorgedraaide vis, die o.m. aan nertsenfokkers worden geleverd.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- voedermiddelen voor gezelschapsdieren. Gezelschapsdieren zijn dieren behorend tot de soorten die normaal doo gehouden en gevoederd, maar niet gegeten, met uitzondering van dieren die dienen voor de productie van pelzen. Het betreft bijv. (meng)voeders voor honden, katten, hamsters, cavia's, muizen enz.;
- duivensnoepzaad, dit is voer dat ongeveer 25% oliehoudend zaad bevat;
- (meng)voeders voor vogels in de vrije natuur en voor voor fazanten, die worden gefokt met het oog op de latere uitz
- visvoer;

erbewaarmiddelen en inkuilmiddelen.

Melasse en vinasse zijn als kuilvoerbewaar- en inkuilmiddel (21%-tarief) te gebruiken, maar ook als voedermiddel en mengvoeder voor vee (9%-tarief). De specifieke aanwending van deze producten blijkt uit de presentatie op de verpakking of de vermelding in het begeleidend document.

10.2.20 9%-tarief: Tabel I, post a-45

Vlas

Onder de post valt vlas, zowel ruw als in de verschillende bewerkingsstadia tot aan het spinnen. Voorbeelden van goederen die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- gebleekt en geverfd vlas;
- afvalvezels van vlas;
- rafelingen, ontstaan door het uitrafelen of scheuren van vodden, lompen, touwwerk e.d. tot vlasvezels;
- niet-gesponnen vezelbanden en voorgarens die zijn vervaardigd uit vlasafval.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- gesponnen vlas;
- scheven (of lemen): dit zijn de houtachtige deeltjes die tijdens het productieproces worden afgescheiden;
- plantaardig vezelmateriaal dat wel als vlas wordt aangeduid maar dat niet is, zoals Indisch vlas *(Abroma augusta)* en Nieuw-Zeelands vlas of Nieuw-Zeelandse hennep *(Phormium tenax)*.

10.2.21 9% tarief: Tabel I, post a-46

Wol, ruw en ongewassen

Wol, ruw en ongewassen, is de textielgrondstof die wordt verkregen van de vacht van schapen en lammeren.

10.2.22 9%-tarief: Tabel I, post a-48

Sierteeltproducten, te weten: bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten

Waterplanten zijn aan te merken als sierteeltproducten. Algen zijn vanwege het gebrek aan wortels, bladeren en andere typische plantenstructuren niet aan te merken als sierteeltproducten. Algen die voor menselijke consumptie zijn bestemd, vallen onder post a-1. Zie 10.2.1.

10.2.22.1 9%-tarief: bloembollen

Als bloembollen kunnen o.a. worden aangemerkt: dahliaknollen, knollen van aronskelken en dahliastekken.

10.2.22.2 9%-tarief: bloemen

Onder bloemen in de zin van de post worden o.m. gedroogde bloemen, orchideeën, anthuriums en bloemboeketten begrepen. Onder bloemen worden niet begrepen:

- geverfde bloemen (zowel verse snijbloemen als gedroogde bloemen);
- gestabiliseerde bloemen: bloemen behandeld door middel van een geavanceerd technisch proces waarbij de nat worden vervangen door een vloeibaar mengsel van glycerine, water en kleurstoffen. De behandeling leidt ertoe dat de bloemen ten minste een jaar houdbaar blijven;
- gedroogde plantaardige producten, al dan niet geverfd, zoals takken, twijgen, grassoorten, graansoorten, vruchte dennenappeltjes op tak, maiskolven en soortgelijke goederen;
- met geurstoffen gearomatiseerde melanges van gedroogd plantenmateriaal (gedroogde bloemknopjes en -blaad in een open schaal worden gestrooid om een aangename geur te verspreiden;
- kunstbloemen (uit zijde, hout, plastic e.d. vervaardigde bloemen).

10.2.22.3 9%-tarief: planten

Onder het begrip 'planten' vallen alle sierteeltproducten die niet onder de categorieën boomkwekerijproducten, bloembollen of bloemen kunnen worden ingedeeld.

Onder 'planten' in de zin van de post worden begrepen:

- vaste en niet-vaste (een- en meerjarige) planten;
- delen van planten, bijv. loof en varens;
- stekmateriaal;
- krokussen e.d. die zijn gevat in eenvoudige glazen of plastic potjes of die zijn verpakt in kartonnen doosjes die al da van een cellofaanvenster;
- door veilingen e.d. geleverde plantjes in bakelieten of aardewerk potten;
- aquariumplanten;
- graszoden.

10.2.22.4 9%-tarief: boomkwekerijproducten

Onder 'boomkwekerijproducten' in de zin van de post worden begrepen:

- houtgewassen geleverd in hun geheel of als entrijzen, ongewortelde stekken of oculeerogen, in levende staat en
- wortelstokgewassen;
- vaste planten die niet in knop- en bloemdragende toestand verkeren;
- bloemen, groen en al of niet in bloeiende toestand verkerende takken, bijv. seringentakken die van houtgewasse
- rozenzetlingen, dit zijn producten die zijn samengesteld uit een stukje van een (wilde) roos waarop een takje van roos wordt geënt;
- naaldbomen, ook als zij worden gebruikt als kerstboom.

10.2.22.5 9%-tarief: bloemstukken

Voor bloemisten is vaak moeilijk vast te stellen in hoeverre de levering van een bloemstuk is onderworpen aan het 9%-tarief en/of het 21%-tarief. Bloemisten kunnen daarom bij de verkoop van bloemstukken voor het berekenen van de verschuldigde btw gebruikmaken van een drietal forfaitaire berekeningsmethoden. Zie 29.2.3.

10.2.22.6 9%-tarief: hovenierswerkzaamheden

De aanleg, de uitbreiding en het onderhoud van tuinen, parken en sportvelden e.d. door bijv. hoveniers zijn diensten die belast zijn met 21%. De levering van de benodigde materialen gaat op in deze dienst.

Goedgekeurd is dat de levering van sierteeltproducten wordt afgesplitst van de overige prestaties. De dienst van het plantklaar maken van de tuin – inclusief het verstrekken van meststoffen, turf- en tuinaarde, grind, tegels, flagstones, hout en andere materialen – valt onder het 21%-tarief. De levering van sierteeltproducten is belast met 9%.

Ondernemers die zich bezighouden met het verzorgen van plantenbakken in kantoren, inrichtingen, openbare gebouwen e.d., of met het vervangen van de in die bakken aanwezige planten, vallen ook onder deze goedkeuring.

10.2.22.7 9% tarief: onder andere tabelposten vallende goederen

Bomen of planten die zijn bestemd voor uitpoot voor de teelt van groenten en fruit, vallen onder post a-3. Zie 10.2.3.

De voor de teelt van de in de post genoemde sierteeltproducten bestemde zaden vallen onder post a-41. Zie 10.2.17.

De goedkeuring die geldt voor kwekers van land- en tuinbouwzaden kan ook worden toegepast bij de licentievergoeding die wordt betaald aan de houder van een kwekersrecht op enthout. Zie 10.2.17.2.

10.3 9%-tarief: Tabel I, onderdeel b.

10.3.1 9%-tarief: Tabel I, post b-1

Herstellen van de in de posten a-31 en a-34 t/m a-37 bedoelde goederen

Herstellen moet worden uitgelegd naar spraakgebruik. Onder 'herstellen' mag ook worden begrepen het 'preventieve' onderhoud. Dit zijn werkzaamheden die noodzakelijk zijn of worden geacht om de goederen gebruiksklaar te maken of te houden (opknappen van goederen daaronder begrepen). Aanpassingen van de onder de posten a-31, a-34 en a-35 vallende (medische) hulpmiddelen vallen ook onder het 9%-tarief. Zie 10.2.11.4, 10.2.12.7 en 10.2.13.15.

10.3.2 9%-tarief: Tabel I, post b-2

Uitlenen van de in post a-30 bedoelde goederen

De inhoud van post a-30 (boeken, dagbladen enz.) wordt toegelicht in 10.2.10.

Toegestaan is het 9%-tarief ook toe te passen op het verhuren of uitlenen van cassettes waarop boeken, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven zijn ingesproken.

10.3.2.1 9%-tarief: bibliotheken

In bibliotheken worden behalve boeken e.d. ook cd's, dvd's en dergelijke gegevensdragers verhuurd. De jaarlijkse bijdragen van de leden zijn in die gevallen voor een deel naar het 9%-tarief en voor een deel naar het 21%-tarief belast. De verdeelsleutel wordt gevonden door het aantal uitleenbewegingen van beide categorieën goederen vast te stellen.

Over de administratiekosten/boetes wegens het overschrijden van de uitleentermijn is geen omzetbelasting verschuldigd. Zie 8.1.12. De door bibliotheken te betalen leenvergoeding (zie 8.1.17.4) mag niet in mindering worden gebracht op de contributies waarover zij omzetbelasting zijn verschuldigd. Exploitanten van bibliotheken kunnen de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengen voor zover zij als ondernemer optreden. Aan bibliotheken verleende algemene exploitatiesubsidies zijn onbelast. Als echter een subsidie wordt verleend waarvan de omvang is afgestemd op het aantal werkelijk uitgeleende boeken enz., is die subsidie belast met 9%. Zie 7.2.8.3.

10.3.3 9%-tarief: Tabel I, post b-3

Geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden

Op het terrein van de sport bestaan de volgende btw-faciliteiten:

- diensten van sportorganisaties en -verenigingen aan hun leden zijn vrijgesteld van btw. Zie
- het geven van gelegenheid tot sportbeoefening door exploitanten van natuurijsbanen, vrijgesteld. Zie 12.5.8;
- ondernemers die al vóór 1999 zonder winstoogmerk een zwembad exploiteerden, mogen de toen geldende vrijstelling blijven toepassen. Zie 10.3.3.4;
- ondernemers die al vóór 2002 zonder winstoogmerk gelegenheid gaven tot sportbeoefening, mogen de toen geld blijven toepassen. Zie 10.3.3.5

De diensten op het terrein van de sport die niet onder een vrijstelling vallen zijn belast met 9%, althans als deze kunnen worden aangemerkt als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening (zie 10.3.3.1) of het geven van gelegenheid tot baden. Zie 10.3.3.3.

10.3.3.1 9%-tarief: gelegenheid geven tot sportbeoefening

Hoewel de wettekst het woord 'sportaccommodatie' niet noemt, geldt het 9%-tarief alleen bij het verlenen van het recht gebruik te maken van een *sportaccommodatie* voor *actieve sportbeoefening* door de mens (HR, nr. 43.169, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758).
Zie 10.3.3.2 voor het onderscheid tussen verhuur (vrijgesteld) en gelegenheid geven tot sportbeoefening (9%).

Sportaccommodatie

Een sportaccommodatie in de zin van de post is veelal een onroerende zaak die is ingericht voor de actieve sportbeoefening door de mens. Voorbeelden zijn volgens de staatssecretaris van Financiën: een ijs-, ski-, kart-, bowling- en golfbaan, een manege, een sporthal, een atletiekbaan, een fitnesscentrum en een ruimte die speciaal is ingericht voor de beoefening van bridge.
Ook openbare ruimten zoals wegen, bossen en een vliegveld bestemd voor een zweefvliegvereniging e.d., kunnen een sportaccommodatie vormen als deze ruimten voor de duur van de sportbeoefening zijn gereserveerd voor sportbeoefening. Dat kan bijv. het geval zijn bij een marathon, een wandeltocht, een wielerwedstrijd of een skeelertocht. Van belang daarbij is dat het parcours is gereserveerd voor de sportbeoefenaars die van de organisatie het recht krijgen gebruik te maken van de gereserveerde ruimte.
Onder de post valt de prestatie die wordt gekenmerkt door het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie aan sporters (Hof Arnhem Leeuwarden, nr. 15/00027, ECLI:NL:GHARL:2016:5198). Als de dienstverlening van de exploitant van de sportaccommodatie bestaat uit het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie van waaruit de deelnemers vertrekken en waar zij ook weer terugkomen en zich verzorgen, is ook sprake van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Dat het eigenlijke sporten dan plaatsvindt in de openbare ruimte – die niet behoeft te zijn gereserveerd voor de sportbeoefening – doet daaraan niet af (HR, nr. 11/01973, ECLI:NL:HR:2012:BW0934). Op basis hiervan is het 9%-tarief van toepassing verklaard in de volgende gevallen.

- Een ondernemer organiseert tegen vergoeding buitenritten te paard of met de zgn. hittax. Aan beide soorten ritte deel op paarden van deze ondernemer. Bij de ritten te paard berijden de deelnemers zelfstandig een paard. Bij de ritten met de hittax zitten de deelnemers op paarden die zijn vastgemaakt aan een geleidesysteem dat door een wagen wordt voortgetrokken. De ritten beginnen en eindigen in de manege en voeren door een openbaar nationaal park. Zij worden binnen en buiten de manege begeleid door personeel van de ondernemer.
- Een ondernemer verzorgt tegen vergoeding hardlooptrainingen. De hardlooptrainingen beginnen op een sportcor daar ook. Het hardlopen zelf vindt plaats op de openbare weg, onder begeleiding van een trainer. Voorafgaand aan de trainingen en na afloop daarvan maken de deelnemers gebruik van de op het sportcomplex aanwezige kantine, kleedkamers en douches. De ondernemer draagt er zorg voor dat tijdens de trainingen ten behoeve van de deelnemers een fysiotherapeut op het sportcomplex aanwezig is.
- Een ondernemer exploiteert een zeilschool. Het bedrijf is gelegen aan een meer. Op de wal wordt gebruikgemaa modatie met sanitaire voorzieningen, douche- en kleedruimten en dag- en overnachtingsverblijven. Direct voor de zeilschool bevindt zich aan de oever van het meer een jachthaven, waarvan de ondernemer op grond van een overeenkomst een exclusief gebruiksrecht heeft en waar ook de zeilboten zijn gelegen die de ondernemer gebruikt voor de zeillessen. De rest van het meer is openbaar (vaar)water. De zeil- en surflessen worden gegeven in de jachthaven en op het openbare gedeelte van het meer, waarvan een ge deelte door de ondernemer is afgebakend met boeien en vlotten. Het gebruik van dit gemarkeerde vaarwater is niet formeel geregeld. Beginners oefenen in het gemarkeerde vaarwater dicht bij de haven, gevorderden gaan het grote water op.
- Een ondernemer organiseert een kustmarathon die deels over het Noordzeestrand gaat. Er is een wedstrijdmarat een minimarathon, een wandelmarathon en een mountainbiketocht. Het parcours loopt over wegen, het strand, de duinen en de bossen. Start en finish zijn afgezet met dranghekken en gereserveerd voor de deelnemers. Er zijn kleedkamers en douches beschikbaar voor de deelnemers en bepaalde wegen zijn tussen bepaalde tijdstippen uitsluitend beschikbaar voor de deelnemers. Paden in de duinen en de bossen zijn afgezet met rood-witte linten en het parcours wordt bewaakt door parcourswachters.
- Vanuit een aan het Noordzeestrand gelegen container wordt door een ondernemer een surfschool geëxploiteerd. voor aanvang van het seizoen opgesteld en na afloop van het seizoen weer afgebroken. Voorafgaand aan de surflessen worden deelnemers in de container ontvangen. Bij slecht weer is ook de instructie in de container. Verder kunnen de deelnemers gebruikmaken van de kleedruimtes in de container, worden de surflessen daar na afloop geëvalueerd en wordt informatie verstrekt over de andere (les)dagen. Ook kunnen de deelnemers gebruikmaken van de buitendouches. Rechtbank Noord-Holland (nr. 19/204, ECLI:NL:RBNHO:2021:1305) oordeelt dat het 9%-tarief van toepassing is. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingediend. Bij de had het hof nog geen uitspraak gedaan.

- Een andere ondernemer organiseert op zee, op het strand en in de duinen sportieve en recreatieve buitenactivite viteiten zijn blokarten en powerkiten en vinden plaats bij een strandpaviljoen op het openbare strand. De ondernemer is geen eigenaar of huurder van het strandpaviljoen, maar heeft in het strandpaviljoen het exclusieve gebruiksrecht van een ontvangstruimte, opslagruimte en een verkleedruimte met toiletten. Rechtbank Noord-Holland (nr. 18/4800, ECLI:NL:RBNHO:2021:1856) oordeelt dat het 9%-tarief van toepassing is. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingediend. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof nog geen uitspraak gedaan.

***LET OP** In verband met de bestrijding van de coronacrisis was bij de publicatie van deze Almanak de verplichte sluiting van sportscholen en dergelijke ondernemers nog niet opgeheven voor de groepslessen. Tot de groepslessen binnen weer zijn toegestaan, keurt het kabinet (nr. CE-AEP/21140598) goed dat het 9%-tarief geldt voor het aanbieden van online lessen die deze groepslessen tijdelijk vervangen.*

Actieve sportbeoefening

Actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen. Naar maatschappelijke opvattingen is het beoefenen van denksporten (bridge, schaken enz.) volgens het beleidsbesluit Toelichting Tabel I aan te merken als actieve sportbeoefening (Besluit nr. 2017-16288, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2021-2159).

***LET OP** Het begrip 'sport' is niet gedefinieerd in de Wet OB en/of in de BTW-Richtlijn. Het HvJ EU heeft in het arrest The English Bridge Union geoordeeld dat de sportvrijstelling alleen ziet op activiteiten die worden gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component (nr. C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814). Het HvJ EU oordeelt dat bridge vanwege de te verwaarlozen lichamelijke component geen sport is als bedoeld in de BTW-Richtlijn. In een brief aan de Tweede Kamer schrijft de staatssecretaris van Financiën dat het beleidsbesluit Toelichting Tabel I per 1 januari 2022 wordt aangepast in de zin dat het 9%-tarief dan niet meer van toepassing is op denksporten als bridge, schaken, dammen en go (Kamerbrief onderzoek toepassing culturele btw-vrijstelling op denksporten, nr. 2020-0000046656). Volgens de staatssecretaris stelt dit ondernemers in de gelegenheid zich hierop voor te bereiden en indien mogelijk en gewenst tijdig een verzoek in te dienen voor het toepassen van de kleineondernemersregeling indien hun omzet onder de € 20 000 op jaarbasis blijft. Zie 24.1.1.*

Bij twijfel kan voor het onderscheid tussen sportbeoefening en andere vormen van recreatie o.m. van belang zijn of voor de activiteiten:

- organisaties (bonden en verenigingen) actief zijn, die zijn aangesloten bij NOC*NSF;
- (spel)regels zijn vastgesteld;
- wedstrijden worden georganiseerd;
- sprake is van lokale activiteiten (recreatie) of van landelijke activiteiten (sport).

In het algemeen is yoga volgens de staatssecretaris van Financiën geen vorm van actieve sportbeoefening. Yoga is volgens de staatssecretaris van Financiën een combinatie van beweging, rek-, ademhalings- en ontspanningsoefeningen, gericht op de bevordering van het evenwicht tussen lichaam en geest. Yoga vereist een lichamelijke en geestelijke inspanning. Yoga is een vorm van lichaamsbeweging en geestelijke inspanning, die zich kenmerkt door ontspanning door middel van gedoseerde/gecontroleerde lichaamshoudingen. Ook worden geen wedstrijden yoga gehouden. De zgn. meditatieve vormen van yoga (zoals raja, bhaktii, jnana, karma of tantra yoga) zijn volgens de staatssecretaris van Financiën niet aan te merken als actieve sportbeoefening. Daarentegen zijn vormen van yoga zoals hatha yoga en iyengar yoga, die hoofdzakelijk fysiek van aard zijn en die erop zijn gericht om door het trainen van vaardigheid en kracht een goede conditie te ontwikkelen, volgens de staatssecretaris van Financiën wel als zodanig aan te merken. Laatstbedoelde vormen van yoga zijn wat de aard en inspanning van de activiteiten betreft gelijk te stellen aan bijv. aerobics en gymnastiek. Rechtbank Noord-Nederland heeft geoordeeld dat reguliere yoga belast is met 9%. Deze yogales in deze zaak was een mix van hatha yoga en kundalini yoga. Tijdens de lessen leverden de deelnemers een actieve, fysieke inspanning. Dat dit tevens leidt tot mentale ontspanning, doet hier volgens de rechtbank niet aan af. De ontspanning volgt op de inspanning. In dezelfde zaak oordeelt de rechtbank dat voor zwangerschapsyoga niet aannemelijk werd gemaakt dat de activiteit gekenmerkt wordt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component. In tegenstelling tot de reguliere yoga, staat bij zwangerschapsyoga juist het element van ontspanning voorop. Zwangerschapsyoga was daarom volgens de rechtbank belast met 21% (nr. AWB 16/5054, ECLI:NL:RBNNE:2018:4465).

Dansen is in beginsel niet aan te merken als actieve sportbeoefening. Dat ligt anders bij vormen van dansen die wat betreft inspanning en activiteit vergelijkbaar zijn met andere vormen van actieve sportbeoefening. Hierbij kan worden gedacht aan het dansen in het kader van regionale, landelijke of internationale danswedstrijden. De Nederlandse danswedstrijden worden normaliter georganiseerd door of onder auspiciën van de Nederlandse Algemene Danssport Bond of de ANDOS (of de bij beide organisaties aangesloten organisaties) voor de bij die bonden aangesloten geregistreerde actieve wedstrijddansers. De speciale trainingen die voor deze wedstrijddansers worden georganiseerd kunnen ook als actieve sportbeoefening worden aangemerkt.

Als actieve sportbeoefening zijn verder bijv. aan te merken:

- tai-chi, bestaande uit kalmerende praktische oefeningen, gericht op een natuurlijke manier van bewegen en geba terse vechtsport. Bovendien worden wedstrijden georganiseerd waar tai-chi als vechtsport wordt beoefend;

- nia, een bewegingsconcept met als doel het verbeteren van de prestaties van lichaam en geest, met opbouw van
  Nia is opgebouwd uit negen verschillende bewegingsvormen: tai-chi, tae kwon do, aikido, yoga, feldenkrais, Alexander technique, jazz dance, modern dance, duncan dance;
- zumba;
- streetdance;
- capoeira;
- XCO en XCO-walking, vormen van buitensport waarbij rug-, schouder-, buik- en beenspieren worden versterkt en
  de conditie wordt verbeterd;
- polefitness, een fitnessvariant van paaldansen (paaldansen als erotisch entertainment is belast naar het 21%-tari
- bowlen;
- beweegprogramma's voor mensen met Parkinson, reuma of MS. De programma's zijn erop gericht de deelnemers
  bewegingen te laten uitvoeren die door de ziekte erg moeilijk of bijna onmogelijk zijn geworden. De bewegingen zijn ontleend aan de wereld van ballet, yoga en fysiotherapie.

Er is volgens de staatssecretaris van Financiën geen sprake van actieve sportbeoefening bij:

- activiteiten die in het algemeen worden aangemerkt als spel en vermaak en waarbij dus het recreatieve karakter
  dergelijke activiteiten is sprake bij bijv. lasershooting, paintball, het met een voertuig deelnemen aan een puzzeltocht en dergelijke;
- het gelegenheid geven de spieren te versterken op bewegingsbanken (apparaten die door een elektromotor het
  daarvan in beweging brengen). Het lichaam verricht gedurende de behandeling geen actieve inspanning;
- sportmassage;
- de prestatie bestaande in de enkele verhuur van boten (zeilboten met en zonder kajuit, motorsloepen en een mo
  of de huurder met de boot sportieve activiteiten gaat verrichten. De Hoge Raad heeft echter beslist dat de verhuur van kajuitzeiljachten belast is met 9% (nr. 18/01103, ECLI:NL:HR:2019:1336);
- de terbeschikkingstelling van ligplaatsen in een jachthaven. De Hoge Raad onderschrijft de zienswijze van de sta
  Financiën (nr. 16/05180, ECLI:NL:HR:2018:912 en nr. 17/04452, ECLI:NL:HR:2018:924). Zie ook 10.3.10.1.

Als een activiteit naar spraakgebruik geen actieve sportbeoefening is, kan wel sprake zijn van een recreatieve prestatie die in bepaalde gevallen onder post b-14 valt. Zie 10.3.13.8.

Door de mens

Sporten waarbij de mens samen met een dier actief is – zoals het geval is bij paardensport en sledehondensport – gelden als actieve sportbeoefening door de mens. Als de mens het dier alleen begeleidt bij zijn sportieve prestatie – zoals het geval is bij duivensport en bepaalde hondensporten zoals agility – is geen sprake van actieve sportbeoefening door de mens.

Les, instructie en begeleiding

Als de ondernemer die het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie ook les, instructie of begeleiding geeft, geldt het 9%-tarief ook voor die prestaties. Van een dergelijke situatie is sprake als bijv. een tennisleraar zelf een tennisbaan huurt waarop hij tennisles geeft aan zijn klant (die ook betaalt voor de sportaccommodatie). Een ander voorbeeld betreft het verzorgen van een schermclinic in de schermschool van de ondernemer die de clinic verzorgt.

Als de ondernemer niet het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie maar wel les, instructie of begeleiding geeft, mist de post toepassing. Dit laatste is het geval als:

- een ondernemer een schermclinic op locatie bij zijn klant verzorgt;
- een tennisleraar tennislessen geeft aan zijn klanten die lid zijn van een tennisvereniging op tennisbanen van de te
  leden maken op grond van hun lidmaatschapsrechten gebruik van de tennisbaan waarop de les wordt gegeven. De post is in dit geval niet van toepassing, omdat de tennisleraar de sportaccommodatie niet zelf ter beschikking stelt. Het is niet voldoende dat de tennisleraar regelt op welke baan de tennisles plaatsvindt.

10.3.3.2 9%-tarief: verhuur of gelegenheid geven tot sportbeoefening

Als de dienst niet als 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening' maar als (vrijgestelde) verhuur van onroerende zaken moet worden aangemerkt, geldt het 9%-tarief niet. Dit zal meestal nadelig zijn, omdat de exploitant van de sportaccommodatie dan geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting die betrekking heeft op de bouw, het onderhoud en de exploitatie van die accommodatie. Het is dus van belang het onderscheid te kennen tussen enerzijds het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en anderzijds de verhuur van een onroerende zaak.

Volgens de Belastingdienst is sprake van het gelegenheid geven tot sportbeoefening als:

- de ondernemer die gelegenheid geeft tot sportbeoefening (de exploitant) ervoor zorgt dat het gebruik van de acc
  afnemer van de prestatie is beperkt tot het daarin beoefenen van sport;
- de afnemer de accommodatie gebruikt om zelf te sporten of om anderen onder zijn leiding te laten sporten. Zo is
  toepassing als de afnemer een (sport)vereniging is die haar leden gelegenheid geeft tot sporten of als de afnemer een school is die de leerlingen laat sporten;

- de exploitant een aantal aanvullende diensten verricht. Die diensten bestaan uit het beheer, het onderhoud, het s het beveiligen van de accommodatie. Aan deze eis is voldaan als de exploitant de meeste van deze aanvullende diensten zelf verricht of inkoopt bij een derde (niet zijnde de huurder). Aan deze eis is niet voldaan als de exploitant deze diensten niet verricht en de huurder (de sportvereniging) deze werkzaamheden zelf verricht. Soms is het echter gebruikelijk dat de sporters tijdens of direct na het sporten zelf voor de beoefening van de sport gebruikelijke werkzaamheden verrichten (zoals het slepen van tennisbanen). In die gevallen kan niet aan de exploitant van de sportaccommodatie worden tegengeworpen dat hij niet zelf die werkzaamheden verricht en daarvoor niet verantwoordelijk is. Ook kan niet aan de toepassing van het 9%-tarief afdoen dat de huurder (de sportvereniging of de leden daarvan) zelf kleine onderhoudsdiensten (hand-en-spandiensten) verricht zoals het trekken van lijnen en het maaien van gras of het verwijderen van onkruid;
- samen met de accommodatie de attributen die noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport door de exploitar ter beschikking worden gesteld. Bij bepaalde sporten is het gebruikelijk dat de sporters zelf bepaalde sportattributen (bijv. tennisrackets) meenemen. In die gevallen kan niet aan de exploitant van de sportaccommodatie worden tegengeworpen dat hij die attributen niet zelf ter beschikking stelt.

In dergelijke gevallen is geen sprake van vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak. Deze uitleg is o.m. gebaseerd op rechtspraak van het Hof van Justitie in de zaak '*Stockholm Lindöpark*', waarin het hof de volgende aanwijzingen geeft (zaak C-150/99, ECLI:EU:C:2003:586):

- vrijstellingen moeten strikt worden uitgelegd;
- alle omstandigheden waaronder een handeling wordt verricht, moeten in aanmerking worden genomen om daaru elementen naar voren te halen;
- diensten verband houdende met de sportbeoefening moeten zo veel mogelijk als één geheel worden beschouwd
- het beheer van een terrein waarop de sport wordt beoefend, behelst in het algemeen niet alleen het passief ter b van een terrein;
- aan de terbeschikkingstelling van een terrein waarop de sport wordt beoefend, zullen in de regel voorwaarden w met betrekking tot het doel en de duur van het gebruik.

In het geval van de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie door een gemeente aan een voetbalvereniging oordeelde Rechtbank Breda dat er geen sprake was van vrijgestelde verhuur, omdat in die situatie aan het gebruik zulke vergaande beperkingen en voorwaarden waren gesteld dat de voetbalvereniging niet 'als ware hij eigenaar' over de sportaccommodatie kon beschikken (nr. 08/2236, ECLI:NL:RBBRE:2008:BH1306). Zie 13.5.1.

LET OP *Voor sportverenigingen die onder een vrijstelling vallen (zie 12.4) maakt het een groot verschil of men een sportaccommodatie 'huurt' dan wel een eigen accommodatie heeft. In het eerste geval betaalt de vereniging 9% btw over de in 10.3.3.4 genoemde 'huur' en kan de exploitant van de accommodatie de btw op aanleg en onderhoud van de sportaccommodatie in aftrek brengen. In de tweede situatie wordt de vereniging geconfronteerd met 21% btw op de bouw en het onderhoud van de accommodatie.*

Daarom kiezen sportverenigingen er regelmatig voor om hun sportaccommodatie onder te brengen in een aparte stichting. Deze stichting stelt vervolgens de accommodatie ter beschikking aan de vereniging. Als wordt voldaan aan de hiervóór genoemde voorwaarden, is de vergoeding die de vereniging aan de stichting moet betalen voor de terbeschikkingstelling van deze sportaccommodatie in beginsel belast met 9%. Daar staat tegenover dat de stichting de btw op aanleg, onderhoud en gebruik van de accommodatie (21%) in aftrek kan brengen.

De staatssecretaris van Financiën vindt het oprichten van dergelijke stichtingen ongewenst. Hij vindt dat sportverenigingen op aanleg, onderhoud en gebruik van hun 'eigen' accommodatie gewoon btw naar het algemene tarief moeten betalen. Daarom heeft hij aangekondigd dergelijke sportstructuren te zullen bestrijden als er sprake is van misbruik van recht.

Ook wil hij het recht op aftrek van btw bestrijden als de vergoeding voor de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie slechts symbolisch is, waardoor het economische karakter van de handeling ontbreekt. In dat geval is geen sprake van een belastbare economische activiteit door een ondernemer.

De staatssecretaris van Financiën heeft hierover het volgende geschreven.

Misbruik van recht

Het gaat bij misbruik van recht (zie 18.1.10) bijv. om verhuurstructuren via speciaal daarvoor opgerichte stichtingen met betrekking tot buitensportaccommodaties, waarbij sprake is van situaties die erop zijn gericht om btw-aftrek te genereren, terwijl de feitelijke beschikkingsmacht over het clubgebouw bij de sportvereniging blijft liggen en de sportvereniging de financiering van de investering verzorgt. Omstandigheden die een rol kunnen spelen zijn bijv.:

- *de bestuurders van de stichting worden door de vereniging benoemd;*
- *de stichting is gevestigd op het adres van de vereniging;*
- *de stichting is financieel afhankelijk van de vereniging;*
- *de administratie van de stichting wordt gevoerd door de vereniging;*
- *de taken van de stichting worden uitgevoerd door de vereniging;*
- *de sportaccommodatie wordt gerenoveerd.*

Een voorbeeld: een sportvereniging is zelf eigenaar van sportvelden en bijbehorende accommodatie (bijv. kleedruimten/clubgebouw) en wil deze renoveren. Een sportvereniging heeft volgens de wet geen recht op aftrek van voorbelasting voor de renovatiekosten. De activiteiten van de sportvereniging aan de leden zijn namelijk vrijgesteld van btw. Om toch recht op aftrek te creëren worden de sportvelden en de accommodatie door de vereniging geleverd of verhuurd aan een door de vereniging opgerichte stichting, die de renovatie voor haar rekening neemt. De stichting trekt de btw op de renovatiekosten af en stelt de sportvelden en de bijbehorende voorzieningen weer als geheel als sportaccommodatie ter beschikking aan de vereniging tegen een vergoeding met berekening van btw. De vergoeding is zodanig dat er in dit samenstel meer aftrek wordt gecreëerd dan volgens de wetgeving mogelijk zou zijn zonder deze constructie, waarbij de contractvoorwaarden niet beantwoorden aan normale marktvoorwaarden. In dat geval is sprake van een belastingvoordeel dat is verkregen in strijd met het doel van de bepalingen van de BTW-Richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Deze situatie zal worden bestreden met het leerstuk misbruik van recht. In dit voorbeeld is een stichting een tussenschakel, maar deze situatie kan zich ook voordoen als bijv. een gemeente deze rol vervult.

De Hoge Raad heeft in een arrest bij een sportstructuur het leerstuk misbruik van recht niet van toepassing verklaard. In deze zaak is de gemeente eigenaar van een sportaccommodatie met o.m. zeven tennisbanen, twee kleedkamers en een kantine. Deze sportaccommodatie wordt verhuurd aan een tennisvereniging voor een jaarlijkse vergoeding van € 45,38 en de verplichting zorg te dragen voor het beheer en onderhoud van het sportcomplex. Vanwege een renovatie is een stichting opgericht die de sportaccommodatie van de gemeente zal huren en het vervolgens verhuurt voor € 40 000 (excl. 9% btw) per jaar aan de tennisvereniging. De Hoge Raad oordeelt dat er geen sprake is van misbruik van recht. De Hoge Raad is van mening dat een sportorganisatie die ervoor kiest het gebruik van een sportaccommodatie niet in eigen beheer te nemen of te houden, maar dit gebruik verwezenlijkt door de accommodatie tegen vergoeding van een derde ter beschikking gesteld te krijgen, niet handelt in strijd met doel en strekking van de wet. Dit is ook het geval indien de sportaccommodatie haar activiteiten op enig moment zodanig wijzigt dat deze activiteiten tot een lagere belastingschuld (kunnen) leiden, ook niet indien die wijziging inhoudt dat een sportcomplex buiten eigen beheer wordt gebracht, en de nieuwe beheerder de nodige renovatie van dat sportcomplex voor zijn rekening neemt, dit tenzij de nieuwe situatie economische realiteit ontbeert. Bij de beoordeling van de economische realiteit oordeelt de Hoge Raad dat de stichting en de tennisvereniging vanaf het begin hebben beoogd te handelen als van elkaar onafhankelijke partijen onder marktconforme voorwaarden (HR, nr. 15/05302, ECLI:NL:HR:2017:3037).

Symbolische vergoeding

Als ondernemers (zoals gemeenten) slechts symbolische vergoedingen (zie 5.2.4.3) berekenen voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, vormt die terbeschikkingstelling geen belastbare handeling voor de btw-heffing en bestaat daarvoor ook geen recht op aftrek. De beoordeling of er sprake is van een symbolische vergoeding, vergt een beoordeling van alle feiten en omstandigheden. In algemene zin zijn hiervoor geen grensbedragen aan te geven nu de prijsstelling afhankelijk is van de lokale situatie. De prijzen voor de terbeschikkingstelling van met name buitensportaccommodaties zijn historisch gegroeid en vaak ingegeven door de mate waarin een gemeente de sport binnen haar gemeente wenst te subsidiëren. De prijzen zijn daarmee veelal onafhankelijk van de kostprijs van de sportaccommodatie en vormen doorgaans geen kostendekkende vergoeding. De gangbare prijzen voor niet commercieel door gemeenten geëxploiteerde sportaccommodaties variëren op dit moment enorm per gemeente en per verschillende soort sportaccommodatie, zoals grasvoetbalvelden, kunstgrasvoetbalvelden, gymzalen en sportzalen. Voor de bepaling of er sprake is van een symbolische vergoeding, is van belang welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen (HR, nr. 38.022, ECLI:NL:HR:2005:AQ0284). Dit is met name het geval als zou blijken dat deze vergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit. In het geval de prijs voor de ter beschikking gestelde accommodatie zo sterk neerwaarts afwijkt van hetgeen gemiddeld in die gemeente en/of in andere soortgelijke gemeenten gebruikelijk is voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, is mogelijk sprake van een symbolische vergoeding. Als er sprake is van een symbolische vergoeding, ontbreekt het economische karakter aan de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie.

VOORBEELD 1 De laagste prijs voor de terbeschikkingstelling van een sportveld in een gemeente is € 4902 per jaar. In die gemeente wordt besloten om een soortgelijk sportveld met een vergelijkbare kostprijs aan een vereniging ter beschikking te stellen (verhuren) voor een jaarlijks bedrag van € 100. De € 100 wordt aangemerkt als een symbolische prijs voor de terbeschikkingstelling. Als een dergelijke prijs wordt gehanteerd, is er geen sprake van een belastbare economische activiteit en bestaat er geen recht op aftrek.

VOORBEELD 2 Een gemeente laat een tennispark aanleggen. De kosten van het project bedragen ruim € 2,1 mln. Voor groot onderhoud en dergelijke is de gemeente jaarlijks € 10 000 kwijt. Daarnaast ontvangt de tennisvereniging van de gemeente een jaarlijkse subsidie van € 7000. Aan huur brengt de gemeente € 15 000 in rekening aan de tennisvereniging. Deze huur is gebaseerd op het gemeentelijke accommodatiebeleid. De Hoge Raad (nr. 18/04726, ECLI:NL:HR:2020:1776) heeft geoordeeld dat er in beginsel van kan worden uitgegaan dat er wel sprake is van ondernemerschap van de gemeente. Daarbij heeft de Hoge Raad expliciet overwogen dat (1) niet van belang is dat de gemeente handelt in publiek of algemeen belang, (2) de verrichte werkzaamheden passen bij de aard van de terbeschikkingstelling en (3) de vergoeding, volgens het gemeentelijk beleid, afhankelijk is van verschillende factoren aangaande de sportaccommodatie.

10.3.3.3 9%-tarief: gelegenheid geven tot baden

De post geldt voor de diensten door exploitanten van bad- en zweminrichtingen.

Onder de post vallen bijv. de diensten bestaande in het gelegenheid geven tot, het begeleiden bij of het toezicht houden op:

- zwangerschapszwemmen;
- therapeutisch zwemmen;
- floaten, een activiteit waarbij de floater zijn lichaam laat drijven op warm water waarin zout is opgelost en waarbij kele activiteit uitoefent;
- het baden in zee vanuit een inrichting op het strand, bestaande uit kleedhokjes, douches en sanitaire voorzienin

Zwemlessen door een instructeur van een sportvereniging aan leden van die vereniging zijn vrijgesteld. Zie 12.4.

De diensten door exploitanten van sauna's kunnen onder de post worden gerangschikt voor het verschaffen van gelegenheid tot het nemen van saunabaden. Als door exploitanten van sauna's ook andere diensten worden verricht, kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- de diensten, zoals de verhuur van een badjas, zijn bijkomend en delen in de toepassing van het 9%-tarief voor h
- de diensten zijn zodanig zelfstandig dat zij afzonderlijk beoordeeld moeten worden. Zo zal het door de exploitant van de sauna-inrichting tegen vergoeding gelegenheid geven om gebruik te maken van een zonnebank zijn belast met 21%. Ook massages in een thermenbedrijf zijn belast met 21% (HR, nr. 43.729, ECLI:NL:HR:2009:BK0930);
- de andere diensten overheersen de dienst van het gelegenheid geven tot baden in die mate dat sprake is van een c van prestaties dat niet onder de post valt. Zo valt een schoonheidsbehandelingskuur waarbij een saunabad, naast de diverse massages, huidbehandelingen e.d., slechts een van de onderdelen is, niet onder de post. De toegangsprijs tot een erotisch uitgaansparadijs met o.a. een sauna en zwembad is bijv. geheel belast met 21%. Alle prestaties bij elkaar vormen één dienst, te weten het geven van gelegenheid tot vermaak. Het nemen van saunabaden gaat hierin op (Hof Arnhem, nr. 06/00480, ECLI:NL:GHARN:2007:BB9126).

In een aantal openbare zwembaden is het voor bezoekers mogelijk om tegen betaling gebruik te maken van tweepersoons stoombadcabines. Het ter beschikking stellen van een stoombadcabine staat gelijk aan het geven van gelegenheid tot een saunabad.

De diensten van de exploitant van een zgn. hamam – een oosters badhuis – vallen onder het 9%-tarief (HR, nr. 33.958, ECLI:NL:HR:1999:AA1525). Rechtbank Den Haag oordeelt dat het 9% tarief niet van toepassing is op hamam behandelingen door een zgn. wellnesscentrum. De hamam-behandelingen bestaan uit een zeepscrub(massage), waarna het lichaam wordt afgespoeld met water. De hamam-behandelingen zijn volgens de rechtbank niet onlosmakelijk verbonden met het verlenen van toegang tot het baden bij het wellnesscentrum (nrs. 18/6040, 18/6062, 18/6065, 18/6067 en 18/6068, ECLI:NL:RBDHA:2019:3278). Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingediend. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof nog geen uitspraak gedaan.

Volgens de Hoge Raad is het toegang verlenen tot een zgn. gaysauna belast met 21% omdat in deze zaak sprake was van een combinatie van de elementen sauna en gelegenheid geven tot het hebben van seks (nr. 19/01489, ECLI:NL:HR:2021:87).

De Rechtbank Gelderland oordeelt dat het geven van gelegenheid tot het gebruik van een zgn. cryosauna niet onder het 9%-tarief valt. In een cryosauna wordt het lichaam gedurende een tot drie minuten blootgesteld aan extreme kou (tot minus 192 graden Celsius). Deze dienst is volgens de rechtbank niet vergelijkbaar met het geven van gelegenheid tot het nemen van een saunabad of stoombad (nr. AWB 18/4217, ECLI:NL:RBGEL:2019:5460).

Het beheren van een aan een ander in eigendom toebehorende bad- en zweminrichting is belast met 21%.

10.3.3.4 9%-tarief: niet-winstbeogend exploiteren van bad- en zweminrichtingen

Tot 1 januari 1999 waren de diensten van bad- en zweminrichtingen die geen winst beogen vrijgesteld van btw-heffing. Vanaf die datum is in beginsel steeds 9% btw verschuldigd. Er is echter een overgangsregeling getroffen voor de exploitanten die op 31 december 1998 de vrijstelling toepasten. Zij kunnen gebruik blijven maken van de vrijstelling tot het moment waarop zij tegenover de inspecteur te kennen geven daarvan geen gebruik meer te willen maken. Zolang gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling kan geen aanspraak worden gemaakt op aftrek van voorbelasting. Zie 18.1.4. Daarom is het interessant om bij belangrijke investeringen over te stappen van de vrijstelling naar btw-heffing. Na deze overstap kan niet opnieuw gebruik worden gemaakt van de vrijstelling.

10.3.3.5 9%-tarief: niet-winstbeogend gelegenheid geven tot sportbeoefening

Tot 1 januari 2002 was het gelegenheid geven tot sportbeoefening vrijgesteld van btw als daarmee geen winst werd beoogd. Als daarmee wel winst werd beoogd, was daarvoor omzetbelasting verschuldigd. Vanaf 1 januari 2002 is het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, ongeacht of daarmee wel of geen winst wordt beoogd, belast met 9% btw. Er is echter een overgangsregeling getroffen voor de ondernemers die op 31 december 2001 de vrijstelling toepasten. Zij kunnen gebruik blijven maken van de vrijstelling tot het moment waarop zij tegenover de inspecteur te kennen geven daarvan geen gebruik meer te willen maken. Zolang gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling kan geen aanspraak worden gemaakt op aftrek van voorbelasting. Zie 18.1.4. Daarom is het interessant om bij belangrijke investeringen over te stappen van de vrijstelling naar btw-heffing. Na deze overstap kan niet opnieuw gebruik worden gemaakt van de vrijstelling.

10.3.3.6 9%-tarief: bijkomende diensten bij sport of baden

De post geldt ook voor bijkomstig dienstbetoon, zoals het ter beschikking stellen van een kluisje door de ondernemer die gelegenheid geeft tot sportbeoefening of baden.

10.3.4 9%-tarief: Tabel I, post b-4

Herstellen van fietsen

Het herstellen van fietsen is belast met 9%. Elektrische fietsen vallen ook onder de post. Snor- en bromfietsen en bromscooters zijn geen fietsen in de zin van de post. Driewielers voor invaliden zijn als invalidenwagen aan te merken. De levering daarvan is belast met 9%. Zie 10.2.12. Het repareren van deze driewielers is ook naar het 9%-tarief belast. Zie 10.3.1

Onder het 'herstellen van fietsen' moet worden verstaan het door fietsenmakers verrichten van reparaties aan fietsen, zoals het vervangen van onderdelen, het plakken van banden en het verrichten van (preventief) onderhoud

Het 9%-tarief is alleen van toepassing op de door de fietsenmaker verrichte arbeid (de eigenlijke reparatiedienst). De levering van fietsen, fietsonderdelen en accessoires is altijd belast naar het 21%-tarief.

Bij het repareren of vervangen van fietsonderdelen of het aanbrengen van accessoires moet de fietsenmaker het in rekening gebrachte arbeidsloon (9%-tarief) afsplitsen van de geleverde onderdelen (21%-tarief). Daar waar naast de dienst een levering van materialen is te onderscheiden, is op de levering steeds het 21%-tarief van toepassing. Op deze splitsingsregel bestaat één uitzondering: het ondersteunend materiaal dat de fietsenmaker verbruikt bij het verrichten van reparaties aan fietsen. Dergelijk materiaal deelt in het 9%-tarief dat geldt voor de reparatiedienst, bijv. plakmateriaal dat wordt verbruikt bij het plakken van fietsbanden, of olie en vet die worden verbruikt bij het smeren van een fietsketting.

De toepasselijkheid van het 9%-tarief moet aan de hand van de administratie aannemelijk worden gemaakt. Dit kan bijv. met de afschriften van doorlopend genummerde reparatiebonnen of rekeningen als het arbeidsloon en de onderdelen hierop zijn gespecificeerd.

10.3.5 9%-tarief: Tabel I, post b-5

Herstellen van schoeisel en lederwaren

Onder 'schoeisel' moet worden verstaan: allerlei soorten voetbedekking, zoals (sport)schoenen, laarzen, sandalen, pantoffels en skischoenen. Ook schaatsen, rollerskates, inlineskates e.d. zijn deels, voor het schoengedeelte, als schoeisel aan te merken. Voor de toepassing van de post is niet van belang uit welk materiaal het schoeisel is vervaardigd.

Het begrip 'lederwaren' omvat uit leer vervaardigde kleine(re) gebruiksartikelen, zoals leren koffers, tassen, jassen, handschoenen, portemonnees en ceinturen. Het herstellen van grote leren gebruiksartikelen, zoals leren meubels en leren zadels voor rijdieren, valt niet onder de post.

Bij het herstellen van schoeisel en lederwaren gaat het bijv. om het repareren van stiksel of scheuren, lijmen, verven, het (opnieuw) waterafstotend maken of het verzolen. Het slijpen en het recht maken van schaatsen vallen niet onder de post.

Als regel worden dergelijke reparaties door schoenmakers uitgevoerd. Ook andere ondernemers die schoeisel en lederwaren repareren (bijv. lederwarenwinkels), kunnen voor de reparaties het 9%-tarief toepassen. Als de reparatie in onderaanneming wordt verricht, is het 9%-tarief zowel in de relatie hoofdaannemer-opdrachtgever als in de relatie hoofdaannemer-onderaannemer van toepassing.

De losse verkoop van artikelen door schoenmakers, lederwarenwinkels e.d. (zoals veters, schoenzolen en -hakken, schoencrème, sleutels, spuitbussen voor het waterafstotend maken van schoeisel) is aan het 21%-tarief onderworpen.

10.3.6 9%-tarief: Tabel I, post b-6

Herstellen en vermaken van kleding en huishoudlinnen

Huishoudlinnen betreft textielartikelen die in het huishouden worden gebruikt, zoals vitrage, gordijnen, dekens, (tafel)lakens, handdoeken en badlakens. Bekleding van meubels (zoals banken en stoelen), vloerkleden, karpetten e.d. worden niet als huishoudlinnen aangemerkt.

Zowel het herstellen als het vermaken van kleding valt onder het 9%-tarief. Als herstelwerkzaamheden kunnen worden aangemerkt het dichtmaken van gaten en scheuren en het vervangen van knopen, ritssluitingen en voering. Van het vermaken van kleding is bijv. sprake bij het langer of korter maken van mouwen, broekspijpen enz. en bij het innemen of uitleggen van broeken, rokken e.d. Zowel het vermaken van gebruikte kleding als het vermaken van nieuwe kleding valt onder het 9%-tarief.

Voorbeelden van diensten met betrekking tot kleding en huishoudlinnen die niet onder de post vallen zijn het wassen, chemisch reinigen, stomen en persen van kleding en/of huishoudlinnen en het borduren/appliqueren van kleding en/of huishoudlinnen. Ook het in opdracht vervaardigen van kleding en/of huishoudlinnen, al dan niet onder het ter beschikking stellen van stoffen door de opdrachtgever, valt niet onder het 9%-tarief.

10.3.7 9%-tarief: Tabel I, post b-7

Diensten die door kappers als zodanig worden verricht

Diensten die door kappers als zodanig worden verricht, zijn handelingen die een kapper gewoonlijk aan menselijk haar verricht, zoals knippen, wassen, föhnen, verven, permanenten, scheren en het trimmen van baarden.

De producten die kappers verbruiken bij het behandelen van het haar (zoals shampoo, haarverf, permanentvloeistof, crème en gel) delen in de toepassing van het 9%-tarief. Goedkope haarversieringen die in een kapsel worden verwerkt en die niet afzonderlijk in rekening worden gebracht (zoals strikken, linten, kralen en veertjes) kunnen delen in het 9%-tarief voor de diensten door kappers. Ook het aanbrengen van zgn. haarextensies (haarstrengen die in het eigen haar worden verwerkt) en het aanmeten en reviseren van pruiken en toupets zijn als diensten door kappers aan te merken en vallen onder het 9%-tarief. Hierbij is alleen de door de kapper verrichte arbeid naar het 9%-tarief belast. De levering van het materiaal (de haarextensie, pruik of toupet) is belast met 21%.

Haarverzorgingsproducten (zoals shampoo, haarverf, permanentvloeistof e.d.) die door kappers 'los' worden verkocht, zijn onderworpen aan het 21%-tarief. Hetzelfde geldt voor losse gebruiksartikelen die door kappers worden verkocht (bijv. oorbellen, haarspeldjes e.d.)
De diensten die niet eigen zijn aan c.q. kenmerkend zijn voor het kappersbedrijf, zoals schoonheidsbehandelingen en lichaamsverzorging, zijn belast met 21%. Het gaat hier bijv. om het aanbrengen van make-up (bruidsmake-up e.d.), het uitbrengen van kleur- en make-upadviezen, het manicuren en pedicuren, het gelegenheid geven tot het gebruik van de zonnebank e.d.
Ook het verzorgen van haar van (huis)dieren (zoals het trimmen van honden) valt buiten het begrip 'diensten die door kappers als zodanig worden verricht'.

10.3.8 9%-tarief: Tabel I, post b-8

Schilderen en stukadoren van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming

Voor de toepassing van het 9%-tarief is het niet noodzakelijk dat de schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden worden verricht door een schilders- of stukadoorsbedrijf of een behanger. Ook aannemers, klusbedrijven enz. die (onderdelen van) schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden uitvoeren, mogen het 9%-tarief hanteren. Voor de toepassing van het 9%-tarief is het ook niet noodzakelijk dat de opdrachtgever een particulier is. Ook als bijv. woningbouwcorporaties opdracht geven tot het verrichten van schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden in particuliere woningen, geldt het 9%-tarief.
Als schilder-/stukadoorswerk in onderaanneming wordt verricht (bijv. bij renovatieprojecten), is het 9%-tarief zowel in de relatie hoofdaannemer-opdrachtgever als in de relatie hoofdaannemer-onderaannemer van toepassing.
Als schilder-/stukadoorswerk deel uitmaakt van een bepaald aannemingswerk, mag het schilder-/stukadoorswerk voor de toepassing van het tarief worden afgesplitst. Voorwaarde is dat het schilder-/stukadoorswerk op de door de aannemer uitgereikte offerte en factuur wordt afgesplitst van het overige werk.
De bij het schilderen en stukadoren gebruikte materialen vallen onder het 9%-tarief.

10.3.8.1 9%-tarief: woningen

Woningen zijn onroerende zaken die zijn bestemd voor permanente bewoning door particulieren. Het tijdelijk leegstaan ontneemt aan de onroerende zaak niet haar karakter van woning. Het maakt niet uit of de onroerende zaak eigendom is van de bewoner of dat hij de onroerende zaak huurt. Bij een (semi)permanent verblijf in bijv. een bejaarden-, verpleeg- of verzorgingsinstelling worden de ruimten in die instelling die ter beschikking staan van de bewoner, aangemerkt als woning in de zin van de post. Als woning zijn verder aan te merken de aanleunwoning, de studentenflat, het klooster voor zover in gebruik voor permanente bewoning en de zgn. tweede woning als permanente bewoning daarvan is toegestaan.
Garages, schuren, serres en aan- en uitbouwen vallen onder het begrip 'woning' als zij zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. Garages die tot hetzelfde gebouwencomplex behoren als woningen (bijv. parkeergarages onder door particulieren bewoonde flats in een flatgebouw) worden ook tot de woning gerekend. De bij een woning behorende tuin valt onder het begrip 'woning'.
De gemeenschappelijke ruimten in appartementen, bejaardentehuizen/aanleunwoningen, verpleeg- en verzorgingsinstellingen e.d. (zoals de hal, het trappenhuis, de eetzaal, de recreatieruimte e.d.) volgen het regime dat geldt voor de particuliere woongedeelten. Niet als woningen zijn aan te merken:

- bedrijfsgebouwen en -ruimten;
- afzonderlijke garageboxen;
- vakantiewoningen waarvan permanente bewoning niet is toegestaan;
- hotels/pensions;
- asielzoekerscentra;
- ziekenhuizen;
- internaten.

Panden die deels als woning en deels als bedrijfspand worden gebruikt (bijv. woon-winkelpanden) mogen in hun geheel als woning worden aangemerkt. Het is daarbij niet relevant of het pand is gesplitst in appartementsrechten. Daarbij geldt de voorwaarde dat de panden voor meer dan 50% voor particuliere bewoning worden gebruikt. Bij een percentage van 50 of minder mag het deel dat voor particuliere bewoning wordt gebruikt voor de toepassing van het btw-tarief worden afgesplitst. Het Hof van Justitie heeft beslist dat een woonboot met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, onder voorwaarden is aan te merken als een onroerende zaak voor de btw ('*Leichenich*', zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720). Als een woonboot is bestemd voor permanente bewoning door particulieren, is aangesloten op verschillende (nuts)voorzieningen en uitsluitend is bestemd om duurzaam op één bepaalde plek te worden gebruikt als woning, wordt een woonboot voor de toepassing van het 9%-tarief aangemerkt als 'woning'. Ditzelfde geldt voor een woonwagen.

Leeftijd van de woning

Voor de bepaling van de eerste ingebruikneming wordt uitgegaan van het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van de woning overeenkomstig de objectieve bestemming ervan. Bij een pand dat niet vanaf het begin als woning in gebruik is geweest, is bepalend het tijdstip waarop het pand voor het eerst als woning in gebruik is genomen. Te denken valt aan een oud monumentaal pakhuis dat tot een appartementencomplex is omgebouwd. Als een pand in verschillende stadia tot woning wordt omgevormd, moet ter bepaling van de leeftijd van die woning zijn voldaan aan de voorwaarde dat zij voor minimaal 50% bestaat uit delen die ouder zijn dan
t 9%-tarief terecht is toegepast, baseert de Belastingdienst zich op de gegevens uit de BAG (Basisregi-

straties Adressen en Gebouwen) en de BRP (Basisregistratie Personen). Bij twijfel of een woning voldoet aan de ouderdomseis van twee jaar, kan de schilder/stukadoor desgewenst een verklaring laten tekenen door de opdrachtgever.

10.3.8.2 9%-tarief: schilderwerk

Onder schilderen wordt in dit verband verstaan: het verwerken en aanbrengen van een verf- of schildersysteem. Met het aanbrengen van een verf- of schildersysteem wordt gedoeld op het geheel van werkzaamheden dat samenhangt met het voorbehandelen van een bepaalde ondergrond en het in aansluiting daarop afwerken van die ondergrond met bepaalde verfproducten (zoals lakverven, vernissen en beitsen). Het binnen een verfsysteem aanbrengen van flakes op trappen en vloeren in woningen ouder dan twee jaar, valt onder de post. De werkzaamheden bestaan uit het aanbrengen van een speciale kleeflaag op de ondergrond, het in de kleeflaag blazen van de flakes (decoratieve, gepigmenteerde kunststofdeeltjes, ook wel verfvlokken genoemd) en het afwerken met een speciale laklaag. Het aanbrengen van wrapfolie op objecten zoals bijv. keukens, valt niet onder de post. Het aanbrengen van wrapfolie valt zowel naar de wijze van verwerken en aanbrengen, als naar maatschappelijke opvattingen, niet aan te merken als een verfproduct of -systeem. Als sprake is van een verfproduct valt ook het aanbrengen van een giet- of een coatingvloer in woningen ouder dan twee jaar onder het 9%-tarief.
Uit de hiervóór opgenomen omschrijving van het begrip 'verf- of schildersysteem' volgt dat de *voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden* die een schilder moet verrichten voordat hij kan overgaan tot het *eigenlijke schilderwerk* ook onder het 9%-tarief vallen.
Onder de *voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden* bij schilderwerk vallen:

- het schoonmaken, wassen, ontvetten, afbranden, afbijten en schuren van de te schilderen ondergrond;
- zgn. preventief onderhoud: het repareren van de te schilderen ondergrond met materiaal dat van een andere aard is
  kelijke materiaal waaruit de ondergrond bestaat. Bij een houten ondergrond valt te denken aan het herstel met verfproducten en pasteuze materialen zoals plamuur en houtrotrenoveerpasta's (vooral epoxypasta's). Bij een betonnen ondergrond gaat het om (kleinschalig) herstel met kunststofgebonden mortels;
- het herstel van omtrekspelingen: het afschaven van ramen en deuren vanwege de laagdikte en kleefkracht van v
- kitwerk dat een onderdeel vormt van het verfsysteem: het dichtkitten van openstaande verbindingen in de te schi
  en het vervangen/herstellen van de kitvoeg tussen het glas en het raam- of deurkozijn,
  het stralen van vooral metalen en betonnen ondergronden voor zover beperkt tot het handmatig of mechanisch reinigen en verwijderen van oude verflagen waarna binnen dezelfde opdracht een verfproduct wordt aangebracht;
- het afplakken van de omgeving van de te schilderen ondergrond c.q. het afdekken van ruimten waarbinnen schil
  (met afplaktape, plastic e.d.).

Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden worden meestal niet afzonderlijk aan de opdrachtgever gefactureerd maar zijn in de prijs van het schilderwerk verwerkt. De werkzaamheden van een anti-vochtspecialist bestaande in het vochtvrij maken van een kelder zijn niet aan te merken als voorbereidende handelingen met het oog op het verantwoord afwerken van de wanden via een schilder- of stuclaag en vallen niet onder de post. De werkzaamheden zijn met name gericht op en hebben als voornaamste doel het waterdicht maken van de kelderruimte.
Het *eigenlijke schilderwerk* omvat de volgende werkzaamheden:

- het verwerken en aanbrengen van impregneer- en voorstrijkmiddelen, grondverf, hechtprimer e.d.;
- het verwerken en aanbrengen van lakverf, structuurverf, vernis, beits, betonverf e.d. op de ondergrond.

'Verwerken en aanbrengen' als bedoeld in de zin hiervóór, kan gebeuren met allerlei hulpmiddelen zoals de spuit, de kwast en de roller. Ook het schilderen via gieten en dompelen kan als 'verwerken en aanbrengen' worden aangemerkt. Het spuiten van keukens en binnendeuren van woningen ouder dan twee jaar valt ook onder het 9%-tarief als de spuitwerkzaamheden niet in de woning maar in de werkplaats van de schilder plaatsvinden.
Werkzaamheden die te ver afstaan van het eigenlijke schilderwerk zijn aan het 21%-tarief onderworpen. In dit verband zijn o.m. de volgende werkzaamheden te noemen:

- zgn. curatief onderhoud, dat is het herstel van de te schilderen ondergrond met nieuwe, vervangende delen die b
  teriaal dat identiek is aan het oorspronkelijke materiaal van de ondergrond. Als curatief onderhoud is bijv. aan te merken het aanbrengen van houten inzetstukken in houten kozijnen ter plaatse van hoekverbindingen en het vervangen van houten onderdorpels;
- het vervangen van ramen, deuren en kozijnen;
- kitverwerking als constructieve handeling zoals het dichtmaken van dilataties, het afkitten van bouwelementen aa
- betonreparatie, dat is het grootschalig herstel van een betonnen ondergrond met materiaal dat identiek is aan het
  materiaal van de ondergrond;
- het stralen van stenen, metalen en betonnen ondergronden (bijv. het schoonstralen van gevels);
- het impregneren en injecteren van stenen, metalen en betonnen ondergronden;
- het enkel herstellen van voegen in metselwerk;
- het aanbrengen van glas met de daarbij behorende werkzaamheden (zoals het plaatsen van glaslatten en het aanbrengen van kitwerk).

Het schuren en lakken van (parket- of andere houten) vloeren valt alleen onder de post als die vloer in bouwkundig opzicht deel uitmaakt van de woning.

10.3.8.3 9%-tarief: stukadoorswerk

kking op de volgende werkzaamheden:

- de voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden die een stukadoor moet verrichten voordat hij kan overgaan tot het eigenlijke stucwerk;
- het eigenlijke stucwerk.

Als *voorbehandelings- en voorbereidingswerkzaamheden* bij stukadoorswerk zijn aan te merken:

- het lossteken van de loszittende stuclaag;
- het voorbereiden van de ondergrond ten behoeve van het (nieuw) aan te brengen stucwerk, zoals voorlijmen, imp of reinigen en het stellen van de benodigde stukadoorsprofielen;
- het aanbrengen van zgn. pleisterdragers ten behoeve van o.m. plafondwerk, zoals stucanet, steengaas en stucp kadoorsgipsplaten), zodat het stucwerk kan worden afgewerkt;
- het afplakken van de omgeving van de te stukadoren ondergrond c.q. het afdekken van ruimten waarbinnen stukadoorswerkzaamheden plaatsvinden (met behulp van plastic, afplaktape e.d.).

De hiervóór bedoelde voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden worden meestal niet afzonderlijk aan de opdrachtgever gefactureerd, maar zijn in de prijs voor het stukadoorswerk verwerkt.

Het *eigenlijke stucwerk* bestaat uit het herstellen van een bestaande stuclaag of het aanbrengen van een nieuwe stuclaag. Het gaat hier om het handmatig of machinaal verwerken, aanbrengen en afwerken van één of meerdere lagen cement-, gips-, kalk- of kunststofgebonden pleister in pasteuze vorm. Bij pleister in pasteuze vorm valt te denken aan diverse soorten kant-en-klare mortels, sierpleister (bijv. spachtel, structuur- of decorpleister en marmerpleister) en aan spuitpleister (spack). Ook het aanbrengen van decoratieve lijsten, ornamenten e.d. aan wanden en plafonds valt hieronder.

Met 'verwerken, aanbrengen en afwerken' wordt gedoeld op elke toepassing van de bij het stukadoorswerk gebruikte hulpmiddelen, zoals de spuit, kwast, roller en spaan.

Onder het 21%-tarief vallen de werkzaamheden die te ver afstaan van het specifieke stukadoorswerk, zoals het plaatsen van gipswanden, het aanbrengen van tegels op wanden en het leggen van vloeren.

10.3.8.4 Behangen

Het aanbrengen van behang en de noodzakelijke en direct daarmee samenhangende voorbereidingswerkzaamheden vallen onder het 9%-tarief als het een woning betreft die ouder is dan twee jaar. De levering van het behang zelf is belast met 21%.

10.3.9 9%-tarief: Tabel I, post b-9

Besloten busvervoer, openbaar vervoer en taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000 , taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto, en het vervoer van personen met luchtvaartuigen indien de plaats van vertrek en de plaats van bestemming in Nederland zijn gelegen voor zover dat vervoer geschiedt met ballonnen of met luchtvaartuigen die zijn ingericht voor het vervoer van zieken of gewonden

Onder 'vervoer van personen' vallen bijv. vistrips. Daarvan is sprake als sportvissers met een schip naar een vislocatie worden gebracht waar zij – aan boord van dat schip – in de gelegenheid worden gesteld om te vissen of als sportvissers in een schip door een ander schip worden gesleept naar de vislocatie. Goedgekeurd is dat het vervoer van personen met door paarden voortbewogen rijtuigen onder de post valt. Voorbeelden van diensten die niet onder de post vallen:

- het beoefenen van de zeilsport op individuele basis of door een klein aantal personen, al dan niet onder leiding v
- het tegen vergoeding gebruik laten maken van een tolweg;
- de enkele verhuur van een autobus;
- het ter beschikking stellen van paarden voor paardrijlessen;
- het geven van gelegenheid tot deelname aan een puzzeltocht in een vervoermiddel.

Het begrip 'vervoer van personen' moet naar spraakgebruik worden uitgelegd. Redelijke wetstoepassing brengt volgens de staatssecretaris van Financiën met zich dat voor de gevallen waarin art. 11, lid 1, onderdeel h., Wet OB (zie 12.7) geen toepassing vindt onder vervoer van personen ook wordt verstaan 'het vervoer van een stoffelijk overschot'.

Het gecombineerde vervoer van een medisch team en menselijke organen vormt voor de btw één dienst die is aan te merken als personenvervoer. Het 9%-tarief ziet niet op het binnenlandse vervoer van personen met luchtvaartuigen. Dit geldt echter niet voor ballonvaarten en vluchten van ambulance- of traumahelikopters.

Zie 8.4 voor personenvervoer dat onder de reisbureauregeling valt.

10.3.9.1 9%-tarief: Wet personenvervoer 2000

Op grond van de Wet personenvervoer 2000 wordt verstaan onder:

- besloten busvervoer: personenvervoer per bus, niet zijnde openbaar vervoer;
- openbaar vervoer: voor een ieder openstaand personenvervoer volgens een dienstregeling met een auto, bus, tr een via een geleidesysteem voortbewogen voertuig;
- taxivervoer: personenvervoer per auto tegen betaling, niet zijnde openbaar vervoer.

Bij voertuigen die via een geleidesysteem worden voortbewogen, gaat het om voertuigen die zich voortbewegen langs daartoe in, op of boven de grond geconstrueerde (hulp)banen of kabels. Hieronder vallen o.m. trolleybussen, kabelbanen en magneettreinen.

Onder taxivervoer valt mede het vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafenissen en crematies. Bij taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto moet worden gedacht aan het vervoer met bijv. een motortaxi, tuktuk en fietstaxi. De post is van toepassing op het vervoer van personen inclusief het vervoermiddel dat zij bij zich hebben tijdens het vervoer.
Diensten waarbij de klant in diens eigen auto door een ondernemer wordt vervoerd, zijn niet aan te merken als taxivervoer in de zin van de post. In die gevallen zorgt de ondernemer ervoor dat de klant en diens auto worden vervoerd naar de plaats die de klant bepaalt.

10.3.9.2 9%-tarief: veerdiensten

Veerdiensten die op basis van een uit 1972 stammende goedkeuring tot 31 december 2002 niet aan de heffing van btw waren onderworpen, kunnen die goedkeuring blijven toepassen. Daarbij geldt wel als voorwaarde dat wordt afgezien van het recht op aftrek van voorbelasting. Zodra een exploitant van een veerdienst geen gebruik meer wil maken van deze goedkeuring (bijv. omdat hij de voorbelasting op investeringen in aftrek wil brengen), wordt hij voor alle door hem geëxploiteerde veerdiensten in de btw-heffing betrokken. Deze keuze is voor hem definitief, want terugkeer naar de goedkeuring is niet mogelijk (Besluit nr. CPP2002/3003M). De staatssecretaris van Financiën heeft de Tweede Kamer met een brief in 2012 nader geïnformeerd over de btw-behandeling van veerdiensten. Deze brief van 2012 (nr. DGB2012/2505U) impliceert geen wijziging op het bestaande beleid in de zin dat terugkeer naar de goedkeuring nog steeds niet mogelijk is.

10.3.10 9%-tarief: Tabel I, post b-10

Geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden

Het begrip 'kamp- en vakantiebestedingsbedrijf moet naar spraakgebruik worden uitgelegd. Zo is sprake van een vakantiebestedingsbedrijf als een stacaravan die de eigenaar zelf gebruikt en die op een gehuurde plaats staat ook regelmatig aan derden wordt verhuurd. Hierbij geldt niet de voorwaarde dat de verhuurder de bijkomende diensten verricht die campingbedrijven normaliter wel verrichten.
Het geven van gelegenheid tot kamperen in de zin van de post moet worden uitgelegd naar spraakgebruik. In elk geval behoort hiertoe het geven van gelegenheid tot het plaatsen van tenten, caravans en zomerhuisjes.
Onder de post valt ook het verhuren in het kader van het kamp- en vakantiebestedingebedrijf van afgebakende stukjes grond waarop de huurders semipermanente huisjes bouwen of stacaravans plaatsen. De huurders huren de stukjes grond meestal voor meerdere jaren en hebben het recht gebruik te maken van de accommodatie van het bedrijf (toiletgelegenheid, speelterrein, parkeerplaats enz.). Het feit dat de mogelijkheid tot overnachten gedurende de winterperiode ontbreekt, doet aan de toepassing van het 9%-tarief niet af.
Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

- het geven van gelegenheid tot het plaatsen van tenten en badcabines of strandhuisjes op het strand evenals de v bines of strandhuisjes op het strand. Onder de term 'strandhuisjes' wordt in dit verband verstaan cabines die op het strand langs de duinrand, en meestal op een fundering, zijn geplaatst. De cabines worden gebruikt als omkleedruimte en als afgesloten plek voor strandspullen. Ze zijn niet bestemd om er te overnachten;
- de verhuur van ligplaatsen voor pleziervaartuigen. Zie 10.3.10.1
- het bieden van gelegenheid aan kortkampeerders (meestal watersporters) tot plaatsing van hun caravan, camper daartoe ingerichte parkeerplaatsen op de camping tijdens hun afwezigheid.

De volgende prestaties van een kamp- en vakantiebestedingsbedrijf, wanneer verricht aan de kampeerders, vallen onder de post:

- het verstrekken van gas, elektriciteit en/of water;
- het geven van gelegenheid tot douchen;
- het geven van gelegenheid tot het wassen en drogen van kleding;
- het geven van gelegenheid tot het plaatsen van een auto.

Niet onder de post vallen verder de volgende prestaties:

- het enkel geven van gelegenheid tot parkeren van vervoermiddelen;
- de verhuur van tenten aan niet campinggasten;
- de levering van campinggas in standaard gasflessen;
- het toegang verlenen tot een internetverbinding (HR, nr. 19/02227, ECLI:NL:HR:2021:230);
- het geven van gelegenheid tot winterstalling.

Zie 10.3.11.1 voor het begrip 'verblijf voor een korte periode'.

10.3.10.1 9%-tarief: watersportbedrijven

De activiteiten van watersportbedrijven bestaan o.m. uit het voor recreatieve doeleinden verhuren van ligplaatsen voor vaartuigen en van aan het water gelegen percelen grond. Alleen als de prestatie van het watersportbedrijf bestaat uit de verhuur van een stuk grond waarop een tent of een caravan kan worden geplaatst, is het 9%-tarief van toepassing. De verhuur van de ligplaats is belast met 21% (Hof Den Haag, nr. 10/00216, ECLI:NL:GHSGR:2011:BR2028 en HvJ EU, *'Segler-Vereinigung Cuxhaven eV'*, zaak C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138).
Als naast de verhuur van een ligplaats de gelegenheid wordt gegeven op de grond daadwerkelijk een tent of caravan te plaatsen, zijn verschillende tarieven van toepassing. Zo nodig moet de prijs worden gesplitst (Hof Amsterdam, nr. 08/00303, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI3399). Anders oordeelde de rechter in het geval waarin de huurders van caravanstandplaatsen de mogelijkheid

hadden daarbij een boot af te meren. Hiervoor waren geen specifieke voorzieningen aangebracht. De gehele prestatie werd door de rechtbank aangemerkt als 'het gelegenheid geven tot kamperen' (Rb. Leeuwarden, nr. 11/1285, ECLI:NL:RBLEE:2012:BX9981).
Een zeilschool organiseert zeil- en vakantieweken voor jongeren, met en zonder overnachting. De rechter oordeelde dat de arrangementen met overnachting uit twee kenmerkende diensten bestaan, namelijk zeilonderricht en het verstrekken van logies. Het verstrekken van logies is belast met 9%. Zie 10.3.11. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat ook het zeilonderricht op een gemarkeerd deel van het openbare vaarwater onder omstandigheden belast is met 9%. Zie 10.3.3.1.

10.3.11 9%-tarief: Tabel I, post b-11

Verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden

Onder het verstrekken van logies binnen de in de post genoemde accommodaties vallen:

- de seizoenverhuur van gemeubileerde kamers en gemeubileerde woningen;
- de verhuur van verblijfsruimte die is toegerust (volledig ingericht) om daarin kort te verblijven;
- de verhuur van gemeubileerde zomerhuisjes en stacaravans;
- het gedurende een zeiltocht verstrekken van logies aan boord van een met schipper en bemanningslid gehuurd
- de verhuur van een gemeubileerd(e) woning/appartement door een belastingplichtige aan een zgn. 'short stay'-o

organisatie de onroerende zaak op eigen naam en voor eigen risico gaat doorverhuren aan de gasten.

Zie 10.3.10 voor het toepassen van het 9%-tarief op bijkomende prestaties die worden verricht aan personen aan wie logies wordt verstrekt.
De begrippen 'hotel', 'pension' en 'vakantiebestedingsbedrijf' moeten naar spraakgebruik worden uitgelegd. Zo is sprake van een vakantiebestedingsbedrijf als een vakantiewoning, die door de eigenaar zelf wordt gebruikt, door hem ook regelmatig voor korte perioden aan derden wordt verhuurd. Hierbij geldt niet de voorwaarde dat deze verhuurder bijkomende diensten verricht die hotel-, pension- of campingbedrijven normaliter wel verrichten. Volgens Rechtbank Noord-Nederland is het 9%-tarief niet van toepassing op het gebruik dat de eigenaar zelf privé maakt van zijn vakantiewoning (nrs. 16/2429 t/m 16/2431, ECLI:NL:RBNNE:2018:2463). Zie 20.4.4.1. De post is wel van toepassing op het ter beschikking stellen van een vakantieaccommodatie aan een vakantiebestedings- of dergelijk bedrijf dat de accommodatie gebruikt voor het verstrekken van logies aan personen die daar voor een korte periode verblijf houden. De door ziekenhuizen geboden mogelijkheid om tegen vergoeding gebruik te maken van een door het ziekenhuis of een afzonderlijke instelling geëxploiteerd gastenverblijf wordt als het verstrekken van logies in de zin van de post aangemerkt.
De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van hotelkamers aan prostituees die de kamers huren om hun beroep uit te oefenen, belast is met 21% (nr. 13/03833, ECLI:NL:HR:2014:583).

10.3.11.1 9%-tarief: verblijf voor korte periode

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of sprake is van verblijf voor een korte periode. Als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarnaar verplaatsen, is in ieder geval sprake van een verblijf voor een korte periode. Hierbij is ook relevant of de verhuurder volgens het contract met inachtneming van het huurrecht, een maximale huurtermijn van zes maanden heeft bedongen. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden, rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat er toch sprake is van een verblijf voor een korte periode zoals hiervóór bedoeld. Als de gast het middelpunt van zijn maatschappelijk leven overbrengt naar het verblijf bijv. door daar permanent te gaan wonen, is geen sprake van een verblijf voor korte periode. Niet relevant is of het verstrekken van de ingerichte accommodatie gepaard gaat met bijkomend dienstbetoon dat gebruikelijk is in de hiervóór bedoelde sectoren (zoals het schoonmaken van de verblijfsruimte, het regelen van bed- en badlinnen en het bieden van een ontbijtgelegenheid).

10.3.11.2 9%-tarief: opvang van asielzoekers

De (enkele) verhuur van accommodaties voor de opvang van asielzoekers door hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijfexploitanten aan het Centraal Orgaan voor de opvang van Asielzoekers (COA) of het ministerie van Veiligheid en Justitie (hierna: V&J) valt onder de post. In dit verband speelt een rol dat het verblijf van de asielzoekers in de desbetreffende accommodatie ondanks de soms relatief lange duur ervan naar zijn aard is te beschouwen als een verblijf voor een korte periode.
De enkele verhuur van ongemeubileerde onroerende accommodaties buiten het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf (bijv. kloosters en kantoorruimten) voor de tijdelijke opvang van asielzoekers, valt niet onder de post. Deze verhuur is vrijgesteld. Zie 13.5.7.
De enkele verhuur van roerende zaken voor de tijdelijke opvang van asielzoekers is belast naar het 21%-tarief. Het gaat hier om o.m. de verhuur van stacaravans en containers. Exploitanten van hotels, pensions, campings, vakantiebungalowparken, passagiersschepen e.d. verzorgen op basis van contracten met het COA of met het ministerie van V&J ook 'all-in'-pakketten met betrekking tot de tijdelijke opvang van asielzoekers. Het all-inpakket omvat o.m. het aan asielzoekers verschaffen van (gemeubileerd) onderdak, maaltijden, bewassing, het verstrekken van energie (gas, elektra e.d.) en het verschaffen van (enige) begeleiding. Op dit pakket van prestaties is de post van toepassing. Dit is ook het geval als de exploitant voor het verzorgen van de all-inopvang van asielzoekers twee afzonderlijke vergoedingen ontvangt, één voor de verhuur van de accommodatie en één voor de door hem voor de verdere opvang en verzorging van de asielzoekers (maaltijdverstrekking, bewassing e.d.) verrichte prestaties. De bedragen die de exploitant ontvangt voor het vrijhouden van kamers voor
kken van non-foodartikelen (zoals zeep, tandpasta en shampoo) aan die personen kunnen delen in de

toepassing van het 9%-tarief. Het door de exploitant namens het COA of het ministerie van V&J aan asielzoekers doorbetaalde kleding- en zakgeld blijft als doorlopende post buiten de heffing.
Als een deel van de ten behoeve van de tijdelijke opvang van asielzoekers gehuurde accommodatie wordt gebruikt als kantoorruimte voor personen die belast zijn met de uitvoering van het asielbeleid (bijv. personeelsleden van het COA en het ministerie van V&J), bestaat er volgens de staatssecretaris van Financiën vanwege het rechtstreekse verband met de opvang van asielzoekers geen bezwaar tegen dat de verhuur van het kantoorgedeelte het btw-tarief volgt dat geldt voor de verhuur van het resterende deel van de accommodatie.

10.3.11.3 9%-tarief: opvang van dak- en thuislozen

Voor de tijdelijke opvang van dak- en thuislozen in pensions e.d. kan op overeenkomstige wijze worden gehandeld als bij de tijdelijke opvang van asielzoekers. Zie 10.3.11.2.

10.3.12 9%-tarief: tabel I, post b-12

Verstrekken van voedingsmiddelen als bedoeld in post a-1, voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf

Het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse (bijv. in een restaurant) kan niet als een levering van goederen worden aangemerkt, maar is een dienst (HvJ EU, *'Faaborg-Gelting Linien'*, zaak C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184). Omdat post a-1 (zie 10.2.1) alleen geldt voor leveringen, is die post niet van toepassing op het verstrekken van spijzen en dranken in restaurants e.d. Om die spijzen en dranken toch te belasten naar het 9%-tarief is post b-12 in de wet opgenomen. Voor de toepassing van het btw-tarief is het onderscheid tussen post a-1 en post b-12 in feite dus theoretisch van aard. Het leveren of verstrekken van de voedingsmiddelen als bedoeld in post a-1 is steeds belast naar het 9%-tarief. Eerst moet worden vastgesteld of een voedingsmiddel onder post a-1 kan worden gerangschikt. Als dat niet het geval is, zoals voor geldt alcoholhoudende dranken, kan post b-12 ook geen toepassing vinden (nr. 18/00405, ECLI:NL:HR:2019:1724).
De verstrekking in snackbars, snackwagens, bioscoopfoyers, kantines van sportverenigingen e.d. van versbereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie vormt een levering van goederen, tenzij de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, overheersen. De activiteiten van een partyservice zijn aan te merken als diensten, tenzij spijzen worden geleverd zonder verdere aanvullende dienstverlening of wanneer de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is (HvJ EU, *'Manfred Bog'*, zaak C-497/09, ECLI:EU:C:2011:135). De mogelijkheid bestaat dat een restauranthouder aan groepen de gelegenheid biedt tot het bereiden van maaltijden onder professionele begeleiding. Het kenmerkende element van de prestatie voor de deelnemers is het samen nuttigen van een maaltijd. Deze dienstverlening van de restauranthouder kan daarom onder de post worden gerangschikt. Als een ondernemer als 'thuiskok' bij klanten thuis eten kookt en daarna uitserveert is de post op de door hem verrichte prestatie van toepassing.
Sommige bakkers organiseren kinderfeestjes. Onder leiding van een gediplomeerde bakker worden door de kinderen koekjes en broodjes gebakken die de kinderen mee naar huis nemen. Tijdens het feestje presenteert de bakker veelal koekjes en limonade. Soms wordt een film vertoond over (de geschiedenis van het) broodbakken. Er is sprake van één prestatie die dicht aanligt tegen de normale bedrijfsvoering van de bakker. Die prestatie kan onder de post worden gerangschikt. Niet onder de post vallen kookcursussen waarbij de kennisoverdracht het kenmerkende element van de prestatie is en het nuttigen van spijzen en dranken van bijkomstige aard.

10.3.12.1 9%-tarief: mixdranken

Mixdranken zijn dranken die tot stand komen door samenvoeging van één of meer alcoholhoudende dranken met één of meer alcoholvrije dranken. Alcoholhoudende dranken (> 1,2%) zijn in beginsel belast naar het algemene tarief. Voor mixdranken die worden verstrekt voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf is goedgekeurd dat mag worden gehandeld alsof de samenstellende dranken afzonderlijk worden verstrekt. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- de ondernemer moet de in de mixdrank verwerkte hoeveelheden van de samenstellende dranken ook in ongemod aanbieden, en
- de verkoopprijs van de mixdrank is gelijk aan de som van de prijzen die voor de samenstellende dranken in reken gebracht als zij afzonderlijk verstrekt zouden worden

Als gevolg van deze goedkeuring kan het 9%-tarief worden toegepast op dat deel van de verkoopprijs dat is toe te rekenen aan de alcoholvrije bestanddelen. Als de ondernemer een forfaitaire berekeningsmethode toepast, moet de splitsing geschieden volgens de gekozen methode. Hierbij kan de toepassing van artt. 17 en 17a Uitv.besl. OB voor deze dranken achterwege blijven. Zie 29.2.
Voor mixdranken die niet aan de hiervóór genoemde voorwaarden voldoen, moet de wettelijke regeling onverkort worden toegepast. Als de mixdrank meer dan 1,2% alcohol bevat, is het algemene tarief van toepassing.
Ook mixdranken die in verpakking worden geleverd door bijv. supermarkten en slijterijen, vallen niet onder het 9%-tarief. Zie 10.2.1.5.

10.3.13 9%-tarief: Tabel I, post b-14

Verlenen van toegang tot:

a. **circussen;**
b. **dierentuinen;**
c. **openbare musea of verzamelingen, daaronder begrepen nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen, zoals ieën;**

d. **muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen opera's, operettes, dansen, pantomimes, revues, musicals en cabarets, alsmede lezingen, met uitzondering van peepshows en andere optredens die primair zijn gericht op erotisch vermaak;**

e. **bioscopen;**

f. **sportwedstrijden, sportdemonstraties e.d.;**

g. **attractieparken, speel- en siertuinen en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen.**

10.3.13.1 9%-tarief: circussen

Onder het begrip 'circussen' kunnen naar het spraakgebruik slechts worden verstaan voorstellingen waarin uitvoeringen en attracties van uiteenlopende aard, zoals van hogeschoolruiters, acrobaten, jongleurs, goochelaars, clowns en gedresseerde dieren, elkaar afwisselen. Het optreden van de Spaanse Rijschool, dat zich beperkt tot de klassieke paardrijkunst, is geen circusvoorstelling (HR, nr. 26.407, ECLI:NL:HR:1989:ZC4178).

10.3.13.2 9%-tarief: dierentuinen

Onder dierentuinen vallen voor het publiek toegankelijke inrichtingen waarin gespecialiseerde dierenverzamelingen zijn ondergebracht. Dat met de toegang tot de dierentuin tevens toegang wordt verkregen tot een restaurant en speeltuin staat toepassing van het 9%-tarief niet in de weg.

10.3.13.3 9%-tarief: musea

Onder 'openbare musea' of 'verzamelingen' worden verstaan instellingen die zich ten doel stellen goederen van historisch, cultureel, wetenschappelijk en/of maatschappelijk belang te verzamelen, te bewaren, eventueel wetenschappelijk te onderzoeken en (ten minste een deel van) deze goederen tentoon te stellen voor het publiek voor doeleinden van studie, educatie en recreatie. Zowel het verlenen van toegang tot permanente museaverzamelingen (de eigen collectie) als het verlenen van toegang tot wisseltentoonstellingen en verzamelingen valt onder de post. De begrippen 'musea' en 'verzamelingen' hebben voor een groot deel dezelfde inhoud. Als regel wordt met het begrip 'museum' gedeeld op een gebouw waarin een bepaalde verzameling goederen is ondergebracht. Er zijn ook verzamelingen die niet in een gebouw zijn ondergebracht, maar toch als een museum zijn te beschouwen, zoals een openluchtmuseum.
Het begrip 'verzameling' wordt vooral gebruikt om collecties aan te duiden die niet in een bepaald gebouw zijn ondergebracht, zoals een hortus botanicus en een beeldenverzameling op een bepaald terrein. Het moet dan gaan om een duurzaam samenhangende collectie goederen.
Als museum of verzameling is aan te merken:

- een voor publiek opengestelde kubuswoning (ook wel boom- of paalwoning genoemd) die is ingericht als ruimte voor een tentoonstelling met speciaal voor deze woning ontworpen inventaris (waaronder speciaal vervaardigde schilderijen) en waarin ook een doorlopende expositie aanwezig is over de achtergronden, het ontstaan en de bouw van dergelijke woningen;
- een monumentale kerk met museale objecten. Het verlenen van toegang tot steigers en dakgoten rond een derge kerk om reliefs, luchtbooggfiguren of andere beelden aan de buitenkant van die kerk te bezichtigen, valt onder de post.

De Hoge Raad heeft aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag voorgelegd over de toepassing van het 9%-tarief bij de rondleiding door het stadion van AFC Ajax en een bezoek zonder gids aan het museum van Ajax. In casu staat vast dat de rondleiding de hoofddienst vormt en het bezoek aan het museum een bijkomende dienst is zodat beide elementen één prestatie vormen. Het Hof van Justitie overweegt dat deze dienst geheel belast is met 21%. Het feit dat indien de diensten afzonderlijk zouden worden verricht, verschillende tarieven zouden gelden, is daarbij niet van belang (HvJ EU, '*Stadion Amsterdam CV*', zaak C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22).
Niet als musea of verzamelingen zijn aan te merken:

- beurzen en tentoonstellingen, omdat hierbij het verkoopbevorderende karakter vooropstaat en niet het oogmerk e goederen bijeen te brengen en te verzamelen;
- natuurparken, omdat er geen sprake is van doelbewust bijeengebrachte collectie

Samenhangende prestaties

Alleen nauw met het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen verband houdende leveringen van goederen vallen onder de post, bijv. plattegronden, posters en ansichtkaarten waarop voorwerpen zijn afgebeeld en die behoren tot de collectie van het museum of tot de verzameling.
Goedgekeurd is dat nauw met het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen verband houdende diensten onder de post worden gerangschikt. Voorbeelden van dergelijke diensten:

- de verhuur aan bezoekers van walkmans met bijbehorende geluidscassettes waarin informatie wordt verschaft ove tentoongestelde goederen;
- het verzorgen van rondleidingen (aan groepen) door de exploitant van het museum of de verzameling.

Niet onder de post vallen:

- ansichtkaarten en posters met afbeeldingen van voorwerpen uit andere museumcollecties of verzamelingen;
- ksartikelen, zoals kleding, vazen, speelgoed, pennen, portefeuilles, videobanden, cd's e.d.;

- souvenirs (zoals kopjes, borden, lepeltjes, tegeltjes e.d.) en siervoorwerpen (sierschalen, sierpoppen, sieraden e
- replica's of voorbeelden van voorwerpen die in het museum of de verzameling tentoon worden gesteld, zoals ets beeldjes, miniaturen, etnografische maskers, fossielen, mineralen;
- fotokopieën die worden geleverd met het oogmerk de informatie die een collectiestuk bevat over te dragen, zoals (deel van een) boek;
- het verzorgen van rondleidingen door anderen dan de exploitant van het museum of de verzameling.

10.3.13.4 9%-tarief: muziek- en toneeluitvoeringen

Bij het verlenen van toegang tot de in de post genoemde podiumkunsten gaat het om optredens van de uitvoerders van de in de post bedoelde podiumkunsten waarvoor afzonderlijk toegang wordt verleend, d.w.z. dat voor de optredens daadwerkelijk aparte toegangsbewijzen worden verstrekt. Zo heeft de post geen betrekking op het verlenen van toegang tot bijv. een discotheek of buitenterrein, waarbij het optreden van de artiest(en) een ondergeschikte betekenis heeft en waarbij voor dat optreden geen afzonderlijke toegangsprijs in rekening wordt gebracht. Het verlenen van toegang tot een 'show' waarbij het geheel van het aangebodene wordt ervaren als cultureel amusement/vermaak, valt onder de post. Het aangebodene kan dan, als het geheel onderdeel is van de show, bijv. bestaan in het optreden van een band, een lezing, interviews met gasten over culturele onderwerpen, een presentatie van een culturele agenda enz. Het verlenen van diensten op het gebied van muziek- en toneeluitvoeringen aan organisatoren van muziek- en toneeluitvoeringen kan niet onder de post worden gerangschikt, omdat deze diensten als zodanig niet zijn aan te merken als het verlenen van toegang tot muziek- en toneeluitvoeringen. Als deze diensten zijn aan te merken als optredens door uitvoerende kunstenaars, is post b-17 van toepassing.

Het rollenspel waarin de gasten van dinnergameshows door de organisator een rol krijgen toebedeeld, is niet aan te merken als een toneel of muziekuitvoering in de zin van de post (Rb. Haarlem, nr. 06/5370, ECLI:NL:RBHAA:2007:BF6572).

Muziekfestivals (een samenvoeging van verscheidene muziekuitvoeringen) kunnen in hun totaliteit worden aangemerkt als een muziekuitvoering in de zin van de post. Danceparty's zijn evenementen waarbij diskjockeys en/of livemuzikanten optreden. Deze party's zijn te beschouwen als muziekuitvoeringen in de zin van de post. Hof Arnhem-Leeuwarden (nr. 19/01372, ECLI:GHARL:2020:9475) heeft geoordeeld dat de tabelpost ook van toepassing is op het toegang verlenen tot een danceclub waar dj's optreden. Het aanbod van dj's in deze danceclub is namelijk vergelijkbaar met het aanbod op een danceparty. Het artistieke niveau, de naamsbekendheid en de professionaliteit van de optredende artiesten zijn niet van belang.

Het verlenen van toegang tot voorstellingen van poppenspelers of poppentheaters kan worden gerangschikt onder deze post.

Een peepshow (een erotische voorstelling op een draaiende schijf) en elk ander optreden dat primair is gericht op erotisch vermaak (zoals een erotisch getinte paaldansact) zijn nimmer aan te merken als een toneeluitvoering.

De staatssecretaris schrijft in een brief aan de Tweede Kamer (nr. 2021-0000023774) dat de digitale uitzending van een muziek- en/of toneeluitvoering niet onder de tabelpost valt.

10.3.13.5 9%-tarief: lezingen

Bij het begrip 'lezingen' moet vooral worden gedacht aan literaire of wetenschappelijke lezingen. Bij literaire of wetenschappelijke lezingen gaat het om lezingen die bijdragen aan het culturele leven. Alleen de dienst bestaande uit het verlenen van toegang tot vorenbedoelde lezingen valt onder de post.

Het bijwonen van een seminar valt niet onder de tabelpost. Weliswaar kan een lezing deel uitmaken van een seminar, maar een seminar biedt meer en heeft eerder het karakter van een (intensieve) cursus gericht op het bestuderen, bespreken en oplossen van praktische vraagstukken en problemen. De betaling voor seminars heeft dan ook niet het karakter van het verlenen van toegang, zoals dat wel het geval is bij de overige in onderdeel d. genoemde culturele activiteiten.

Voordrachten en dergelijke diensten die strekken tot bevordering van de wetenschap of algemene ontwikkeling kunnen onder voorwaarden onder een vrijstelling vallen. Zie 12.14.

10.3.13.6 9% tarief: bioscopen

Onder het begrip 'bioscoop' is naar spraakgebruik te verstaan een voor het publiek tegen betaling toegankelijke inrichting waarin als hoofdactiviteit films worden vertoond. Uit de gebruikelijke betekenis van het woord 'bioscoop' en de context waarin dit begrip moet worden uitgelegd, vloeit voort dat de post niet van toepassing is op het door een consument individueel bekijken van één of meer films of filmfragmenten in een afgesloten ruimte als bijv. een sekscabine (HvJ EU, *'Erotic Center'*, zaak C-3/09, ECLI:EU:C:2010:149).

Het geven van gelegenheid tot het bekijken van een film met een VR-bril in een daartoe ingerichte ruimte, kwalificeert niet als het verlenen van toegang tot een bioscoop omdat geen sprake is van het gezamenlijk met andere bezoekers bekijken van een film.

De aard van de vertoonde films of de techniek van de filmvertoning speelt voor de toepassing van deze post geen rol.

De verhuur van voorbespeelde videocassettebanden en van andere beelddragers valt niet onder de post.

10.3.13.7 Sportwedstrijden

De post heeft uitsluitend betrekking op het verlenen van toegang aan toeschouwers van sportwedstrijden, -demonstraties e.d. Sportwedstrijden e.d. zijn manifestaties waar mensen actief sport beoefenen in de zin van post b-3. Sportdemonstraties zijn bijv. shows van de Harlem Globetrotters (basketbal), voorstellingen van de Spaanse Rijschool (paardendressuur) en shows van Wrestlemania (worstelen).

Het 9%-tarief geldt volgens de rechter ook voor een voetbalclub in het betaalde voetbal waar een zgn. businessclubpakket en een zgn. logepakket aan zakelijke klanten worden aangeboden (Rb. Haarlem, nr. 08/3303, ECLI:NL:RBHAA:2009:BK0427).
Sportverenigingen vallen voor veel van hun prestaties onder een vrijstelling. Het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties e.d. is hiervan uitgezonderd. Zie 12.4. Als echter de entreegelden samen met de ontvangsten voor overige fondswervende diensten niet meer bedragen dan € 50 000 per jaar, geldt ook hiervoor een vrijstelling. Zie 12.20.1. Wordt de grens van € 50 000 overschreden, dan zijn de entreegelden belast en geldt het 9%-tarief.
Inschrijfgelden die deelnemers betalen om te kunnen deelnemen aan een wedstrijd, een demonstratie e.d. kunnen onder post b-3 vallen. Zie 10.3.3.

10.3.13.8 9%-tarief: attractieparken, speel- en siertuinen, voorzieningen voor dagrecreatie

Het verlenen van toegang tot attractieparken, speel- en siertuinen en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen, valt onder post b-14, onderdeel g. Deze post is alleen van toepassing als aan alle volgende criteria wordt voldaan:

- er is sprake van het verlenen van toegang;
- er is sprake van vermaak en dagrecreatie;
- er is een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening.

Toegang verlenen

Met betrekking tot het 'toegang verlenen tot' moet het geheel van de aangeboden prestaties in het oog worden gehouden. Niet doorslaggevend is dat er sprake is van één entreeprijs. Ook bij het berekenen van toegang voor de afzonderlijke attracties kan de post van toepassing zijn als de attracties een integrerend onderdeel vormen van een attractiepark of een andere primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening. De verhuur van trapkarren, fietsen en tandems door de exploitant van een recreatiebedrijf kwalificeert niet als het verlenen van toegang en is dus belast met 21% (Hof Den Haag, nr. 17/00882, ECLI:NL:GHDHA:2018:642). Het door de exploitant van een attractiepark tegen een afzonderlijke vergoeding gelegenheid geven tot deelname aan een puzzeltocht (via de terbeschikkingstelling van een voertuig) die nagenoeg geheel plaatsvindt buiten dat park, valt niet onder de post. Dat is ook het geval als de start en finish van de puzzeltocht in het attractiepark zijn.

Vermaak en dagrecreatie

Het recreatieve aspect staat bij de in de post bedoelde voorzieningen voorop. Of dat het geval is, moet naar spraakgebruik worden beoordeeld. Bij een samenstel van handelingen moet worden beoordeeld wat het kenmerkende element van het samenstel is. Aan het recreatieve aspect moeten andere eventueel aanwezige aspecten van de voorzieningen ondergeschikt zijn.
Het verlenen van toegang tot de Huishoudbeurs, de RAI, nulbeurzen e.d. valt niet onder de post, omdat bij deze voorzieningen het verkoopbevorderende aspect vooropstaat.
Het verlenen van toegang tot een jaarlijks van plaats naar plaats reizend theaterevenement waar verschillende theatervoorstellingen op een dag kunnen worden bezocht, valt niet onder de post. Het (dag)recreatieve aspect van het evenement is ondergeschikt aan het culturele aspect van de voorstellingen. Bovendien is niet voldaan aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van een permanent ingerichte voorziening. Wel kan (weer) het 9%-tarief van toepassing zijn omdat het een toneeluitvoering betreft. Zie 10.3.13.4. Een voorziening waar door middel van het beoefenen van bepaalde (kans)spelen een bepaald geldbedrag kan worden gewonnen, valt niet onder de post. Het spelen met geld c.q. het winnen van een geldbedrag staat voorop, het (dag)recreatieve aspect van het spelen is daaraan ondergeschikt. Bovendien is veelal geen sprake van het tegen vergoeding verlenen van toegang tot de voorziening (Hof Amsterdam, nr. 08/00176, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI4297).

Primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening

Een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening is een terrein of gebouw met voorzieningen die zijn gericht op vermaak en recreatie (hierna aan te duiden als recreatieve inrichting). De dienst van een exploitant van een escaperoom is belast naar het 9%-tarief als een dergelijke ruimte is aan te merken als een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening. Dat de ruimte slechts voor een vooraf vastgestelde tijdsduur aan de gebruiker ervan ter beschikking staat, is daarvoor geen belemmering. Het geven van gelegenheid tot het bekijken van een film met een VR-bril in een daartoe ingerichte ruimte kan kwalificeren als het verlenen van toegang tot een voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening als de ruimte primair en permanent is ingericht voor vermaak en dagrecreatie. Dat de ruimte slechts voor een vooraf vastgestelde tijdsduur aan de gebruiker ervan ter beschikking staat, is daarvoor geen belemmering.
Eenmalige of jaarlijks terugkerende evenementen en exposities die gedurende een beperkte tijdsduur plaatsvinden voldoen niet aan het vereiste dat de voorziening permanent moet zijn ingericht en vallen daarom niet onder de post. De voorziening moet gedurende minimaal twee maanden jaarlijks aaneensluitend geopend zijn, wil zijn voldaan aan het begrip 'permanent'. Om te kunnen worden aangemerkt als een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening moet sprake zijn van voldoende zelfstandigheid van de voorziening. De achterzaal van een café waar permanent oud-Hollandse spellen staan opgesteld is niet aan te merken als een dergelijke voorziening. Een (voetbal)stadion of dergelijke voorziening is niet aan te merken als een primair voor vermaak en dagrecreatie ingerichte

voorziening, maar als een sportaccommodatie die primair is ingericht voor het beoefenen van sport (HR, nr. 11/00463, ECLI:NL:HR:2012:BX4042).

Concrete situaties

De volgende concrete situaties kunnen worden genoemd.

- *Attractieparken.* Een afgebakend terrein of park waarin als regel een veelheid van bezienswaardigheden aanwezig is waar(mee) het publiek zich na betaling van een toegangsprijs (al dan niet per attractie) kan vermaken. De toegang valt onder het 9%-tarief.
- De niet-winstbeogende *speeltuin*verenigingen zijn vrijgesteld. Zie 12.5.2. Zij vallen daarom niet onder de post. Het verlenen van toegang tot *kinderboerderijen* valt onder de post. Niet alleen is een kinderboerderij aan te merken als een voorziening voor vermaak en dagrecreatie, ook ligt een kinderboerderij in het verlengde van een speeltuin.
- *Siertuinen* worden voor het publiek opengesteld primair om er te recreëren en ideeën op te doen over de inrichting en opbouw van tuinen. Het verkoopbevorderende karakter is bij siertuinen van bijkomstige aard. Het tegen betaling verlenen van toegang tot *modeltuinen* bij tuincentra e.d. valt niet onder de post. Het verkoopbevorderende karakter van deze prestatie staat voorop. Het recreatieve karakter is secundair.
- *Parken.* Grote parken en tuinen, zoals het Nationale Park de Hoge Veluwe, waarbij het aspect van dagrecreatie de boventoon voert, zijn aan te merken als primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen. De toegang valt onder het 9%-tarief.
- *Forellenvijvers.* Op een complex van een aantal forellenvijvers, een kikkerpoel, speeltoestellen voor kinderen en een vlindertuin is het mogelijk om tegen een extra vergoeding zelf forellen te vangen. Het complex wordt beschouwd als recreatieve inrichting. De activiteit wordt naar maatschappelijke opvattingen gezien als vermaak en dagrecreatie en dus is de toegang belast met 9%.
- *Midgetgolfbanen.* Op een complex met een aantal midgetgolfbanen, bos en park met vijverpartijen, watervallen, fonteinen en een miniatuur van een kasteel kan tegen vergoeding op een van de midgetgolfbanen worden gespeeld. Het complex wordt beschouwd als recreatieve inrichting. Het spelen van midgetgolf op deze banen wordt naar maatschappelijke opvattingen gezien als vermaak en dagrecreatie. De vergoeding is dus belast met 9% (HR, nr. 35.414, ECLI:NL:HR:2000:AA6207).

  Vuur- en kerktorens. De beklimming van een vuurtoren is belast met 21% (Hof Leeuwarden, nr. 98/01197, ECLI:NL:GHLEE:2000:BH9407). Volgens de rechter valt ook niet onder de post het tegen betaling gebruikmaken van een lift in een kerktoren (HR, nr. 41.864, ECLI:NL:HR:2006:AY7699).
- Het geven van gelegenheid tot *seksueel vermaak* is belast met 21% (HR, nr. 12/01314, ECLI:NL:HR:2014:145).
- *Family entertainment center.* De ondernemer beschikt over een ruimte met 70 apparaten. Op de apparaten kunnen 50 verschillende spellen gespeeld worden. De speler moet daarvoor een 'playcard' aanschaffen waarop een tegoed kan worden gestort. Met dit tegoed kunnen de spellen worden gespeeld. Volgens de Hoge Raad (nr 19/01505, ECLI:NL:HR:2021:453) is de tabelpost niet van toepassing.
- *Tuktuk-arrangement.* De ondernemer biedt diverse recreatie-arrangementen aan, waaronder het rijden in gemotoriseerde tuktuks. De instructie, start en prijsuitreiking vinden plaats op haar eigen terrein. De af te leggen route loopt over de openbare weg die niet is afgesloten voor andere weggebruikers. Rechtbank Gelderland (nr. AWB 17/5122, ECLI:NL:RBGEL:2019:2084) oordeelt dat dit arrangement niet onder de tabelpost valt omdat het rijden in de tuktuk grotendeels buiten het recreatieterrein plaatsvindt.

Arrangementen; verhuur

Door diverse bedrijven wordt op een eigen locatie een grote verscheidenheid aan activiteiten aangeboden, meestal in de vorm van een arrangement. Het kan daarbij gaan om activiteiten zoals paintball, lasergame, touwtrekken, een parcours met touwbruggen en netten en soortgelijke al dan niet sportieve activiteiten. Veel van deze arrangementen worden aangeboden voor groepen deelnemers in het kader van personeelsuitstapjes, teambuildingdagen, cursusonderbrekingen, vrijgezellenparty's e.d. Hoewel een aantal van de activiteiten sportieve elementen bevat, is het geheel nadrukkelijk gericht op het recreatieve aspect. Als de activiteiten plaatsvinden op een recreatieve inrichting, kan het 9%-tarief op grond van de post worden toegepast.

De betreffende ondernemers bieden soms de mogelijkheid om activiteiten te organiseren op een andere locatie, naar keuze van de klant. Als die locatie geen recreatieve inrichting is, is op deze prestatie het 21%-tarief van toepassing. Als de hiervóór vermelde activiteiten echter op of in een sportaccommodatie, zoals gedefinieerd in post b-3, worden georganiseerd, bestaat er geen bezwaar tegen om de sportaccommodatie voor deze gelegenheid als recreatieve inrichting te beschouwen. Als voor de recreatieve activiteiten gebruik wordt gemaakt van accommodaties die worden gevormd door openbare ruimten die alleen voor de duur van een bepaalde sportbeoefening als sportaccommodatie zijn aan te merken, kan het 9%-tarief op grond van deze post geen toepassing vinden.

VOORBEELD Het wandelparcours van de Nijmeegse Vierdaagse is als sportaccommodatie aangemerkt gedurende de duur van dat sportevenement. Zie 10.3.3.1. Dit leidt er niet toe dat het 9%-tarief op grond van de post van toepassing is als op dat wandelparcours op een later moment recreatieve activiteiten worden verricht.

De *verhuur* van een recreatieve inrichting is vrijgesteld. Zie 10.3.3.2 voor de afbakening tussen verhuur en toegang verlenen tot een recreatieve inrichting.

***LET OP** Bij arrangementen van sportieve of recreatieve activiteiten waarbij tevens spijzen en dranken worden verstrekt, kan dit laatste een afzonderlijke prestatie zijn. Deze moet dan afzonderlijk op haar fiscale merites worden beoordeeld. Zie 9.3.2.*

10.3.13.9 9%-tarief: garderobe en parkeren

Het gebruik van de garderobe is te beschouwen als een bijkomende dienst, die op dezelfde wijze wordt belast als de hoofddienst. Bij het gebruik van de garderobe van een in de post opgenomen voorziening zijn drie situaties te onderscheiden:

- het gebruik van de garderobe is in de toegangsprijs begrepen (9%);
- de bezoeker betaalt een aparte vergoeding aan de exploitant van de voorziening (9%); of
- voor het gebruik van de garderobe wordt een afzonderlijke vergoeding betaald aan een andere ondernemer (21

In het laatste geval vormt de dienst voor de desbetreffende ondernemer de hoofddienst, die enkel bestaat uit het in bewaring nemen van jassen e.d.

Zie 9.3.2.1 voor het geven van gelegenheid tot parkeren.

10.3.14 9%-tarief: Tabel I, post b-15

Diensten van exploitanten van reizende inrichtingen voor vermaak op kermissen

Het gaat hier om *diensten* verleend door exploitanten van vermaakinrichtingen die van kermis naar kermis reizen. Leveringen vanuit de in de post bedoelde reizende inrichtingen vallen niet onder de post. Voor de leveringen van snoep en andere etenswaren geldt het 9%-tarief op grond van post a-1. Zie 10.2.1.

10.3.15 9%-tarief: Tabel I, post b-16

Oplevering van roerende zaken als bedoeld in onderdeel a. door degene die de zaken heeft vervaardigd

Degene die uit materialen die hem door de opdrachtgever ter beschikking zijn gesteld een nieuw roerend goed maakt, verricht een dienst. Als dit nieuwe goed is genoemd in een van de posten a-1 t/m a-48 van Tabel I, is de dienst door de vervaardiger belast met 9%. Op deze wijze is er geen tariefverschil tussen de aankoop van een goed en het onder terbeschikkingstelling van stoffen laten maken van een goed. Als voorbeeld kan worden genoemd het inbinden van boeken. Zie 10.2.10.5.

Aanpassingen aan confectieschoenen door een orthopedisch technicus die leiden tot de vervaardiging en oplevering van nieuw orthopedisch schoeisel vallen onder de post. Zie 10.2.13.10. Voor de oplevering van die nieuwe goederen is het dus niet noodzakelijk dat de functie van de oorspronkelijke goederen, in casu een schoenenfunctie, is gewijzigd.

Het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groenten e.d. werd in het verleden door de Hoge Raad aangemerkt als de oplevering van roerende zaken (nr. 32.593, ECLI:NL:HR:1997:AA3346). De oplevering van deze goederen was daardoor aan het 9%-tarief onderworpen als die goederen waren opgenomen in onderdeel a. van Tabel I. Het Stenholmen-arrest van het Hof van Justitie heeft echter bepaald dat in deze gevallen geen sprake kan zijn van de oplevering van roerende zaken (zaak C-320/02, ECLI:EU:C:2004:213). Het gevolg van deze uitspraak is dat dan het opfokken of opkweken voor derden niet onder het 9%-tarief valt. Dit vindt de staatssecretaris van Financiën ongewenst en daarom heeft hij een voorstel voor een wetswijziging ingediend om het 9%-tarief toe te passen op het opfokken van de in post a-4 bedoelde dieren alsmede het opkweken van de in de posten a-1 t/m a-3 en a-48 bedoelde goederen. Dit wijzigingsvoorstel ligt al jaren ter behandeling bij het parlement. Vooruitlopend op de wetswijziging is goedgekeurd dat prestaties die als gevolg van het Stenholmen-arrest aan het 21%-tarief zijn onderworpen, vooralsnog belast zijn met 9%. De diensten die onder deze goedkeuring vallen, betreffen o.m. het opkweken van planten, groenten e.d.

Onder de goedkeuring valt ook het zodanig trainen van een dier dat op basis van het oude arrest van de Hoge Raad een 'nieuw' goed' ontstaat (nr. 32.593, ECLI:NL:HR:1997:AA3346).

De opfok van paarden houdt in de zuivere opfok en de africhting. In de praktijk wordt onder "zuivere opfok" verstaan de tijd waarin het jonge paard kan opgroeien tot jong volwassen paard. Gedurende deze periode wordt het paard verzorgd, groeit het op in groepsverband en wordt het sociaal en handelbaar gemaakt. Er worden geen prestaties van het jonge paard verwacht. De africhting is het (verder) socialiseren van het paard, het zadelmak maken van het paard en het paard zodanig africhten dat het geschikt is voor gebruiksdoeleinden als rij- of menpaard. De africhtingsfase duurt, wil deze fase nog worden gerekend tot de opfokperiode, niet langer dan zes maanden. Bij een langere termijn is het aan de africhter om aan te tonen dat geen sprake is van training. De africhtingsfase eindigt in ieder geval als er een startkaart wordt aangevraagd of aan het einde van het vijfde levensjaar van het paard. Het trainen van een paard tot dressuur- of springpaard op E- of ander niveau behoort niet tot de opfok van paarden.

10.3.16 9%-tarief: Tabel I, post b-17

Het optreden door uitvoerende kunstenaars

10.3.16.1 9%-tarief: uitvoerende kunstenaars

Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een optreden door een uitvoerende kunstenaar, is bepalend of een artistieke prestatie wordt verricht. De post is ook van toepassing op uitvoerende kunstenaars die hun diensten door middel van een rechtspersoon verlenen. De post is in elk geval van toepassing op optredens door kunstenaars die uitvoeringen zijn als bedoeld in post b-14, onderdeel d. Het gaat daarbij om muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen opera's, operettes, dansen, pantomimes, revues, musicals en cabarets. Zie 10.3.13.4.

De toepassing van de post is echter niet beperkt tot dergelijke uitvoeringen. Ook de publieksoptredens van andere uitvoerende kunstenaars zoals komieken, goochelaars en buiksprekers vallen onder de post.

De post geldt ook voor de diensten van sneltekenaars en karikaturisten bij bedrijfsfeesten, workshops enz., voor en te midden van publiek. De post geldt niet voor het maken van sneltekeningen/karikaturen die anders dan bij wijze van een publieksoptreden worden gemaakt. Een diskjockey, videojockey en master of ceremony/vocalist bezit de hoedanigheid van uitvoerend kunstenaar voor zijn optreden op danceparty's, festivals en poppodia. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft bepaald dat de tabelpost niet van toepassing is op de diensten die een zelfstandig trouwambtenaar en ceremoniespreker verricht bij ceremonies waarbij geen huwelijken worden voltrokken (nr. BRE 17/8017, ECLI:NL:RBZWB:2019:913).

Optredens van (aankomende) circusartiesten vallen onder de post omdat deze optredens elementen bevatten uit optredens van uitvoerende kunstenaars. Het 9%-tarief geldt alleen voor optredens. Daaronder moet worden verstaan: optredens die middellijk of onmiddellijk door het publiek kunnen worden beluisterd of aanschouwd. Repetities die samenhangen met en noodzakelijk zijn voor die optredens worden hieronder begrepen.

Onder de post kunnen bijv. worden gerangschikt:
- het optreden van musici voor televisie of radio (al dan niet 'live' uitgezonden) of voor een cd-opname;
- het optreden van een acteur in een (reclame)film;
- het uitvoeren van muziek voor een film;

rollenspellen in het kader van cursussen gespeeld door acteurs.

Niet onder de post vallen:
- het spel van gasten van dinnergameshows die door de organisator een rol krijgen toebedeeld;
- de diensten van een regisseur, geluidstechnicus of fotomodel;
- de werkzaamheden die een bekend acteur als trouwambtenaar verricht (Rb. Noord-Holland, nr. AWB 19/1050, E HO.2019.10360);

diensten van schrijvers en componisten. Diensten door schrijvers en componisten zijn vrijgesteld. Zie 12.15

- het geven van gelegenheid tot deelname aan een optreden en het organiseren van optredens. Een optreden als de tabelpost, maar het 9%-tarief is niet van toepassing als de dirigent op projectbasis koren en concerten organiseert (Rb. Noord-Nederland, nr. 19/3679, ECLI:NL:RBNNE:2020:3339).

Deze personen zijn geen uitvoerende kunstenaars die zelf een artistieke prestatie verrichten.

Het deelnemen van een acteur aan een spelprogramma voor de televisie is geen optreden omdat niet wordt opgetreden als acteur. Een door een pianist verzorgde begeleiding bij ballet- of koorrepetities is ook geen optreden omdat geen sprake is van een uitvoering die middellijk of onmiddellijk door publiek wordt aanschouwd of beluisterd.

10.3.16.2 9%-tarief: bemiddeling voor uitvoerende kunstenaars

Uitvoerende kunstenaars verlenen hun prestaties doorgaans door tussenkomst van een bemiddelaar. Daarbij komen in de praktijk twee vormen voor:

1. De bemiddeling leidt ertoe dat een overeenkomst tot stand komt tussen de uitvoerende kunstenaar en de opdrachtgever. Het optreden van de uitvoerende kunstenaar is aan het 9%-tarief onderworpen als de zgn. artiestenregeling omzetbelasting niet op hem van toepassing is. Zie 5.4.6.1. De dienst van de bemiddelaar is belast met 21%.
2. De bemiddelaar sluit op eigen naam maar op order en voor rekening van derden (zie 7.2.3) overeenkomsten met de uitvoerende artiesten en de opdrachtgevers. De vergoeding die voor het optreden aan de opdrachtgever in rekening wordt gebracht, dus inclusief de vergoeding voor de bemiddelingsdienst (soms ook wel 'uitkoopsom' genoemd), is onderworpen aan het 9%-tarief. Ook de dienst die de uitvoerende kunstenaar verleent aan de bemiddelaar is belast met 9%.

10.3.17 9%-tarief: Tabel I, post b-19

Aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten

Voor de uitleg van het begrip 'woning' wordt aangesloten bij de in post b-8 gegeven uitleg van dit begrip. Zie 10.3.8.1.

10.3.17.1 9%-tarief: aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal

De post heeft alleen betrekking op diensten en niet op leveringen van isolatiemateriaal, daaronder begrepen het aanbrengen van een goed aan een ander goed. Zie 6.2.8. De kosten van in eigen productie vervaardigde materialen zien, ook waar het de factor arbeid betreft, geheel op de levering van de materialen. De post is alleen van toepassing bij het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen. De werkzaamheden moeten erop zijn gericht de woning energiezuiniger te maken. Dit kan bijv. worden bereikt door middel van het aanbrengen van glaswol, steenwol, polyurethaan (PUR/PIR), thermoskussens, schelpen, kleikorrels of EPS 'piepschuim'. Het isoleren van de bodem van een woning met isolatiemateriaal valt ook onder de post. Dit geldt eveneens isoleren van de fundering vanaf de bodem van de kruipruimte tot de vloer. Het aanbrengen van isolatiemateriaal aan de binnen- of buitenzijde van de gevel en/of het vullen van de spouwmuur met isolatiemateriaal vallen ook onder de post. Ook het aanbrengen van (isolatie)glas kan onder de post worden gerangschikt. De post is niet van toepassing op de arbeidscomponent die ziet op het vervangen van een bestaand kozijn in het kader van het aanbrengen van extra isolerend glas, ook niet als vaststaat dat dit noodzakelijk is voor het aanbrengen van de isolerende beglazing. Constructieonderdelen zoals ramen en deuren zijn een normaal onderdeel van de woning en zijn als zodanig geen isolatiemateriaal. *Schilrenovatie* is een manier van renoveren van oude woningen. Bij schilrenovatie worden de voor-, achter- en kopgevel plus het dak van de woning vervangen. Na het verwijderen van de bestaande gevels worden nieuwe prefabgevels geplaatst. Deze gevels bevatten al kozijnen, ramen, deuren en doorvoeren voor kabels en leidingen. Men kan kiezen uit verschillende kozijnen, deuren en kleuren van de gevel. Indien een kruipruimte aanwezig is, wordt de beganegrondvloer van isolatie voorzien. Op die manier krijgt de woning een allesomsluitende, comfortabele en eigentijdse jas. In bijzondere gevallen is het ook mogelijk dat isolerende gevelelementen aan een bestaande gevel worden aangebracht zonder kozijnen, ramen, deuren enz. erin. De arbeidsuren voor het aanbrengen van isolerende gevelelementen zonder deuren, ramen enz. zijn belast naar het 9%-tarief ingevolge deze post. Het aanbrengen van de geprefabriceerde complete gevelelementen als onderdeel van het renoveren van oude woningen kan niet worden aangemerkt als het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal. De arbeidsuren voor het aanbrengen zijn daarom belast met 21%.

Volgens een tijdelijk gepubliceerd bericht op de website van de Belastingdienst valt het aanbrengen van een groendak niet onder de tabelpost. Een groendak is een bestaand dak dat wordt bedekt met een drainagemat, vervolgens met een mat met kunstmatige bodem en tenslotte met een mat met beplanting. De planten voor het groendak vallen wel onder het 9%-tarief. Zie 10.2.22.6.

10.3.17.2 9% tarief: voorbereidende werkzaamheden

Werkzaamheden die te ver afstaan van het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal vallen niet onder deze post. Te denken valt aan sloopwerkzaamheden zoals het verwijderen van de oude vloer, het dak of de kozijnen voorafgaand aan de daadwerkelijke isolatiewerkzaamheden. Ook het aanbrengen van zonwering of een dakkapel valt niet onder de post omdat geen sprake is van het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal.

Het komt voor dat bij het vervangen van bestaande delen van een woning, zoals een dak of een muur, werkzaamheden betrekking hebben op zowel de vervanging/vernieuwing van de bestaande delen als op het aanbrengen van isolatiemateriaal. In dat geval mag voor de tarieftoepassing worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vervanging/vernieuwing en een deel dat betrekking heeft op de isolatiewerkzaamheid. Als bijv. een bestaand dak wordt vervangen door een rieten dak, waarbij dit dak is geplaatst op isolatiemateriaal, geldt het 9%-tarief alleen voor de werkzaamheden met betrekking tot het isolatiemateriaal. Riet kan volgens de Belastingdienst niet worden aangemerkt als een dergelijk materiaal.

Het hiervóór vermelde standpunt geldt ook als bij verbouw, aanbouw of uitbouw van een woning isolatiewerkzaamheden worden verricht. Als de werkzaamheden alleen vervanging betreffen, bijv. een oud dak wordt vervangen door een nieuw (rieten) dak zonder dat isolatiemateriaal wordt aangebracht, valt het geheel onder het 21%-tarief.

10.3.17.3 9%-tarief: isolatiemateriaal

Het 9%-tarief is niet van toepassing op de materialen die worden aangebracht, maar geldt alleen voor de component "arbeid". Onder de component "arbeid" worden mede begrepen andere kosten die rechtstreeks aan een renovatiedienst zijn toe te rekenen zoals de huur van apparatuur en zgn. voorrijkosten. De verhouding tussen materialen en isolatiewerkzaamheid wordt in beginsel vastgesteld door de ondernemer die de bedragen factureert voor materiaal en werkzaamheden. Als voor het geheel (maken en aanbrengen van materiaal) één vergoeding in rekening wordt gebracht, moet voor de splitsing tussen materiaal- en arbeidskosten worden aangesloten bij de marktwaardemethode. Dit betekent een vergelijking met soortgelijke prestaties op de markt. Als soortgelijke prestaties ontbreken, wordt aangesloten bij een splitsing op basis van de kostprijs. Zie 9.3.6. De kosten van in eigen productie vervaardigde materialen vallen geheel onder materiaalkosten (ook de factor arbeid). Overheadkosten mogen naar evenredigheid over de twee kostenposten worden verdeeld. Hierbij kan bijv. worden gedacht aan de kosten van de huur van een steiger voor het aanbrengen van dakisolatie.

10.3.18 9%-tarief: Tabel I, post b-20

Verrichten schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen

Schoonmaakwerk *in* de woning valt onder het 9%-tarief. Schoonmaakwerkzaamheden aan de *buitenkant* van woningen, zoals gevelreiniging en glazenwassen, alsmede specifieke schoonmaakdiensten binnen woningen, zoals schoorsteenvegen en cv-reiniging, en andere niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker behorende diensten, vallen buiten de reikwijdte van de post. Alle schoonmaakwerkzaamheden die meestal door speciale bedrijven met bijzondere apparatuur worden verricht (zoals het in de was zetten van parketvloeren, het reinigen van portieken met hogedrukreinigers, brand- en roetreiniging, schoonmaak bij zware vervuiling, reiniging waterschade, ontruimen en reiniging na overlijden bewoner), behoren niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker en vallen dus niet onder de post.

Voor de betekenis van het begrip "woning" wordt aangesloten bij de toelichting van post b-8. Zie 10.3.8.1.

Het schoonmaken van een gesloten galerij (inpandige gemeenschappelijke ruimte) kan tot de post worden gerekend. Het schoonmaken van ramen aan de buitenzijde van de flat aan een open galerij valt niet onder de post.

Huishoudelijke verzorging is vrijgesteld voor zover het personen betreft die voor thuiszorg geïndiceerd zijn op grond van de Wmo 2015.

10.3.19 9%-tarief: Tabel I, post b-21

Het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a-30 of het verlenen van toegang tot nieuwswebsites zoals die van dagbladen, weekbladen en tijdschriften, mits deze uitgaven, onderscheidenlijk nieuwswebsites niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal, of uit video-inhoud of beluisterbare muziek

10.3.19.1 9%-tarief: langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a-30

Het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a-30 (zie 10.2.10) is een elektronische dienst. Zie 7.5.9

Om te bepalen of sprake is van een langs elektronische weg geleverde of uitgeleende uitgave als bedoeld in post a-30, moet worden getoetst of de uitgave vergelijkbaar is met een fysieke uitgave waarop het 9%-tarief van toepassing is. De via elektronische weg geleverde uitgave moet dus qua inhoud en gebruik vergelijkbaar zijn met de fysieke uitgave. In de parlementaire toelichting op deze tabelpost is onder andere het volgende opgenomen.

Voor de vraag of een langs elektronische weg geleverde (of uitgeleende) uitgave qua inhoud en gebruik onder het 9%-tarief kan vallen, zijn de kaders zoals die zijn gesteld voor de fysieke uitgaven leidend. Of sprake is van een langs elektronische weg geleverd boek e.d. wordt beoordeeld naar maatschappelijke opvattingen. De inhoud moet in ieder geval statisch zijn en voor alle afnemers hetzelfde. Teksten die bestaan uit reacties van gebruikers van websites en apps vallen daar bijvoorbeeld niet onder. Het geheel moet een boek, dagblad, weekblad of tijdschrift vormen. Het is niet vereist dat er voor elke elektronische uitgave een wat betreft de leesinhoud vergelijkbare fysieke tegenhanger bestaat. Indien een fysieke uitgave niet in aanmerking zou komen voor de toepassing van het 9%-tarief komt de vergelijkbare gedigitaliseerde inhoud ook niet in aanmerking voor de toepassing van het 9%-tarief. De gedigitaliseerde inhoud van elektronische uitgaven biedt de mogelijkheid functionaliteit toegankelijk te maken die voor fysieke uitgaven niet beschikbaar is. Daarbij kan worden gedacht aan het kopiëren en plakken van tekst, het navigeren via een inhoudsopgave of een zoekfunctie, het aanpassen van de weergave via het vergroten en verkleinen van de tekst en de aanpassing van de lichtintensiviteit. Dergelijke functies, die naar hun aard verbonden zijn aan elektronische uitgaven, staan niet aan de toepassing van het 9%-tarief in de weg. Wanneer een langs elektronische weg geleverde uitgave bestaat uit dynamische en technologische elementen zoals interactieve kaarten, recensies, reacties, spelletjes en communicatiemogelijkheden, vindt het 9%-tarief ook geen toepassing. Dergelijke elektronische diensten zijn niet vergelijkbaar met een fysieke uitgave. Bijvoorbeeld het leveren van een app met toeristische informatie valt niet onder het 9% tarief als die app bestaat uit beschrijvingen van bezienswaardigheden, interactieve plattegronden, de mogelijkheid om reviews te plaatsen en te lezen en de mogelijkheid om gesproken woorden te vertalen naar, en uit te laten spreken in een andere taal. Dergelijke interactieve mogelijkheden ontbreken immers bij een fysieke uitgave. Ook het leveren van toegang tot een product met berichten over de actuele weersontwikkeling, zoals neerslag en temperatuur, valt niet onder het 9%-tarief. De producten waarbij de primaire dienstverlening is gericht op het toegang verlenen tot een databank met daarin bijvoorbeeld boeken, kranten en tijdschriften, (kunnen) vallen onder het 9%-tarief. De aangeboden inhoud kan immers overeenkomen met inhoud die in aanmerking komt voor het 9%-tarief en ook het gebruik van het product hoeft niet af te wijken. Niet onder het 9%-tarief vallen de producten (databanken) waarbij de primaire dienstverlening is gericht op het toegankelijk maken van informatie. Bij dergelijke diensten is geen sprake van het leveren van elektronische uitgaven omdat de prestatie niet de toegang tot leesinhoud betreft maar de mogelijkheid om informatie te doorzoeken en te ordenen.

Overeenkomstig het toepassingsbereik van post a-30 (zie 10.2.10.3) kan het 9%-tarief ook van toepassing zijn op langs elektronische weg geleverde digitale educatieve informatie onder voorwaarde dat deze informatie uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs en dat dit laatste objectief kenbaar of duidelijk is. Aan de hand van objectieve maatstaven zal moeten worden beoordeeld of een product aan dit criterium voldoet. Een duidelijke aanwijzing hiervoor is dat een product direct en (vrijwel) uitsluitend wordt geleverd aan of is voorgeschreven door onderwijsinstellingen. Hiermee wordt bedoeld dat het product nagenoeg uitsluitend is ontwikkeld met het oog op opname in de lespakketten van onderwijsinstellingen. Daarentegen zal digitale educatieve informatie die niet voldoet aan de hiervoor genoemde voorwaarden maar wel in de reguliere detailhandel of onlinewinkels wordt verkocht, niet kunnen worden aangemerkt als educatieve informatie bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs die kan delen in het 9%-tarief.

VOORBEELD 1 Het downloaden van een boek dat verder alleen op een USB-stick is uitgebracht. Het boek wordt langs elektronische weg geleverd. In dit geval is het boek ook digitaal uitgegeven op een USB-stick. Wanneer het boek wordt gedownload, wordt daarom dezelfde leesinhoud geleverd als bij de uitgave die onder post a-30 valt (het boek op de USB-stick). Het 9%-tarief is van toepassing.

VOORBEELD 2 Het downloaden van een boek dat niet fysiek is uitgegeven. Er is sprake van een boek dat langs elektronische weg wordt geleverd. Voor toepassing van het 9%-tarief is niet vereist dat er daadwerkelijk een vergelijkbare fysieke tegenhanger bestaat. Ook wanneer een boek wordt geleverd dat niet fysiek is uitgegeven maar bijv. alleen per download beschikbaar is, vindt het 9%-tarief toepassing.

VOORBEELD 3 Het downloaden of per e-mail ontvangen van een pdf-bestand van een ook op papier uitgegeven krant. De krant wordt langs elektronische weg geleverd. In dit geval wordt een identieke krant die onder post a-30 valt ook fysiek uitgegeven. De papieren krant en de langs de elektronische weg geleverde krant zijn vergelijkbaar. Het 9%-tarief vindt toepassing.

VOORBEELD 4 Het downloaden van een luisterboek. Het boek wordt langs elektronische weg geleverd. Luisterboeken op dragers zoals een USB-stick vallen reeds onder het 9%-tarief. Zie 10.2.10.2. Het luisterboek dat via elektronische weg wordt geleverd is vergelijkbaar. Het 9%-tarief is van toepassing.

10.3.19.2 9%-tarief: verlenen van toegang tot nieuwswebsites zoals die van dagbladen, weekbladen en tijdschriften

De tabelpost ziet op websites waarop nieuws, actualiteiten en achtergrondinformatie (bijv. als uitvloeisel van journalistiek onderzoek) is te lezen, waarbij voor iedere afnemer dezelfde leesinhoud beschikbaar is. Nieuwswebsites – waaronder begrepen apps – van dagbladen vallen onder het 9%-tarief. Door de modale consument worden deze producten gezien als dagblad. Het is inherent aan een nieuwswebsite dat de daarop gepubliceerde artikelen voortdurend worden ververst en dat er bijv. een door de afnemer aangebrachte voorkeursselectie van de nieuwsberichten te verkrijgen is. Deze mogelijkheden doen daarom niet af aan de toepassing van het 9%-tarief. De aanwezigheid van eventuele podcasts, puzzels, voorgelezen tekst, een mogelijkheid tot het geven van commentaar e.d., mits bijkomstig aan de gepubliceerde artikelen en nieuwsberichten, staat toepassing van het 9%-tarief niet in de weg. Het 9%-tarief is niet van toepassing voor zover via de nieuwswebsite of app andere elektronische diensten worden geleverd.

De uitgaven en nieuwswebsites mogen niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal of uit video-inhoud of beluisterbare muziek. Met video-inhoud wordt bedoeld bewegend beeld, al dan niet voorzien van geluid. Met beluisterbare muziek wordt niet bedoeld audiomateriaal dat de inhoud van een luisterboek vormt.

11 Nultarief

11.1 Nultarief

Artt. 9, 17d en 20 Wet OB; artt. 12 en 12a Uitv.besl. OB

De Nederlandse omzetbelasting wil in beginsel alleen het verbruik van goederen in Nederland belasten. Als goederen in het buitenland worden verbruikt, drukt daarop in beginsel geen Nederlandse omzetbelasting. Dit wordt bereikt door het nultarief toe te passen op leveringen van goederen aan:

- afnemers (zowel ondernemers als particulieren) in niet-EU-lidstaten (uitvoer). Zie 2.1.6
- ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers in andere EU-lidstaten (intracommunautaire levering). In de a wordt dan btw geheven wegens intracommunautaire verwerving. Bij leveringen aan particulieren in andere EU-lidstaten geldt het nultarief niet. Zie 2.1.9.

Verder geldt het nultarief voor een aantal andere transacties in het internationale goederen- en dienstenverkeer. Al deze leveringen en diensten zijn opgesomd in Tabel II. Zie 36.1.2.

In onderdeel a. van Tabel II zijn de *goederen* opgesomd die onder het nultarief vallen. Zie 11.2.1. In onderdeel b. van Tabel II zijn de *diensten* genoemd die zijn belast met het nultarief. Zie 11.3.1.

Let wel, deze leveringen, diensten, intracommunautaire verwervingen en invoer zijn wel belast, maar het tarief is nihil. Dit houdt in dat de leverancier of importeur over de vergoeding voor deze diensten en leveringen geen omzetbelasting hoeft te betalen, maar dat hij wel recht heeft op aftrek van voorbelasting. Bij een vrijstelling daarentegen is de leverancier weliswaar geen omzetbelasting verschuldigd over de vrijgestelde prestatie(s), maar hij kan dan geen voorbelasting aftrekken. Zie 2.1.7

LET OP De ondernemer die het nultarief toepast, moet aantonen dat dit juist is. Hij moet dit doen aan de hand van boeken en bescheiden. Het te leveren bewijs hoeft niet aan speciale eisen te voldoen (HR, nr. 43.205, ECLI:NL:HR:2009:BD3075). Zie bijv. 16.1.6 en 17.1.4.

11.1.1 Nultarief: diplomatieke vrijstellingen, beleggingsgoud

Voor bepaalde leveringen en diensten aan diplomatieke en internationale organisaties geldt een bijzondere vrijstelling van btw. De vrijstelling houdt in dat de organisatie de haar in rekening gebrachte btw kan terugvragen bij de Belastingdienst. In sommige gevallen mag de leverancier het nultarief toepassen. Ook voor diensten in het kader van ontwikkelingswerk kan het nultarief van toepassing zijn. Zie 11.4.

Bij de levering van beleggingsgoud geldt een vrijstelling. In afwijking van de gewone vrijstellingen mag de leverancier wel voorbelasting in aftrek brengen. Deze vrijstelling heeft dus hetzelfde resultaat als het nultarief. Zie 11.5

11.2 Nultarief: Tabel II, onderdeel a.

11.2.1 Nultarief: goederen van Tabel II

Artt. 9, 17d en 20 Wet OB

De goederen die in Tabel II zijn opgesomd en die dus onder het nultarief kunnen vallen, zijn:

- post a-1, nog niet ingevoerde goederen. Zie 11.2.2
- post a-2, goederen die worden uitgevoerd. Zie 11.2.3
- post a-3, goederen ter bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen. Zie 11.2.4
- post a-4, zeeschepen en luchtvaartuigen. Zie 11.2.5
- post a-5, goud voor centrale banken;
- post a-6, goederen die naar een andere EU-lidstaat gaan (zgn. intracommunautaire leveringen). Zie 11.2.6
- post a-7, accijnsgoederen in een accijnsgoederenplaats. Zie 11.2.7
- post a-8, goederen in een btw-entrepot. Zie 11.2.8

Op de *levering* van al deze goederen is het nultarief van toepassing.

Bij de *invoer* geldt het nultarief alleen voor de goederen die onder de posten a-3, a-4 en a-5 vallen. Verder geldt het nultarief bij de invoer van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net, van gas dat van een gastransportschip in een aardgassysteem of een upstreampijpleidingnet wordt ingebracht, van warmte of koude via warmte- of koudenetten of van elektriciteit, mits de toepasselijkheid van dat tarief uit boeken en bescheiden blijkt.

Bij de *intracommunautaire verwerving* kan het nultarief alleen worden toegepast voor de goederen die onder de posten a-1, a-3, a-4 en a-5 vallen.

11.2.2 Nultarief: nog niet ingevoerde goederen (Tabel II, post a-1)

De levering (en eventueel de intracommunautaire verwerving) van goederen die van buiten Nederland komen en die niet zijn ingevoerd valt onder het nultarief. Goederen die Nederland binnenkomen onder geleide van een document voor douanevervoer of die bij binnenkomst onder een douaneregime worden gebracht, zijn nog niet ingevoerd. Pas als ze na een aangifte ten invoer door de douane zijn vrijgegeven, zijn ze ingevoerd. Zie 15.1.3 en 15.1.5.

***VOORBEELD** Ondernemer A heeft goederen gekocht in Canada en laat deze goederen opslaan in een douane-entrepot te Rotterdam. Daarna verkoopt A de goederen aan B. Deze levering vindt wel in Nederland plaats maar is belast met 0%, want de goederen zijn nog niet ingevoerd.*

11.2.2.1 Nultarief: bijzondere bepaling

Ingevolge een *bijzondere bepaling* in post a-1 van Tabel II geldt het nultarief niet als *nog niet ingevoerde goederen* worden geleverd:

- door de ondernemer die de goederen invoert of in wiens opdracht de invoer plaatsvindt (de importeur); of
- door ondernemers die na de importeur de goederen verhandelen.

Als goederen in verband met een levering worden vervoerd van een plaats buiten de EU en vervolgens worden ingevoerd in Nederland, wordt de levering geacht in Nederland plaats te vinden voor zover de goederen door of in opdracht van de leverancier worden ingevoerd. Zie 6.4.2. Op het moment van de levering kan het zijn dat de goederen nog niet zijn ingevoerd. Toch is deze levering dan belast met btw ingevolge de hiervóór genoemde bijzondere bepaling. Ook bij de invoer wordt dan btw geheven, maar deze komt bij de leverancier (tevens importeur) voor aftrek in aanmerking.

***VOORBEELD 1** Ondernemer P verkoopt goederen die zijn opgeslagen in een douane-entrepot aan ondernemer Z. Afgesproken wordt dat P voor de invoer van de goederen zal zorgen wanneer Z de goederen ophaalt. Op het moment van de levering zijn de goederen dus nog niet ingevoerd. Toch geldt het nultarief niet, vanwege de bijzondere bepaling, omdat de invoer plaatsvindt door de leverancier (P).*

***VOORBEELD 2** A in Canada verkoopt goederen aan B in Breda, die ze doorverkoopt aan C in Den Haag, die ze op zijn beurt doorverkoopt aan D in Assen. A levert de goederen vanuit Canada rechtstreeks aan D in Assen. De goederen worden in Nederland door B ten invoer aangegeven.*

De levering A–B vindt niet in Nederland plaats, omdat het vervoer buiten Nederland is begonnen. Deze levering is dus onbelastbaar. Bij de invoer is btw verschuldigd door B, maar deze kan hij weer als voorbelasting in aftrek brengen.

De levering B–C vindt in Nederland plaats, omdat B de goederen invoert. Deze levering valt niet onder het nultarief.

De levering C–D vindt in Nederland plaats, omdat deze volgt op een levering door de importeur. Ook op deze levering is het nultarief niet van toepassing.

11.2.2.2 Nultarief: tijdschriften, boeken, cd-roms e.d.

Als iemand zich via een Nederlandse ondernemer abonneert op een buiten de EU uitgegeven tijdschrift, ontvangt die persoon het tijdschrift vaak rechtstreeks per post van de buiten de EU gevestigde uitgever. Er kan dan van worden uitgegaan dat PostNL de aangifte ten invoer doet in opdracht van de abonnee. De leveringen door de uitgever aan de Nederlandse ondernemer en door deze laatste aan de abonnee zijn dan onbelastbaar. Er is dan alleen wegens de invoer btw verschuldigd, tenzij een vrijstelling geldt (bijv. voor zendingen met een geringe waarde). Zie 15.1.13. Het voorgaande geldt ook bij invoer van boeken, cd-roms e.d.

11.2.3 Nultarief: uitvoer van goederen, douane-entrepot (Tabel II, post a-2)

Goederen die door een ondernemer worden uitgevoerd uit de EU of in een douane-entrepot worden opgeslagen, vallen onder het nultarief. Zie verder hfst. 17.

Goederen voor de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen vallen niet onder het nultarief bij uitvoer; daarvoor geldt een aparte regeling. Zie 11.2.4.

Als goederen van Nederland naar een andere EU-lidstaat gaan, is er geen sprake van uitvoer maar van een intracommunautaire levering. Hiervoor kan ook het nultarief gelden. Zie 11.2.6.

***LET OP** Het nultarief kan ook gelden voor goederen die door particulieren als reizigersbagage worden meegenomen naar een niet-EU-lidstaat. Zie 17.2.*

11.2.4 Nultarief: goederen ter bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen (Tabel II, post a-3)

Aan het nultarief zijn onderworpen de levering, de *intracommunautaire verwerving* en de *invoer* van goederen die zijn bestemd voor de *bevoorrading* van *uitgaande*:

a. schepen die voor 70% of meer worden gebruikt voor de vaart op volle zee:
    1. waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt; of
    2. die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit;
b. reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee;
c. schepen voor de kustvisserij, met uitzondering van scheepsproviand;
d. oorlogsschepen die Nederland verlaten met als bestemming een haven of ankerplaats buiten Nederland;
e. luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer van personen of goederen tegen betaling.

11.2.4.1 Nultarief: vaart op volle zee

Om te beoordelen of een schip wordt gebruikt voor de vaart op volle zee kan worden aangesloten bij de door de International Maritime Organization gehanteerde standaard (het zgn. IMO-nummer). Aangenomen kan worden dat schepen die beschikken over een dergelijk nummer worden gebruikt voor de vaart op volle zee. Voor schepen waarvoor het niet verplicht is om een IMO-nummer te hebben, is het aan de ondernemer die het nultarief toepast om op andere wijze aan te tonen dat het schip wordt gebruikt voor de vaart op volle zee. De ondernemer kan dit bijv. aantonen aan de hand van de zeebrief van het desbetreffende schip. Volgens de staatssecretaris kunnen ook vaartuigen waarbij het varen van bijkomstige betekenis is ten opzichte van hun hoofdfunctie kwalificeren als schepen die worden gebruikt op volle zee (Besluit nr. VB 93/575, zoals gewijzigd bij nr. 2016-155014). Met 'hoofdfunctie' wordt bedoeld: het gebruik van het vaartuig op volle zee voor activiteiten als bedoeld in post a-3, onderdeel a., 2°, van Tabel II. Het gaat hier volgens de staatssecretaris van Financiën om vaartuigen die vanwege hun hoofdfunctie alleen in de offshore-industrie (hieronder begrepen de offshore wind industry) worden ingezet, zoals drijvende boorplatforms die al dan niet op de zeebodem kunnen worden geplaatst, baggerschepen, pontons en schepen waarmee in zee kabels of pijpleidingen worden gelegd. Het Hof van Justitie EU oordeelt in het arrest GSP echter dat het nultarief voor schepen op volle zee niet geldt voor drijvende installaties die, zoals het soort opvijzelbare offshore boorplatformen als in deze zaak, overwegend in een stilstaande positie werden gebruikt om offshore koolwaterstofvelden te exploiteren (zaak C-291/18, ECLI:EU:C:2019:521). Wij verwachten dan ook dat het beleid op dit onderdeel zal worden aangepast. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niets bekend over een mogelijke beleidswijziging.

Met 'volle zee' wordt in dit verband bedoeld: alle delen van de zee die niet behoren tot de territoriale wateren of de binnenwateren van Nederland. De territoriale wateren van Nederland strekken zich uit tot een afstand van 12 internationale zeemijlen gerekend vanaf de laagwaterlijn van de Nederlandse kust.

11.2.4.2 Nultarief: voor ten minste 70% gebruikt voor de vaart op volle zee

Voor de toetsing of een schip voor ten minste 70% wordt gebruikt voor de vaart op volle zee kan de ondernemer die een prestatie verricht aan de exploitant van het schip in beginsel aansluiten bij de verklaring die de exploitant van het schip hierover afgeeft. Zie 11.2.4.5. Het feitelijk gebruik van een schip met een bekend exploitatieverleden (d.w.z. een exploitatieverleden dat bekend is bij de huidige exploitant van het schip) gebruikt voor ten minste 70% voor de vaart op volle zee moet worden aangetoond via één van de hierna beschreven methoden

- In het jaar dat direct voorafgaat aan het jaar van toepassing van het nultarief heeft het schip ten minste 70% van afstand afgelegd op volle zee
- Het aantal trajecten dat het schip heeft afgelegd in het jaar dat direct voorafgaat aan het jaar van toepassing van h ten minste 70% op volle zee afgelegd.
- Het schip heeft in het jaar dat direct voorafgaat aan het jaar van toepassing van het nultarief voor ten minste 70% volle zee gevaren of is voor ten minste 70% van de operationele tijd (tijd dat het schip zich op volle zee bevindt voor het uitvoeren van activiteiten als bedoeld in post a-3, onderdeel a., van Tabel II) op volle zee gebruikt. De tijd dat het schip voor reparatie en/of onderhoud stilligt, telt niet mee voor het bepalen of wordt voldaan aan de hier bedoelde 70%-norm.
- Het schip behaalt gemiddeld de 70%-norm volgens één van de hiervóór genoemde berekeningsmethoden gemete van vijf jaren direct voorafgaand aan het jaar van toepassing van het nultarief

Bij schepen zonder (bekend) exploitatieverleden (het gaat hier om nieuwgebouwde schepen of gebruikte schepen die van een andere exploitant zijn gekocht) geeft de (toekomstige) exploitant (zie 11.2.4.14) van het schip in de verklaring aan dat het schip voor ten minste 70% wordt gebruikt voor de vaart op volle zee of na ingebruikneming voor ten minste 70% zal worden gebruikt voor de vaart op volle zee.

Voor het vaststellen of wordt voldaan aan de 70%-norm geldt dat elk traject waarbij het schip (deels) op volle zee vaart in zijn geheel heeft te gelden als een traject op volle zee. In dit verband wordt onder een 'traject' verstaan: de reis tussen twee zeehavens. Met 'zeehavens' worden bedoeld: door schepen vanuit zee te bereiken havengebieden die zijn ingericht voor het aanleggen van zeeschepen. Bij een reis tussen twee zeehavens kan het (ook) gaan om een reis waarbij het schip vertrekt uit een zeehaven en vervolgens terugkeert naar die zelfde zeehaven. Te denken valt aan de situatie waarin een schip vanuit een zeehaven uitvaart naar een boor-/werkeiland of een windmolenpark dat zich op volle zee bevindt en vervolgens terugkeert naar diezelfde zeehaven.

11.2.4.3 Nultarief: volledige commerciële exploitatie

Er is sprake van volledig commercieel gebruik als een, al dan niet nieuw (met 'nieuw' wordt bedoeld: zonder exploitatieverleden bij de (huidige) exploitant) schip voor 100% wordt of zal worden gebruikt voor de commerciële doeleinden zoals omschreven in post a-3, onderdeel a., van Tabel II. Dit heeft tot gevolg dat het in post a-3 bedoelde nultarief niet van toepassing is op schepen die ook (zullen) worden gebruikt voor diensten als bedoeld in art. 4, lid 2, onderdeel a., Wet OB (bijv. gebruik voor privédoeleinden door de ondernemer). Zie 20.4.1. Of sprake is van volledig commercieel gebruik kan in beginsel worden aangetoond via de verklaring die de exploitant van het schip hierover afgeeft. Zie 11.2.4.5.

Om een dienst te kunnen kwalificeren als passagiersvervoer is het in elk geval noodzakelijk dat de exploitant van het schip derden tegen betaling vervoert met een schip dat is uitgerust met een bemanning die voldoet aan de ter zake door de vlaggenstaat gestelde eisen (deze eisen zijn opgenomen in het bemanningscertificaat). Toepassing van het nultarief is bijv. niet mogelijk bij de verhuur van schepen (al dan niet met bemanning) aan de eindverbruiker die ze gebruikt voor het maken van plezierochten op volle zee (HvJ EU, *'Bacino Charter'*, zaak C-116/10, ECLI:EU:C:2010:824).

11.2.4.4 Nultarief: aantonen

De ondernemer die een levering verricht als bedoeld in post a-3, onderdeel a., van Tabel II dient aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen dat het nultarief van toepassing is (art. 12, lid 1, Uitv.besl. OB). Zie 16.1.6 en 17.1.4. Om aan te tonen dat het schip wordt gebruikt voor de vaart op volle zee kan de betrokken ondernemer volstaan met het op de factuur vermelden van het IMO-nummer van het desbetreffende schip. In de gevallen dat geen IMO-nummer bekend is, dient de ondernemer dit gebruik op andere wijze aan te tonen. De ondernemer die de levering verricht, dient in ieder geval te beschikken over een verklaring van of namens de exploitant van het schip. Zie 11.2.4.5. Deze verklaring is vormvrij. Uit de verklaring moet in ieder geval blijken wie de exploitant is van het schip, waar deze exploitant is gevestigd, om welk schip het gaat, of het gaat om een schip met of zonder (bekend) exploitatieverleden, op welk jaar de verklaring betrekking heeft en welke berekeningsmethoden worden toegepast voor toetsing en of wordt voldaan aan de 70%-norm. Zie 11.2.4.2.

11.2.4.5 Nultarief: verklaring van of namens exploitant van het schip

Op het tijdstip waarop een ondernemer een prestatie (levering of dienst) verricht aan een exploitant van een schip, moet worden getoetst of het schip voldoet aan de 70%-norm en of het schip volledig commercieel wordt geëxploiteerd. Voor deze toets kan de ondernemer/prestatieverrichter in beginsel afgaan op een verklaring van of namens de (toekomstige) exploitant van het schip dat:

– het gebruik van het schip voor ten minste 70% plaatsvindt op volle zee; en
het schip volledig (100%) commercieel wordt/zal worden geëxploiteerd voor de activiteiten als omschreven in poe
van Tabel II

Deze verklaring is vormvrij. Uit de verklaring moet in ieder geval blijken wie de exploitant is van het schip, waar deze exploitant is gevestigd, om welk schip het gaat, of het gaat om een schip met of zonder (bekend) exploitatieverleden, op welk jaar de verklaring betrekking heeft en welke van de berekeningsmethoden worden toegepast voor toetsing of wordt voldaan aan de 70%-norm. Zie 11.2.4.2.

De exploitant van het schip kan volstaan met het jaarlijks eenmalig afgeven van de verklaring aan de ondernemer/prestatieverrichter, mits het gebruik van het schip tussentijds niet wijzigt. De verklaring van de exploitant van het schip ontslaat de ondernemer die het nultarief hanteert in beginsel niet van zijn verantwoordelijkheid in geval van (al dan niet achteraf vastgestelde) onterechte toepassing van het nultarief. Dit is met name het geval bij een levering ten behoeve van pleziervaartuigen, omdat hierbij niet op voorhand evident is dat het vaartuig wordt of zal worden gebruikt overeenkomstig de voor toepassing van het nultarief geldende voorwaarden.

Volgens het Europees Hof van Justitie blijft de toepassing van het nultarief door de leverancier of dienstverrichter in stand ingeval niet is voldaan aan de voor het nultarief geldende voorwaarden, als hij te goeder trouw heeft gehandeld en alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en hij met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman heeft gehandeld (*'Netto Supermarkt'*, zaak C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105). Zie ook 16.1.6.

11.2.4.6 Nultarief: reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee (Tabel II, post a-3, onderdeel b.)

Voor reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee geldt niet de eis van gebruik op volle zee. Voldoende is dat het gebruik van deze vaartuigen geheel of nagenoeg geheel (voor ten minste 90%) op zee plaatsvindt (al dan niet binnen de territoriale wateren). Of een schip/boot als reddingsboot kan worden aangemerkt, moet volgens objectieve maatstaven worden beoordeeld. Zo moet een boot qua uiterlijk (zoals kleurstelling en strepen van de reddingsorganisatie), bouw, inrichting en uitrusting zijn aan te merken als een reddingsboot. Onder reddingsboten vallen zowel de aan boord van zeeschepen geplaatste reddingsvaartuigen waarmee bij schipbreuk de opvarenden het schip kunnen verlaten, als de langs de kusten gestationeerde reddingsvaartuigen die schepen of personen in nood te hulp schieten. Als schepen voor hulpverlening op zee zijn bijv. aan te merken bergingsschepen, sleepboten, loodsboten, schepen van de kustwacht, blusschepen en politieschepen.

11.2.4.7 Nultarief: schepen voor de kustvisserij (Tabel II, post a-3, onderdeel c.)

Onder 'schepen voor de kustvisserij' worden verstaan: schepen die op grond van hun bouw en inrichting geschikt zijn voor de beroepsvisserij en daar ook feitelijk voor ten minste 90% voor worden gebruikt. Schepen die geheel of nagenoeg geheel (voor ten minste 90%) worden gebruikt voor de garnalen-, mossel- of kokkelvisserij zijn ook aan te merken als 'schepen voor de kustvisserij'.

11.2.4.8 Nultarief: oorlogsschepen (Tabel II, post a-3, onderdeel d.)

Uit praktische overwegingen wordt voor de uitleg van het begrip 'oorlogsschepen' aangesloten bij post 8906 10 00 van de gecombineerde nomenclatuur (de goederennomenclatuur als bedoeld in art. 1 Verordening (EEG) 2658/87 van 23 juli 1987 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief). Onder post 8906 10 00 van de gecombineerde nomenclatuur vallen de volgende oorlogsschepen:

1 schepen bestemd voor het gevecht en uitgerust met verschillende aanvals- en verdedigingswapens. Ze bevatten besc
teriaal tegen projectielen (bijv. bepantsering, veelvoudige waterdichte tussenschotten) of tegen oorlogstuig onder water (antimagnetische mijndetectoren). Gewoonlijk zijn ze uitgerust met opsporings- en afluisterapparatuur, zoals radar, sonar, infrarood opsporingsapparaten, evenals toestellen voor het storen van radio-uitzendingen. Schepen van deze categorie verschillen daarenboven van

koopvaardijschepen door een veelal hogere snelheid en een betere manoeuvreerbaarheid, door het groot aantal bemanningsleden, door grotere brandstoftanks en door kamers die speciaal ingericht zijn voor het vervoer en het gebruik op zee van munitie;

2 bepaalde speciaal ingerichte schepen die geen wapens bevatten en geen bepantsering dragen, maar die kennelijk uit: hoofdzakelijk bestemd zijn om te worden gebruikt in de oorlogsvoering, zoals landingsvaartuigen, bevoorradingsschepen (voor het vervoer van munitie of mijnen, enz.), schepen voor het troepentransport

3 onderzeeërs.

11.2.4.9 Nultarief: voorbeelden van niet onder de post vallende schepen

Schepen/casco's die niet compleet of niet zijn afgewerkt en scheepsrompen, in gedemonteerde of niet-gemonteerde staat, vallen niet onder post a-3, onderdeel d., van Tabel II. Een boot/casco bijv. die bij levering niet de specifieke kenmerken van inrichting en uitrusting van een reddingsboot heeft, is geen reddingsboot in de zin van post a-3, onderdeel b. Zie 11.2.4.6. Schepen en ander drijvend materieel die zijn bestemd voor de sloop, vallen evenmin onder de post aangezien deze schepen niet (meer) voldoen aan de gestelde voorwaarden. Pleziervaartuigen vallen niet onder de post – ook niet als zij over een IMO-nummer beschikken en aan de 70%-norm (zie 11.2.4.2) voldoen – als deze vaartuigen niet volledig (100%) commercieel worden geëxploiteerd (zie 11.2.4.3). Binnenvaartschepen vallen ook niet onder de post.

11.2.4.10 Nultarief: luchtvaartuigen voor internationaal vervoer (Tabel II, post a-3, onderdeel e.)

Bij de beoordeling of een luchtvaartuig valt onder post a-3, onderdeel e., van Tabel II, is doorslaggevend of de luchtvaartmaatschappij zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer (personen- en goederenvervoer) toelegt. Onder het begrip 'luchtvaartmaatschappij' valt ook een onderdeel van een luchtvaartgroep/-concern dat zelfstandig vliegtuigen exploiteert. Niet van belang is hoe het betrokken luchtvaartuig daadwerkelijk door de luchtvaartmaatschappij wordt gebruikt. Een luchtvaartuig dat wordt gebruikt door een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer, valt onder de post, ook als dat luchtvaartuig wordt ingezet voor binnenlandse vluchten (HvJ EU, *'Cimber Air'*, zaak C-382/02, ECLI:EU:C:2004:534).

Als luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer, worden in elk geval die maatschappijen aangemerkt wier niet-internationale activiteiten aanzienlijk minder omvangrijk zijn dan hun internationale activiteiten. Voor de beoordeling of hiervan sprake is, kan rekening worden gehouden met alle gegevens die een aanwijzing zijn van het relatieve belang van de internationale vervoersactiviteit, met name de omzet. Met 'hoofdzakelijk' wordt in dit verband bedoeld dat 70% of meer van de vervoersactiviteiten van de luchtvaartmaatschappij bestaat uit het betaalde internationale vervoer. Onder 'internationaal vervoer' worden verstaan: vluchten door het luchtruim van verschillende EU-lidstaten en in voorkomend geval door het internationale luchtruim. Het gaat om het luchtvaartverkeer op dan wel tussen andere landen (overige EU-lidstaten daaronder begrepen) dan Nederland. Hieronder vallen niet alleen lijnvluchten, maar ook chartervluchten (HvJ EU, *'A Oy'*, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482).

Onder 'luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer' vallen niet alleen luchtvaartmaatschappijen die de bedoelde internationale activiteiten verrichten, maar ook ondernemers die zelf geen betaald internationaal luchtvervoer verrichten, maar luchtvaartuigen kopen om die door zo'n luchtvaartmaatschappij te laten gebruiken, bijv. als onderdeel van een leaseovereenkomst.

Uit praktische overwegingen wordt voor de uitleg van het in post a-3, onderdeel e., van tabel II, opgenomen begrip 'luchtvaartuigen' aangesloten bij post 00.02 van de gecombineerde nomenclatuur. Het gaat om vliegtuigen (land-, water- en amfibievliegtuigen) en helikopters, voor personen- en of goederenvervoer. Onder de post vallen ook de bestuurbare en doorgaans met een motor uitgeruste luchtvaartuigen als bedoeld in post 88.01 van de gecombineerde nomenclatuur, als deze worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer.

11.2.4.11 Nultarief: levering bevoorradingsgoederen (Tabel II, post a-3, eerste zin)

Op grond van post a-3, eerste zin, van Tabel II, geldt het nultarief voor de (binnenlandse) levering, intracommunautaire verwerving en invoer van:

- bevoorradingsgoederen,
- die zijn bestemd voor de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen, en
- die worden geleverd aan de laatste schakel in de handelsketen.

11.2.4.12 Nultarief: reikwijdte begrip 'bevoorradingsgoederen'

Als goederen voor de bevoorrading van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen zijn aan te merken:

1 Brandstof voor de voortstuwing van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen. Te denken valt aan minera kerosine), gas- en stookolie en (vloeibaar) gas.

2 Brandstof en andere producten voor de smering en ander technisch gebruik aan boord van de in de post omschreven luchtvaartuigen. Te denken valt aan minerale oliën waarmee de motor en andere machines en toestellen aan boord van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen (blijven) functioneren.

3 Proviand, d.w.z. levensmiddelen, dranken en tabaksartikelen die door de exploitant van een in de post omschreven schip of luchtvaartuig worden aangeschaft om te worden verstrekt aan de bemanningsleden of aan passagiers voor consumptie ter plekke (aan boord van [illegible])ok proviand die door de exploitant wordt aangeschaft voor de wederverkoop aan passagiers valt onder

de post. Voor rangschikking onder de post is het niet noodzakelijk dat de proviand aan boord van het schip of luchtvaartuig wordt afgeleverd. Als de proviand op een andere plaats wordt geleverd (bijv. het magazijn van de exploitant van het schip of luchtvaartuig), is het voor toepassing van de post voldoende dat bij aflevering van de goederen op die andere plaats vaststaat, dat de goederen zijn bestemd voor een bepaald schip of luchtvaartuig. De verkoop van spijzen en dranken aan passagiers (in winkels) aan boord van onder de post vallende schepen en luchtvaartuigen vormt geen bevoorrading in de zin van post a-3 (Rechtbank Den Haag, nr. AWB 06/4107, ECLI:NL:RBSGR:2007:BC0795). Zie ook 11.2.4.14. Proviand die is bestemd voor schepen voor de kustvisserij is uitgezonderd van de post (zie Tabel II, post a-3, onderdeel c.)

11.2.4.13 Nultarief: bestemd voor in tabelpost a-3 omschreven schepen en luchtvaartuigen

Onder de post vallen alleen bevoorradingsgoederen waarvan de leverancier kan aantonen dat de goederen bestemd zijn voor de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen. Als de bestemming van bevoorradingsgoederen niet vaststaat of niet kan worden aangetoond, valt de levering niet onder de post.

11.2.4.14 Nultarief: levering aan laatste schakel

Uitgangspunt is dat de post alleen van toepassing is op de levering van bevoorradingsgoederen aan de laatste schakel in de handelsketen, de exploitanten van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen ('*Velker International Oil Company*', HvJ EU, zaak C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262, '*Elmeka NE*', HvJ EU, gevoegde zaken C-181/04 t/m C-183/04, ECLI:EU:C:2006:563 en '*Fast Bunkering Klaipėda UAB*', HvJ EU, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536). Met 'exploitanten' wordt gedoeld op de ondernemers die de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen feitelijk exploiteren. Het kan gaan om de juridisch eigenaren van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen (de reder, de lease- of de luchtvaartmaatschappij), maar ook om ondernemers die (namens de juridisch eigenaren) de schepen en vaartuigen feitelijk exploiteren (scheepsagenten e.d.) of (deels) huren.

De levering van brandstof voor de voortstuwing van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen aan eerdere schakels in de handelsketen, zoals de levering door een bunkeraar aan een in eigen naam handelende tussenpersoon, valt in beginsel niet onder de post. Dit geldt ook als op het tijdstip van zo'n levering vaststaat dat de goederen zijn bestemd voor de laatste schakel in de handelsketen en voor deze eindbestemming bewijs is geleverd aan de Belastingdienst.

Het is mogelijk dat bij de levering van voornoemde brandstof meerdere personen overeenkomsten sluiten met de verplichting tot levering van dezelfde brandstof en dat de brandstof door de eerste leverancier in de handelsketen (de bunkeraar) rechtstreeks wordt afgeleverd aan de laatste afnemer in de keten (de exploitant van het schip of luchtvaartuig). De leverancier/bunkeraar sluit een overeenkomst tot levering met de op eigen naam handelende tussenpersoon en de op eigen naam handelende tussenpersoon sluit een overeenkomst tot levering met de exploitant van het schip of het luchtvaartuig. In zo'n situatie valt de levering van de brandstof door de bunkeraar aan de in eigen naam handelende tussenpersoon toch onder de post, als:

- de bunkeraar de brandstof rechtstreeks laadt in de tank van het betrokken schip of luchtvaartuig; en
- de eigendom van de brandstof ten vroegste van de bunkeraar naar de tussenpersoon overgaat op het tijdstip wa de macht heeft verkregen om feitelijk als eigenaar over de brandstof te beschikken. Op grond van art. 3, lid 4, Wet OB (zie 6.2.12) is dit tijdstip ook het moment waarop de tussenpersoon ten vroegste de eigendom verkrijgt van de brandstof.

Overigens valt de levering van de brandstof door de tussenpersoon aan de exploitant van het schip of luchtvaartuig (ook) onder de post, omdat sprake is van een levering aan de laatste schakel in de handelsfase.

11.2.4.15 Nultarief: niet onder post a-3 vallende (bevoorradings)goederen

De bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn, is belast als invoer van de betrokken goederen. Zie 15.1.6. Goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading van vervoermiddelen zijn uitgezonderd van post a-2. Zie 11.2.3. De levering van bevoorradingsgoederen voor vervoermiddelen is dus belast, tenzij het gaat om bevoorradingsgoederen als bedoeld in post a-3.

Goederen die deel uitmaken van de lading zijn niet aan te merken als bevoorradingsgoederen. Goederen, niet zijnde proviand, die door de exploitant van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen worden aangeschaft voor de wederverkoop aan passagiers, vallen niet onder de post. Zie 11.2.4.16.

11.2.4.16 Nultarief: verkoop aan passagiers

De verkoop van goederen aan passagiers aan boord van uitgaande schepen en luchtvaartuigen is niet belast als de reis naar een plaats buiten de EU is. De levering van de goederen vindt dan niet in Nederland plaats. Zie 6.3.1. Als het voertuig echter vanuit Nederland vertrekt naar een plaats binnen de EU, vindt de levering in Nederland plaats en is btw verschuldigd. Zie 6.3.2.

Het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse aan boord van een schip of luchtvaartuig is een dienst. Zie 10.3.12. Deze dienst wordt geacht plaats te vinden daar waar de dienst materieel wordt verricht. Voor restaurant- en cateringdiensten aan boord van een schip, luchtvaartuig of trein tijdens het in de EU verrichte gedeelte van het passagiersvervoer, geldt echter als plaats van de dienstverrichting de plaats van vertrek. Zie 7.4.5.

11.2.5 Nultarief: schepen en luchtvaartuigen (Tabel II, post a-4)

f voor de (binnenlandse) levering, intracommunautaire verwerving en invoer van:

- de in de post a-3 omschreven schepen en luchtvaartuigen. Zie 11.2.4.
- de voorwerpen die vast verbonden zijn aan of voor de exploitatie dienen van de in post a-3 omschreven schepen
  Zie 11.2.4.

11.2.5.1 Nultarief: levering van luchtvaartuigen als bedoeld in post a-3, onderdeel e., van Tabel II, aan niet in Nederland gevestigde afnemers

De ondernemer die het nultarief toepast, moet de toepasselijkheid van het nultarief aantonen aan de hand van boeken en bescheiden (art. 12, lid 1, Uitv.besl. OB). Zie 16.1.6 en 17.1.4. Bij de levering van luchtvaartuigen als bedoeld in post a-3 geldt voor de toepassing van het nultarief ook de voorwaarde dat de leverende ondernemer een schriftelijke verklaring overlegt van de afnemer van de luchtvaartuigen dat het gaat om luchtvaartuigen als bedoeld in post a-3 (art. 12, lid 2, onderdeel a., 1°, Uitv.besl. OB). In de praktijk levert het afgeven van deze verklaring problemen op bij afnemers die niet in Nederland zijn gevestigd. De staatssecretaris van Financiën keurt daarom goed dat het nultarief wordt toegepast op de levering van luchtvaartuigen als bedoeld in post a-3, onderdeel e., aan niet in Nederland gevestigde afnemers, zonder het overleggen van de verklaring als bedoeld in art. 12, lid 2, onderdeel a., 1°, Uitv.besl. OB (Besluit nr. VB 93/575, zoals gewijzigd bij nr. 2018-31107). Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de afnemer is een leasemaatschappij of een luchtvaartmaatschappij waarbij 70% of meer van de vervoersactivite
  vaartmaatschappij bestaan uit het betaalde internationale vervoer; en
- de afnemer zou voor de levering van het luchtvaartuig recht hebben op teruggaaf van voorbelasting. Zie

11.2.5.2 Nultarief: boordbenodigdheden voor de schepen en luchtvaartuigen als omschreven in post a-3 van Tabel II

Post a-4 heeft betrekking op voorwerpen die na levering vast verbonden zijn aan of dienen voor de exploitatie van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen (hierna aangeduid als 'boordbenodigdheden') die worden geleverd aan de laatste schakel in de handelsketen. Bij boordbenodigdheden gaat het om goederen die kennelijk zijn bestemd om bedrijfsmatig te worden gebruikt op/in de in post a-3 omschreven schepen en luchtvaartuigen. Met 'goederen die kennelijk zijn bestemd voor bedrijfsmatig gebruik' wordt gedoeld op goederen waarvan evident is/kenbaar is dat zij primair en daadwerkelijk bedrijfsmatig (zullen) worden gebruikt voor de in post a-3 omschreven schepen en luchtvaartuigen. Hieronder vallen zowel goederen die na levering in het schip of luchtvaartuig worden verwerkt of daarop/daarin (blijvend) worden aangebracht, als goederen die blijvend deel gaan uitmaken van de losse inventaris van het schip of luchtvaartuig. Het gaat bijv. om navigatie- en communicatieapparatuur – zoals marifoons en bijbehorende antenne –, zwemvesten, reddingsboeien en brandblussers.

Het komt voor dat reddingsorganisaties een boot/casco aanschaffen en die zelf inrichten als reddingsboot door middel van het aanbrengen van specifieke uitrusting in/aan de boot of het casco voor het verrichten van reddingswerkzaamheden op zee. De staatssecretaris van Financiën keurt goed dat goederen waarvan evident is/kenbaar is dat zij primair en daadwerkelijk (zullen) worden gebruikt om boten/casco's in te richten als reddingsboten in de zin van post a-3, onderdeel b., worden aangemerkt als 'boordbenodigdheden' in de zin van de post. Op de levering van deze goederen kan het nultarief worden toegepast (Besluit nr. VB 93/575, zoals gewijzigd bij nr. 2018-31107).

Met 'levering (in dit kader worden met 'levering' ook de intracommunautaire verwerving en de invoer bedoeld) aan de laatste schakel in de handelsketen' wordt gedoeld op de levering aan de exploitant van het schip of het luchtvaartuig. Zie 11.2.4.14. Voor rangschikking onder de post is het niet noodzakelijk dat de boordbenodigdheden aan boord van het schip of luchtvaartuig worden afgeleverd. Als de boordbenodigdheden op een andere plaats worden afgeleverd (bijv. het magazijn van de reder of de luchtvaartmaatschappij), is het voor toepassing van de post voldoende dat bij aflevering van de boordbenodigdheden op die andere plaats vaststaat, dat zij zijn bestemd voor een bepaald schip of luchtvaartuig dat onder post a-3 van Tabel II valt.

11.2.5.3 Nultarief: niet onder de post vallende boordbenodigdheden/goederen

Tot de boordbenodigdheden behoren niet de goederen die worden aangeschaft door de eigenaar, kapitein en/of bemanning van een schip of luchtvaartuig en die in overwegende mate bestemd zijn voor hun persoonlijk gebruik. Het gaat om goederen die geheel of nagenoeg geheel het karakter hebben van consumptiegoederen. Voorbeelden van deze goederen zijn beeld- en geluidsapparatuur, desktopcomputers, notebooks, tablets, mobiele telefoons en smartphones (HR, nr. 14/05508, ECLI:NL:HR:2015:2496). Deze goederen voor persoonlijk gebruik kunnen alleen nog onder het nultarief vallen als zij zijn te rangschikken onder post a-2 van Tabel II. Zie 11.2.3.

Computers die behoren tot de standaarduitrusting van een zeeschip vallen wel onder post a-4 van Tabel II, als wordt voldaan aan de voor toepassing van het nultarief gestelde voorwaarden.

De levering van boordbenodigdheden waarvan de bestemming niet vaststaat of niet kan worden aangetoond, valt niet onder de post. Goederen die deel uitmaken van de lading van een schip of luchtvaartuig zijn geen boordbenodigdheden in de zin van de post.

11.2.6 Nultarief: goederen naar andere EU-lidstaten (Tabel II, post a-6)

Leveringen van goederen die binnen de EU blijven, vallen onder het nultarief als:

- de goederen worden vervoerd van Nederland naar een andere EU-lidstaat, en
- zij daar zijn belast met omzetbelasting wegens de intracommunautaire verwerving

Er is dan sprake van een intracommunautaire levering. Zie verder 16.1.

11.2.7 Nultarief: accijnsgoederen in een accijnsgoederenplaats (Tabel II, post a-7)

Artt. 12, 12a en 24d Uitv.besl. OB; artt. 36a en 36ca Uitv.besch. OB

Sommige accijnsgoederen, zoals minerale oliën, blijven vaak langdurig in opslag in Nederland en worden ondertussen vaak verhandeld, soms een paar keer per dag. Bij die transacties, die vaak via een termijnmarkt plaatsvinden, zijn veel buitenlandse handelaren betrokken. Om deze internationale handel te vergemakkelijken, geldt in bepaalde situaties een nultarief voor accijnsgoederen. Hierbij worden de volgende drie gevallen onderscheiden:

a. accijnsgoederen worden gebracht naar of bevinden zich in een accijnsgoederenplaats. Zie 11.2.7.1;
b. minerale oliën bevinden zich buiten een accijnsgoederenplaats. Zie 11.2.7.2;
c. minerale oliën bevinden zich in een accijnsgoederenplaats waarvoor een bijzondere vergunning geldt. Zie 11.2.7.3.

Zie 14.2.6.1 voor het begrip 'accijnsgoederen'.

Post a-7 geldt niet bij intracommunautaire verwerving en evenmin bij uitvoer en intracommunautaire levering. In de laatste twee gevallen zijn post a-2 resp. post a-6 van toepassing. Zie 11.2.3 en 11.2.6.

Diensten die worden verricht ten aanzien van de in post a-7 bedoelde accijnsgoederen vallen ook onder het nultarief. Zie 11.3.2.7.

11.2.7.1 Nultarief: accijnsgoederen naar of in een accijnsgoederenplaats (Tabel II, post a-7, onderdeel a.)

Accijnsgoederen kunnen onder schorsing van accijns worden opgeslagen in zgn. accijnsgoederenplaatsen. Ook kunnen accijnsgoederen vrij van buitenlandse accijns worden betrokken uit andere EU-lidstaten en worden overgebracht naar een accijnsgoederenplaats zonder dat er Nederlandse accijns hoeft te worden betaald. Voor een accijnsgoederenplaats is een vergunning nodig.

De *levering* van accijnsgoederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een accijnsgoederenplaats valt onder het nultarief. Wel moet de accijnsgoederenplaats voor dat soort goederen als zodanig zijn aangewezen. Verder moeten de goederen ook onder het accijnsregime zelf vallen. Zij mogen dus voor de heffing van de accijns niet zijn ingevoerd of uitgeslagen.

Voorwaarden voor toepassing nultarief

Als bijzondere voorwaarde voor toepassing van het nultarief geldt dat de leverancier moet beschikken over een schriftelijke verklaring van zijn afnemer dat deze de goederen geleverd krijgt en in opslag neemt in een accijnsgoederenplaats die voor dat soort goederen is aangewezen. Verder moet de afnemer verklaren dat hij de goederen niet aan het regime van de accijnsgoederenplaats zal onttrekken, tenzij de onttrekking plaatsvindt in het kader van een levering waarvoor gehele aftrek van voorbelasting mogelijk is. Deze verklaring kan worden gesteld op een (kopie)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid.

Ook moet er een verklaring van de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats – als dat een ander is dan de afnemer van de goederen – worden bijgevoegd dat hij de goederen voor de koper in opslag neemt in zijn accijnsgoederenplaats. Deze verklaring mag echter achterwege blijven als uit de bescheiden die aan de transactie ten grondslag liggen duidelijk blijkt waar de desbetreffende goederen in een accijnsgoederenplaats zijn of zullen worden opgeslagen.

De leverancier moet bovendien op zijn factuur vermelden *'levering met toepassing van Tabel II, post a-7'*.

Het moet vaststaan dat de goederen daadwerkelijk in een accijnsgoederenplaats zijn opgeslagen. Er kan van worden uitgegaan dat dit het geval is als de naam en het adres van de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats en het vergunningnummer op de verklaring zijn vermeld.

Voorgaande voorwaarden zijn ook van toepassing als de goederen door de afnemer worden doorgeleverd binnen het regime van de accijnsgoederenplaats.

LET OP Als de afnemer in strijd met zijn verklaring een andere bestemming aan de accijnsgoederen geeft, vervalt het nultarief en is er alsnog btw verschuldigd (HR, nr. 39.488, ECLI:NL:HR:2005:AO4322). Hierbij wordt de vergoeding verhoogd met het bedrag aan accijns dat voor die goederen verschuldigd zou zijn. De verschuldigde btw wordt dan nageheven bij de afnemer. Zie 31.1.2.

Buitenlandse ondernemer

Als de leverancier en de afnemer (of een van beiden) niet in Nederland wonen of zijn gevestigd en hier ook geen vaste inrichting hebben, kan het nultarief alleen worden toegepast als zij een fiscaal vertegenwoordiger hebben aangesteld. Zie 5.5.3.

Als de buitenlandse ondernemer/leverancier over een vaste inrichting in Nederland beschikt, kunnen de leveringen door de vaste inrichting worden aangegeven.

11.2.7.2 Nultarief: minerale oliën buiten een accijnsgoederenplaats (Tabel II, post a-7, onderdeel b.)

Het nultarief kan ook worden toegepast op de levering van minerale oliën die buiten een accijnsgoederenplaats zijn gebracht en die niet naar een andere accijnsgoederenplaats worden gebracht als:

a. het buiten de accijnsgoederenplaats brengen van de minerale oliën ingevolge de Wet op de accijns niet als uitslag is of wordt aangemerkt;
b. voor het vervoer ingevolge de Wet op de accijns een elektronisch administratief document is opgemaakt; en
c. de minerale oliën niet worden vervoerd naar een andere EU-lidstaat of worden uitgevoerd of opgeslagen in een entrepot.

De leverancier moet een verklaring van de afnemer kunnen overleggen dat deze de goederen niet aan de accijnsschorsingsregeling zal onttrekken, tenzij de onttrekking plaatsvindt in het kader van een levering waarvoor gehele aftrek van voorbelasting mogelijk is.
Het voorgaande geldt alleen voor minerale oliën waarvoor een accijnstarief is vastgesteld in artt. 27 en 28 Wet op de accijns. De levering van andere minerale oliën buiten een accijnsgoederenplaats kan onder post a-8 vallen. Zie 11.2.8
Hetgeen in 11.2.7.1 is vermeld met betrekking tot de buitenlandse ondernemer geldt ook voor dit onderdeel.

11.2.7.3 Nultarief: Minerale oliën in een accijnsgoederenplaats met bijzondere vergunning (Tabel II, post a-7, Bijzondere bepaling)

Voor de handel in minerale oliën die zich bevinden in een accijnsgoederenplaats is een bijzondere regeling getroffen die het volgende inhoudt.

- Alle leveringen tot aan de uitslag uit de accijnsgoederenplaats vallen onder het nultarief; hierbij gelden *geen voorwaarden*. Met betrekking tot deze leveringen hebben de binnenlandse noch de buitenlandse ondernemers verplichtingen tegenover de Belastingdienst. Er is geen btw verschuldigd en er hoeft geen aangifte te worden gedaan.
- De levering die aan de uitslag voorafgaat, is belast naar het tarief dat geldt zonder dat post a-7 van toepassing is. *levering aan degene die de goederen aan het opslagregime onttrekt*, hetzij voor eigen gebruik, hetzij in het kader van een levering aan een afnemer die de goederen buiten het opslagregime afgeleverd wil hebben. Bij de voorafgaande levering zijn de goederen dus nog binnen het opslagregime.
- Bij de aan de uitslag voorafgaande levering wordt het bedrag waarover de btw wordt berekend verhoogd met
  1. de wegens de uitslag verschuldigde accijns; en
  2. de vergoeding voor de diensten die *na* die levering met betrekking tot de minerale oliën zijn verricht en die onder het nultarief vielen. Zie 11.3.2.7.
- De belasting verschuldigd wegens de levering die voorafgaat aan de uitslag uit de accijnsgoederenplaats, wordt *geheven van de afnemer* en is verschuldigd op het tijdstip van de uitslag.

Minerale oliën die de accijnsgoederenplaats onder dekking van een accijnsgeleidedocument verlaten worden niet uitgeslagen. Zie 11.2.7.2 voor de levering van deze goederen.

Bijzondere vergunning
Art. 36ca Uitv.besch. OB
De hiervóór beschreven bijzondere regeling voor de handel in minerale oliën in een accijnsgoederenplaats kan alleen worden toegepast als de accijnsgoederenplaats daarvoor is aangewezen. De vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats die bij de inspecteur een verzoek om aanwijzing doet moet daarin zijn naam, adres en btw-identificatienummer vermelden. Verder moet hij een kopie van zijn vergunning voor die accijnsgoederenplaats bijvoegen.
In de aanwijzing neemt de inspecteur in elk geval als voorwaarde op dat bij de uitslag van minerale oliën uit de accijnsgoederenplaats de identiteit wordt vastgelegd van de ondernemer van wie de belasting wordt geheven wegens de levering die voorafgaand aan de uitslag aan hem wordt verricht. Als deze laatste een buitenlandse ondernemer is, moeten de naam en het btw-identificatienummer van zijn fiscaal vertegenwoordiger worden vastgelegd. Verder moeten de hoeveelheid en de soort van de minerale oliën in de administratie worden omschreven.
De aanwijzing kan worden gewijzigd of ingetrokken op schriftelijk verzoek van de vergunninghouder of als de voorwaarden voor de aanwijzing niet worden nageleefd.
Een aanwijzing is niet mogelijk voor een zgn. fictieve accijnsgoederenplaats (art. 42a Wet op de accijns).

Buitenlandse ondernemer
Als *aan* een buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting in Nederland een levering wordt verricht die voorafgaat aan de uitslag, wordt de wegens deze levering verschuldigde belasting van hem geheven. Voor deze levering moet hij een algemeen of een beperkt fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Dit geldt ook voor de levering die vervolgens *door* hem wordt verricht. Overigens kan de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats zelf ook als fiscaal vertegenwoordiger worden aangesteld. Hiervoor gelden de gewone regels. Zie 5.5.3.

***VOORBEELD** Raffinaderij A te Rotterdam heeft minerale olie opgeslagen in een accijnsgoederenplaats waarvoor een bijzondere vergunning is afgegeven. A verkoopt de olie aan B in Noorwegen, die de olie doorverkoopt aan C in Spanje. C verkoopt de olie aan D in Frankrijk, die ze weer doorverkoopt aan E in Groningen. E slaat de olie uit.*
De leveringen A–B, B–C en C–D vallen onder het nultarief van post a-7. De levering D–E is de aan de uitslag voorafgaande levering. De wegens deze levering verschuldigde belasting wordt geheven van E.
B, C en D hoeven van deze transacties geen aangifte te doen bij de Belastingdienst.

11.2.8 Nultarief: goederen in een btw-entrepot (Tabel II, post a-8)

Art. 12 Uitv.besl. OB; artt. 36a, 36b, 36c en 36cb Uitv.besch. OB

Sommige bulkgoederen, zoals ruwe metalen en granen, blijven vaak langdurig in opslag in Nederland en worden ondertussen vaak verhandeld, soms een paar keer per dag. Bij die transacties, die vaak via een termijnmarkt plaatsvinden, zijn veel buitenlandse handelaren betrokken. Om deze internationale handel te vergemakkelijken, geldt in de volgende twee gevallen een nultarief:

a. bulkgoederen worden gebracht naar of bevinden zich in een *niet-plaatsgebonden* btw-entrepot. Zie 11.2.8.1;
b. bulkgoederen bevinden zich in een *plaatsgebonden* btw-entrepot. Zie 11.2.8.2.

Post a-8 geldt niet bij intracommunautaire verwerving en evenmin bij uitvoer en intracommunautaire levering. In de laatste twee gevallen zijn post a-2 resp. post a-6 van toepassing. Zie 11.2.3 en 11.2.6.

Diensten die worden verricht ten aanzien van de in post a-8 bedoelde bulkgoederen vallen ook onder het nultarief. Zie 11.3.2.8.

11.2.8.1 Nultarief: bulkgoederen naar of in een niet-plaatsgebonden btw-entrepot (Tabel II, post a-8, onderdeel a.)

De levering van goederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een zgn. niet-plaatsgebonden btw-entrepot valt onder het nultarief. De goederen die in een dergelijk btw-entrepot kunnen worden opgeslagen zijn genoemd in Bijlage I bij de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (zie 36.4.4), voor zover ze niet geschikt zijn om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht. Onder 'be- en verwerken' kan ook worden verstaan het verpakken of ompakken van goederen. Dit betekent enerzijds dat goederen in bulk onder de post vallen en anderzijds dat goederen in verpakking die deze geschikt maakt voor de particuliere verbruikssfeer niet voor toepassing van de post in aanmerking kunnen komen.

Voorwaarden voor toepassing nultarief

Als bijzondere voorwaarde voor toepassing van het nultarief geldt dat de leverancier moet beschikken over een schriftelijke verklaring van zijn afnemer dat deze de goederen opneemt in zijn btw-entrepot, onder vermelding van het nummer van zijn entrepotvergunning. Verder moet de afnemer verklaren dat hij de goederen niet aan het regime van het btw-entrepot zal onttrekken, tenzij de onttrekking plaatsvindt in het kader van een levering waarvoor gehele aftrek van voorbelasting mogelijk is. Deze verklaring kan worden gesteld op een (kopie)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid.

De leverancier moet bovendien op zijn factuur vermelden 'levering met toepassing van Tabel II, post a-8'.

LET OP Als de afnemer in strijd met zijn verklaring een andere bestemming aan de goederen geeft, vervalt het nultarief en is alsnog btw verschuldigd. De verschuldigde btw wordt dan nageheven bij de afnemer. Zie 31.1.2.

Buitenlandse ondernemer

Als de leverancier en de afnemer (of een van beiden) niet in Nederland wonen of zijn gevestigd en hier ook geen vaste inrichting hebben, kan het nultarief alleen worden toegepast als zij een fiscaal vertegenwoordiger hebben aangesteld. Zie 5.5.3. Als de buitenlandse ondernemer/leverancier over een vaste inrichting in Nederland beschikt, kunnen de leveringen door de vaste inrichting worden aangegeven.

Vergunning niet-plaatsgebonden btw-entrepot

Art. 36c Uitv.besch. OB

Een niet-plaatsgebonden btw-entrepot is geen afgesloten ruimte, maar een fictieve aangelegenheid. Alle goederen die met een entrepotvergunning in de bedrijfsvoorraad zijn opgenomen bevinden zich in het btw-entrepot. De enige voorwaarde is dat de goederen zich in Nederland bevinden. Dus goederen die de leverancier heeft geleverd maar namens de koper in opslag houdt, kunnen zich in het niet-plaatsgebonden btw-entrepot van de koper bevinden. Iedere ondernemer die handelt in de in Bijlage I aangewezen goederen komt in aanmerking voor een vergunning voor een btw-entrepot.

Een vergunning moet schriftelijk worden aangevraagd bij de inspecteur omzetbelasting. In het verzoek moeten worden vermeld:

- de naam, het adres, het btw-identificatienummer en de aard van het bedrijf van de verzoeker;
- de goederen waarop het verzoek betrekking heeft.

In de vergunning neemt de inspecteur regels op met betrekking tot de te voeren administratie om de juiste toepassing van post a-8 te kunnen controleren.

De vergunning kan worden gewijzigd of ingetrokken:

op schriftelijk verzoek van de vergunninghouder;
- als de voorwaarden voor de vergunning niet worden nageleefd.

11.2.8.2 Nultarief: bulkgoederen in een plaatsgebonden btw-entrepot (Tabel II, post a-8, onderdeel b. en Bijzondere bepaling)

Voor de handel in aangewezen bulkgoederen die zich bevinden in een plaatsgebonden btw-entrepot, is een bijzondere regeling getroffen die het volgende inhoudt.

- Alle leveringen tot aan de uitslag uit het btw-entrepot vallen onder het nultarief; hierbij gelden *geen voorwaarden*. Voor deze leveringen hebben niet de binnenlandse noch de buitenlandse ondernemers verplichtingen tegenover de Belastingdienst. Er is geen btw verschuldigd en er hoeft geen aangifte te worden gedaan.
- De levering die aan de uitslag voorafgaat, is belast naar het tarief dat geldt zonder dat post a-8 van toepassing is. *levering aan degene die de goederen aan het opslagregime onttrekt*, hetzij voor eigen gebruik, hetzij in het kader van een levering aan een afnemer die de goederen buiten het opslagregime afgeleverd wil hebben. Bij de voorafgaande levering zijn de goederen dus nog binnen het opslagregime.
- Bij de levering die voorafgaat aan het beëindigen van de opslag wordt het bedrag waarover de btw wordt bereke de vergoeding voor de diensten die na die levering met betrekking tot de goederen zijn verricht en die onder het nultarief vielen. Zie 11.3.2.8. De uitslag vindt plaats als de goederen het entrepot fysiek verlaten.
- De belasting verschuldigd wegens de levering die voorafgaat aan de uitslag, wordt *geheven van de afnemer* en is verschuldigd op het tijdstip van de uitslag.

Voorgaande regeling geldt alleen voor de goederen die zijn vermeld in Bijlage K bij de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (zie 36.4.4), voor zover ze niet geschikt zijn om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht.

Van beëindiging van de opslag (uitslag) is sprake als de goederen door of in opdracht van de eigenaar:

- fysiek buiten het plaatsgebonden entrepot worden gebracht;
- een zodanige be- of verwerking ondergaan dat zij geen goederen meer zijn als genoemd in Bijlage K, dan wel gesc om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht.

Vergunning plaatsgebonden btw-entrepot

Art. 36cb Uitv.besch. OB

Een vergunning voor een plaatsgebonden btw-entrepot kan worden aangevraagd door degene wiens bedrijfsuitoefening erop is gericht voor een andere ondernemer te beschikken over een opslagplaats voor goederen als genoemd in Bijlage K. Het verzoek voor een vergunning wordt ingediend bij de inspecteur. Daarin moeten worden vermeld:

de naam, het adres, het btw-identificatienummer en de aard van het bedrijf van de verzoeker;
- de goederen waarop het verzoek betrekking heeft;
- de locatie en de inrichting van de als plaatsgebonden entrepot aan te merken plaats(en).

In de aanwijzing neemt de inspecteur in elk geval als voorwaarde op dat bij de uitslag van goederen uit het plaatsgebonden btw-entrepot de identiteit wordt vastgelegd van de ondernemer van wie de belasting wordt geheven wegens de levering die voorafgaand aan de uitslag aan hem wordt verricht. Als deze laatste een buitenlandse ondernemer is, moeten de naam en het btw-identificatienummer van zijn fiscaal vertegenwoordiger worden vastgelegd. Verder moeten de hoeveelheid en de soort van de goederen in de administratie worden omschreven. De aanwijzing kan worden gewijzigd of ingetrokken op schriftelijk verzoek van de vergunninghouder of als de voorwaarden ervoor niet worden nageleefd.

De inspecteur kan een vergunning weigeren aan de ondernemer die de afgelopen vijf jaar is veroordeeld wegens het niet-nakomen van een wettelijke bepaling inzake de omzetbelasting.

Buitenlandse ondernemer

Als aan een buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting in Nederland een levering wordt verricht die voorafgaat aan de uitslag, wordt de wegens deze levering verschuldigde belasting van hem geheven. Voor deze levering moet hij een algemeen of een beperkt fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Dit geldt ook voor de levering die vervolgens door hem wordt verricht. Overigens kan de vergunninghouder van het btw-entrepot zelf ook als fiscaal vertegenwoordiger worden aangesteld. Hiervoor gelden de gewone regels. Zie 5.5.3.

> *VOORBEELD Veembedrijf V te Rotterdam heeft in een plaatsgebonden btw-entrepot een partij ruwe aluminium in opslag voor A te België. Deze goederen worden achtereenvolgens verkocht door A aan B te Nederland, door B aan C te Rusland, door C aan D te Duitsland en door D aan E te Frankrijk. In het kader van de transactie tussen D en E worden de goederen uitgeslagen uit het btw-entrepot en naar Frankrijk vervoerd.*
>
> *De leveringen A–B en B–C vallen onder het nultarief van post a-8. De levering C–D is de levering die voorafgaat aan de beëindiging van de opslag en valt dus niet onder het nultarief van post a-8. Deze levering is belast met 21% btw op het tijdstip van de uitslag van de goederen. De verschuldigde belasting wordt geheven van D, die deze belasting weer als voorbelasting in aftrek kan brengen. De levering door D aan E is een intracommunautaire levering en valt onder het nultarief van post a-6. Zie 11.2.6.*
>
> *A, B en C hebben geen enkele verplichting met betrekking tot voorgaande transacties ten opzichte van de Belastingdienst.*
>
> *D moet aangifte doen van de btw die hij ter zake van de aankoop verschuldigd is en van de intracommunautaire levering. Deze levering moet ook worden vermeld op een Opgaaf ICP. Zie 3.7. Omdat D een buitenlandse ondernemer is, moet hij hiervoor een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Als veembedrijf V een vergunning als fiscaal vertegenwoordiger heeft, kan D dit bedrijf hiervoor inschakelen.*

11.3 Nultarief: Tabel II, onderdeel b.

11.3.1 Nultarief: diensten van Tabel II

Art. 9 Wet OB

De diensten die in Tabel II zijn opgesomd en die dus onder het nultarief kunnen vallen zijn:

- post b-1, diensten met betrekking tot nog niet ingevoerde goederen, goederen die worden uitgevoerd, zeeschepen en luchtvaartuigen, goederen voor de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen, accijnsgoederen, goederen in btw-entrepot. Zie 11.3.2
- post b-2, bepaalde diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen. Zie 11.3.3
- post b-3, personenvervoer per zeeschip of luchtvaartuig. Zie 11.3.4
- post b-4, diensten van tussenpersonen. Zie 11.3.5
- post b-5, actieve veredeling van goederen. Zie 11.3.6
- post b-6, vervoer naar of van de Azoren en Madeira. Zie 11.3.7

***LET OP** Als de afnemer van een dienst een buitenlandse ondernemer is, valt de dienst in de meeste gevallen buiten het bereik van de Nederlandse btw. De dienst vindt dan plaats daar waar de afnemer van de dienst is gevestigd. Zie 7.4.1. Aan eventuele toepassing van het nultarief van Tabel II wordt dan niet toegekomen. Uiteraard hoeft dan ook niet te worden voldaan aan specifieke voorwaarden die gelden voor het nultarief.*

11.3.2 Nultarief: diensten met betrekking tot in en uit te voeren goederen, zeeschepen e.d. (Tabel II, post b-1)

De diensten die worden verricht met betrekking tot de volgende goederen zijn onderworpen aan het nultarief.

- nog niet ingevoerde goederen. Zie 11.3.2.1
- goederen die door een ondernemer worden uitgevoerd of opgeslagen in een btw-entrepot. Zie 11.3.2.1 en 11.3.2.4
- zeeschepen en luchtvaartuigen. Zie 11.3.2.2
- goederen voor de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen. Zie 11.3.2.5 en 11.3.2.2
- accijnsgoederen onderweg naar of in een accijnsgoederenplaats. Zie 11.3.2.3
- goederen onderweg naar of in een btw-entrepot. Zie 11.3.2.4

***LET OP** Bij intracommunautair goederenvervoer (ook per zeeschip) en daarmee samenhangende diensten als laden en lossen geldt geen nultarief. Toch is de dienstverrichter vaak geen Nederlandse btw verschuldigd, omdat meestal de dienst geacht wordt plaats te vinden in het land van de afnemer in het geval de afnemer een ondernemer is. Zie 7.4.1.*

11.3.2.1 Nultarief: binnenkomende en uitgaande goederen

Diensten die in een zee- of luchthaven in het kader van het de EU in- en uitgaande vervoer en het daarop aansluitende of daaraan voorafgaande vervoer worden verricht met betrekking tot de EU binnenkomende of uitgaande goederen, vallen altijd onder het nultarief.

Wel moet aan de hand van boeken en bescheiden een onderscheid worden gemaakt tussen goederen die de zee- of luchthaven:

a. hebben bereikt vanuit een niet-EU-lidstaat of anderszins onder een douaneregeling vallen;
b. verlaten met als bestemming een niet-EU-lidstaat;
c. hebben bereikt vanuit een plaats binnen de EU;
d. verlaten met als bestemming een plaats binnen de EU, na uit een plaats binnen Nederland of een andere EU-lidstaat te zijn aangevoerd.

Voor diensten die *elders* dan in een zee- of luchthaven worden verricht moet steeds uit boeken en bescheiden blijken dat deze diensten goederen betreffen die op het tijdstip van de dienst nog niet zijn ingevoerd (vallend onder post a-1; zie 11.2.2) of worden uitgevoerd (vallend onder post a-2). Zie 11.2.3. Anders kan het nultarief niet worden toegepast.

Onder het nultarief vallen diensten ten aanzien van de onder a. of b. hiervóór vallende goederen, bij het binnenkomen van de EU tot op de plaats van invoer, bij het verlaten van de EU vanaf de plaats van inlading met als bestemming uitvoer uit de EU, het vervoer zelf daaronder begrepen. Tot deze diensten worden o.a. gerekend:

1. het laden en lossen van zeeschepen, luchtvaartuigen, binnenschepen, wagons en vrachtauto's. Hieronder vallen o.m. h vastzetten van de lading van de desbetreffende vervoermiddelen. Als bij het hier bedoelde laden en lossen sprake is van levering of terbeschikkingstelling van water, stoom, elektrische stroom, communicatiemiddelen, stikstof e.d., kan daarop eveneens het nultarief worden toegepast;
2. de opslag in een loods of op de wal. De opslag van goederen die de EU zijn binnengekomen of anderszins onder een do zijn geplaatst blijft, ook nadat de goederen deze status hebben verloren, aan het nultarief onderworpen als het de gebruikelijke voortzetting van de lopende opslag betreft gedurende de korte tijd (maximaal een maand) die normaliter verloopt tussen de vrijmaking van de goederen en het wegvoeren daarvan. Gaat de opslag over in een langduriger opslag, dan is vanaf dat tijdstip omzetbelasting naar het algemene tarief verschuldigd;
3. het ter beschikking stellen van kranen, vorkheftrucks e.d. met bedienend personeel voor het laden en lossen;
4. de prestaties van controlebedrijven, zoals tellen, wegen, meten, bemonsteren, merken e.d.
5. het sorteren, inspecteren, merken en verzegelen van de lading. Onder inspecteren valt eveneens deskundigenonderz ading, al dan niet in verband met schade.

Het nultarief kan ook toepassing vinden bij douaneformaliteiten met betrekking tot de EU binnengekomen goederen en anderszins onder een douaneregeling vallende goederen en met betrekking tot goederen die uit de EU worden uitgevoerd, ook als dit laatste uitvoer door niet-ondernemers betreft.

11.3.2.2 Nultarief: vervoer en daarmee samenhangende prestaties

Het vervoer van goederen die de EU binnenkomen of verlaten kan onder het nultarief vallen als op het vervoersdocument als afzender of geadresseerde staat vermeld een cargadoor, zeerederij, luchtbevrachter, luchtvaartmaatschappij, douane-expediteur of internationaal vervoerder. Bovendien moet uit de inhoud van een douanedocument blijken dat de goederen onmiddellijk voorafgaand aan dat vervoer vanuit een land buiten de EU, rechtstreeks of via een andere EU-lidstaat, onder een douaneregeling binnen Nederland werden gebracht, of dat zij aansluitend op dat vervoer naar een land buiten de EU worden vervoerd. Uiteraard kan de toepassing van het nultarief ook op andere wijze aan de hand van boeken en bescheiden worden aangetoond. Zie 11.3.3.1 voor het vervoer van ingevoerde goederen tot op de plaats van bestemming.

Ontvangen voorschotprovisies (provisies voor voorgeschoten invoerrechten, vervoerskosten e.d.) die verband houden met aan het nultarief onderworpen prestaties, vallen eveneens onder het nultarief.

Diensten die worden verricht tegen zgn. overnametarieven vallen in hun geheel onder het nultarief als de daarin opgenomen vervoersdiensten onder post b-1 en/of post b-2 kunnen worden gerangschikt. Als bedoelde vervoersdiensten slechts gedeeltelijk voor toepassing van het nultarief in aanmerking komen, vallen de overnametarieven daar ook slechts voor een overeenkomstig deel onder.

De verhuur van dekkleden voor het de EU in- en uitgaand vervoer en voor de opslag van de desbetreffende goederen valt onder het nultarief.

Onder het nultarief vallen ook het vervoer en de daarmee samenhangende prestaties, zoals opslag en verpakking van goederen (waaronder ook de levering van kisten) die uit de EU worden uitgevoerd voor anderen dan ondernemers. Hierbij kan worden gedacht aan uitvoer uit de EU van verhuisboedels, erfboedels, huwelijksuitzetten, tentoonstellingsgoederen e.d.

11.3.2.3 Nultarief: containers

Diensten ten aanzien van containers die in het internationale verkeer worden gebruikt vallen onder het nultarief. Het betreft het verhuren en het herstellen van bedoelde containers, onderhoudswerkzaamheden e.d. aan deze containers en het vervoer en de opslag van lege containers. Onder 'internationaal verkeer' wordt verstaan het vervoer tussen of naar andere landen (de andere EU-lidstaten daaronder begrepen) dan Nederland.

11.3.2.4 Nultarief: bemiddeling

Bemiddeling bij het vervoer, de opslag en de levering van goederen als bedoeld bij post b-1 (zie 11.3.2) valt onder het nultarief. Van bemiddeling is sprake als de tussenkomst plaatsvindt op naam en voor rekening van een derde. Bij tussenkomst op eigen naam is sprake van twee afzonderlijke diensten of leveringen. Zie 6.2.14 en 7.2.2. De diensten vallen dan ook onder het nultarief. Voor beide leveringen moet dan afzonderlijk worden beoordeeld of ze onder een van de posten van Tabel II vallen.

11.3.2.5 Nultarief: diensten ten aanzien van zeeschepen en hun lading

Het nultarief geldt voor diensten ten aanzien van zeeschepen. Zie 11.2.4 en 11.2.5. Het gaat hierbij om zeeschepen als zodanig, met uitzondering van pleziervaartuigen, ongeacht hun directe herkomst – binnen of buiten de EU – of bestemming. Het betreft diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de desbetreffende schepen en hun lading. Hieronder vallen ook de diensten die worden verleend aan de reder voor de exploitatie van het zeeschip, zoals diensten van scheepsagenten.

Het nultarief geldt dus o.m. voor het slepen, het beloodsen, het bergen en het los- en vastmaken van zeeschepen en voor het classificeren, het verrichten van deskundigenonderzoek (al dan niet in verband met schade), het uitvoeren van onderhoudswerkzaamheden, herstellingen e.d. aan zeeschepen en prestaties waarvoor havengeld in rekening wordt gebracht. Ook de bevrachting van zeeschepen, het vervoer van bemanningen van zeeschepen (het zgn. communicatievaren) en het vervoer van waterklerken vallen onder het nultarief. Onder de bevrachting van zeeschepen valt zowel de totale bevrachting van een zeeschip als de gedeeltelijke bevrachting daarvan (HvJ EU, *'Navicon S4'*, zaak C-97/06, ECLI:EU:C:2007:609).

Het nultarief geldt ook voor diensten die worden verricht voor goederen die deel uitmaken van de lading van zeeschepen als het goederen betreft die zich in het vrije verkeer van de EU bevinden. De diensten moeten rechtstreeks samenhangen met de lading van het zeeschip. Strikt genomen kunnen goederen slechts tussen het laden en lossen als lading worden aangemerkt. Het nultarief kan echter worden toegepast op de bij 11.3.2.1, onder 1. t/m 5. genoemde diensten, op voorwaarde dat zij worden verricht op het terrein dat rechtstreeks grenst aan de kade waar het te laden of te lossen zeeschip is afgemeerd. Verder geldt voor de in 11.3.2.1, onder 2. bedoelde opslag in een loods of op de wal een maximumtermijn van dertig dagen. Daarna geldt het nultarief niet meer.

Bergen van zeeschepen

Bergen is het in veilige haven brengen van of het verlenen van hulp aan een schip. Het omvat elke werkzaamheid die direct is gericht op het behoud van een schip en zijn bemanning en lading. Het bergen van zeeschepen valt onder het nultarief, ook als achteraf blijkt dat de bergingsopdracht niet kan worden uitgevoerd.

Het nultarief geldt niet voor het ruimen van (wrakken van) zeeschepen die in openbare wateren zijn gestrand, gezonken, aan de grond geraakt of vastgeraakt op of in waterstaatswerken, als dat ruimen plaatsvindt door of in opdracht van de beheerder van het water of waterstaatswerk. De dienst is dan gericht op het vrijmaken van het water of het waterstaatswerk. Hierbij is niet van belang of het object na het ruimen nog kan worden aangemerkt als zeeschip.

Charter e.d. van zeeschepen

De verhuur en het charteren van zeeschepen, zoals time-charter (verhuur met bemanning), bare-boatcharter (verhuur zonder bemanning) en andere vormen van charter die niet het karakter hebben van (intracommunautair) goederenvervoer, en de bemiddeling bij de verhuur van zeeschepen vallen onder het nultarief.

Het nultarief geldt niet als een schip met bemanning ter beschikking van natuurlijke personen wordt gesteld voor plezierotochten op volle zee (HvJ EU, *'Bacino Charter Company SA'*, zaak C-116/10, ECLI:EU:C:2010:824).

Bij zgn. shipmanagement wordt een vergoeding berekend die uit verschillende elementen bestaat. De hele vergoeding valt onder het nultarief.

11.3.2.6 Nultarief: diensten ten aanzien van luchtvaartuigen en hun lading

Het nultarief geldt voor diensten ten aanzien van luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer. Zie 11.2.4.10. Het betreft diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de desbetreffende luchtvaartuigen en hun lading. Hieronder vallen ook de diensten die worden verricht ten behoeve van de exploitatie van het luchtvaartuig.

Onder het nultarief vallen de (bemiddeling bij) verhuur en het charteren van deze luchtvaartuigen, de bevrachting ervan en prestaties waarvoor landingsrechten in rekening worden gebracht. Verder geldt het nultarief voor het herstellen, het onderhoud e.d. van deze luchtvaartuigen. Het Hof van Justitie heeft beslist dat onder de bevrachting van zeeschepen zowel de totale bevrachting van een zeeschip valt als de gedeeltelijke bevrachting daarvan (*'Navicon SA'*, zaak C-97/06, ECLI:EU:C:2007:609). Wij menen dat hetzelfde geldt voor de bevrachting van luchtvaartuigen.

Voor de toepassing van het nultarief is vereist dat de afnemer van de diensten een schriftelijke verklaring overlegt waarin staat dat de luchtvaartuigen worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer.

Het nultarief geldt ook voor diensten die worden verricht voor goederen die deel uitmaken van de lading van luchtvaartuigen als het goederen betreft die zich in het vrije verkeer van de EU bevinden. De diensten moeten rechtstreeks samenhangen met de lading van het luchtvaartuig. Strikt genomen kunnen goederen slechts tussen het laden en lossen als lading worden aangemerkt. Het nultarief kan echter worden toegepast op de in 11.3.2.1, onder 1. t/m 5. genoemde diensten, op voorwaarde dat zij worden verricht op het luchtvaartterrein. Verder geldt voor de in 11.3.2.1, onder 2. bedoelde opslag in een loods (of op de wal) een maximumtermijn van dertig dagen. Daarna geldt het nultarief niet meer.

11.3.2.7 Nultarief: goederen in een accijnsgoederenplaats

Diensten voor accijnsgoederen die naar een accijnsgoederenplaats worden gebracht of die zich daarin bevinden vallen onder het nultarief. Zie 11.2.7. Het betreft o.a. het vervoer van accijnsgoederen naar de accijnsgoederenplaats waarin de goederen worden opgeslagen, de opslag in de accijnsgoederenplaats en de overige handelingen die op grond van de wettelijke bepalingen inzake de accijns in de accijnsgoederenplaats zijn toegestaan, voor zover de goederen onder post a-7 blijven vallen.

11.3.2.8 Nultarief: goederen in een btw-entrepot

Diensten ten aanzien van bulkgoederen die naar een btw-entrepot worden gebracht of die zich daarin bevinden, vallen onder het nultarief. Zie 11.2.8. Het betreft o.a. het vervoer van de desbetreffende goederen naar de plaats waar de vergunninghouder de goederen zal opslaan, de opslag van de goederen en verdere handelingen met betrekking tot de goederen, voor zover de goederen onder post a-8 blijven vallen. De dienstverrichter moet bewijzen dat de bulkgoederen onder post a-8 vallen. De vergunninghouder zal de dienstverrichter van de bewijsmiddelen moeten voorzien. Goedgekeurd is dat de dienstverrichter toepassing van het nultarief aantoont aan de hand van een door de vergunninghouder afgegeven schriftelijke verklaring.

11.3.3 Nultarief: diensten betreffende de invoer van goederen (Tabel II, post b-2)

Diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen vallen onder het nultarief als de waarde van die diensten wordt meegeteld bij de douanewaarde. De douanewaarde is het bedrag waarover bij de invoer van de goederen omzetbelasting wordt geheven. Degene die de in dit punt bedoelde diensten verricht past dus het nultarief toe. Over deze diensten wordt omzetbelasting geheven bij de invoer van de goederen waarop de diensten betrekking hebben. Het gaat hierbij om diensten zoals commissie, verpakking en vervoer tot de plaats van bestemming waarvan de kosten als zgn. bijkomende kosten in de douanewaarde worden begrepen. Zie 15.1.9.1.

11.3.3.1 Nultarief: vervoer van ingevoerde goederen

Het vervoer van *ingevoerde* goederen tot op de plaats van bestemming valt onder het nultarief. Ook voor het vervoer van nog in te voeren goederen geldt het nultarief (post b-1). Zie 11.3.2.2. De *plaats van bestemming* is de plaats in de EU waarheen degene voor wie de goederen zijn bestemd (de afnemer) de goederen wil laten overbrengen. Dit moet blijken uit de gegevens die op het moment van de invoer bekend zijn. Meestal zal dit de plaats zijn waar de afnemer woont of gevestigd is, maar de afnemer kan ook een andere plaats opgeven. Als er bij de aangifte ten invoer nog geen plaats van bestemming bekend is, geldt als plaats van bestemming de plaats waar de eerste overlading in de EU-lidstaat van invoer plaatsvindt. Als er nog geen definitieve plaats van bestemming bekend is maar wel vaststaat dat de goederen na lossing naar bijv. een verdeelcentrum in Nederland of in een andere EU-lidstaat worden gebracht, kan die plaats als plaats van bestemming worden aangemerkt.

In art. 46 Vo 282/2011 is bepaald dat het vorenstaande ook geldt voor vervoersdiensten die samenhangen met de invoer van merende goederen in het kader van een woonplaatsverandering.

***LET OP** Bij intracommunautair goederenvervoer en daarmee samenhangende diensten als laden en lossen geldt geen nultarief. Toch is degene die de dienst verricht in veel gevallen geen Nederlandse btw verschuldigd, omdat de dienst meestal geacht wordt plaats te vinden in het land van de afnemer van de dienst als deze ondernemer is. Zie 7.4.1.*

11.3.3.2 Nultarief: aantonen

De toepassing van het nultarief kan worden aangetoond als op het douanedocument een plaats van bestemming binnen de EU is aangegeven (de kosten van het vervoer naar de plaats van bestemming zijn dan in de maatstaf van heffing bij invoer betrokken; zie 15.1.9.1) en op het vervoerdocument als afzender staat vermeld een cargadoor, zeerederij, luchtbevrachter, luchtvaartmaatschappij, douane-expediteur of internationaal vervoerder. Verder moet uit het douanedocument blijken dat de goederen onmiddellijk voorafgaand aan dat vervoer vanuit een land buiten de EU, rechtstreeks of via een andere EU-lidstaat onder een douaneregeling binnen Nederland werden gebracht en vrijgemaakt.

Ook als de heffing van omzetbelasting bij invoer is verlegd naar degene voor wie de goederen zijn bestemd (meestal de afnemer; zie 15.2.1), kan via het invoerdocument worden aangetoond dat de goederen worden vervoerd naar de bij invoer aangewezen plaats van bestemming. Niet van belang is dat op het invoerdocument geen invoerwaarde voor de omzetbelasting is vermeld. De vervoerder hoeft slechts aan te tonen dat het gaat om vervoer van ingevoerde goederen naar de plaats van bestemming en dat de kosten hiervan tot de douanewaarde behoren. Als de vervoerder niet de beschikking krijgt over het douanedocument, kan hij een kopie gebruiken.

11.3.3.3 Nultarief: bemiddeling bij het vervoer

Bemiddeling bij het afsluiten van vervoersovereenkomsten die onder deze post vallen, is ook aan het nultarief onderworpen. Vindt de tussenkomst op eigen naam plaats, dan is post b-2 van toepassing. Bij bemiddeling op naam en voor rekening van derden geldt post b-4. Zie 11.3.5.

11.3.3.4 Nultarief: overnametarieven

Goedgekeurd is dat diensten die worden verricht tegen zgn. overnametarieven onder het nultarief vallen, voor zover althans de daarin opgenomen vervoersdiensten aan het nultarief zijn onderworpen. Als de vervoersdiensten slechts gedeeltelijk onder het nultarief vallen, komen de overnametarieven ook slechts voor een overeenkomstig deel voor het nultarief in aanmerking.

11.3.4 Nultarief: personenvervoer per zeeschip of luchtvaartuig (Tabel II, post b-3)

Het vervoer van personen met zeeschepen of luchtvaartuigen valt voor het Nederlandse deel van het traject onder het nultarief als de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen. Het deel van het traject dat buiten Nederland valt is onbelastbaar. Zie 7.4.4. Dit geldt ook als naar een bepaalde plaats buiten de territoriale wateren wordt gevaren en weer terug. Op de zgn. vistrips is dus het nultarief van toepassing, mits de visplaats buiten de territoriale wateren is gelegen. De aanspraak op het nultarief moet worden aangetoond aan de hand van boeken en bescheiden. Zo moet o.a. een logboek of scheepsjournaal worden bijgehouden.

Het nultarief geldt ook voor het vervoer van bagage en auto's dat met personenvervoer samenhangt.

De bemiddeling bij het afsluiten van overeenkomsten tot het vervoer als hiervóór bedoeld, valt ook onder het nultarief. Zie 11.3.5.

11.3.5 Nultarief: diensten van tussenpersonen (Tabel II, post b-4)

Het nultarief geldt voor de diensten van tussenpersonen die handelen *in naam en voor rekening* van derden.

Die bemiddelingsdiensten moeten betrekking hebben op:

- niet binnen de EU verrichte prestaties. Zie [illegible]
- dieneten betreffende de invoer van goederen. Zie [illegible]
- personenvervoer via zeeschepen of luchtvaartuigen. Zie [illegible]

VOORBEELD Een Nederlandse onderwijsinstelling schakelt een Zwitserse tussenpersoon in om elders beroepsopleidingen te verzorgen. Dankzij de bemoeienis van deze tussenpersoon komt er een overeenkomst tot stand tussen de onderwijsinstelling en een fabrikant in Rusland voor het geven van een beroepsopleiding aan het personeel van de fabrikant.

De dienst van de Zwitserse tussenpersoon vindt in Nederland plaats, want daar is de afnemer van deze dienst (de onderwijsinstelling) gevestigd. Deze bemiddelingsdienst valt echter onder het nultarief, omdat de hoofddienst (het geven van beroepsonderwijs) buiten de EU – in Rusland – plaatsvindt. Daar is de afnemer van de hoofddienst gevestigd. Zie 7.4.1.

11.3.6 Nultarief: werkzaamheden aan goederen die worden uitgevoerd: actief veredelingsverkeer (Tabel II, post b-5)

Als een ondernemer goederen ontvangt met het doel er in Nederland bepaalde werkzaamheden (bijv. loonveredeling, reparatie) aan te verrichten, kan hij het nultarief toepassen als de goederen na bewerking worden uitgevoerd uit de EU. Als de goederen door of voor rekening van de bewerker worden uitgevoerd, geldt altijd het nultarief. Vindt de uitvoer van de bewerkte goederen plaats door of voor rekening van de opdrachtgever, dan kan de bewerker alleen het nultarief toepassen als de opdrachtgever buiten Nederland woont of is gevestigd. Voor de toepassing van het nultarief maakt het niet uit of de goederen die moeten worden bewerkt, zijn ingevoerd dan wel in Nederland of in een andere EU-lidstaat zijn verworven.

Als de te bewerken goederen worden ingevoerd, is omzetbelasting verschuldigd. Deze belasting is echter als voorbelasting aftrekbaar bij degene die de werkzaamheden verricht, omdat de goederen voor hem zijn bestemd. Zie 18.3.2. Voor de invoer van deze goederen kan overigens ook een vergunning voor plaatsing onder de douaneregeling 'actieve veredeling' worden aangevraagd. Zie 15.1.2.2.

***VOORBEELD** Een Nederlands garagebedrijf, gespecialiseerd in het herstellen en reviseren van oldtimers, repareert de oldtimer van een Noorse particulier. Nadat de auto is gerepareerd, gaat de Noor met de auto terug naar Noorwegen. De door het garagebedrijf verrichte dienst valt onder het nultarief.*

***LET OP** Werkzaamheden aan roerende goederen voor een opdrachtgever die ondernemer is (waaronder begrepen een rechtspersoon met een btw-identificatienummer) vinden plaats daar waar de opdrachtgever is gevestigd. Werkzaamheden voor een buitenlandse opdrachtgever/ondernemer zijn dus niet belast voor de Nederlandse btw. Zie 7.4.1. Het hiervóór behandelde nultarief is dus alleen van belang als de opdrachtgever een particulier is en de dienst volgens de btw-regels in Nederland wordt verricht. Zie 7.5.7.*

11.3.7 Nultarief: vervoer van en naar de Azoren en Madeira (Tabel II, post b-6)

Onder het nultarief valt het intracommunautair goederenvervoer naar of vanaf de Azoren en Madeira en het vervoer van goederen tussen deze eilanden.

11.4 Nultarief: diplomaten, internationale organisaties, NAVO-strijdkrachten en ontwikkelingswerk

11.4.1 Nultarief: leveringen en diensten aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten in Nederland

Artt. 42, 42a, 42b, 42c, 42d, 42e, 42g, 42h, 42i, 42j, 42k en 42l Regeling AWR

Als een ondernemer goederen levert aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten die in Nederland zijn gelegerd, kan hij onder bepaalde voorwaarden bij de Belastingdienst/Douane Rotterdam/kantoor Laan op Zuid/ECGDV, Postbus 3070, 6401 DN Heerlen, tel. 088–153 19 78, 088–153 19 11 en 088–153 20 69 (Bezoekadres: Laan op Zuid 45, 3072 DB Rotterdam) (ECGDV staat voor: Expertisecentrum voor grensoverschrijdende vergunningen) een vergunning krijgen om het nultarief toe te passen op leveringen van bepaalde goederen. De vergunning bevat voorwaarden waaraan hij moet voldoen.

Zie 11.4.5 voor leveringen van goederen aan NAVO-onderdelen die in andere EU-lidstaten zijn gevestigd.

Voor aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten verleende diensten, bestemd voor officieel gebruik van die strijdkrachten, geldt het nultarief. Zie 36.6 voor de tekst van de wettelijke regeling.

11.4.2 Nultarief: diensten aan in Nederland gevestigde internationale organisaties

Goedgekeurd is dat het nultarief wordt toegepast op diensten aan bepaalde in Nederland gevestigde internationale organisaties (van de EU). De diensten moeten plaatsvinden in verband met de officiële werkzaamheden van deze organisaties. Het begrip 'officiële werkzaamheden' kan overigens tamelijk ruim worden geïnterpreteerd.

De organisatie hoort de dienst schriftelijk aan de ondernemer-dienstverrichter op te dragen. Deze ondernemer moet aan de hand van de ontvangen schriftelijke opdracht en een op die opdracht betrekking hebbende kopiefactuur aantonen dat hij een dienst heeft verricht waarop het nultarief kan worden toegepast. In de voor de organisatie bestemde factuur moet de ondernemer-dienstverrichter een door hem ondertekende verklaring opnemen dat in het door hem in rekening gebrachte bedrag geen omzetbelasting is begrepen.

Als hij van een organisatie het verzoek krijgt het nultarief toe te passen, kan de ondernemer bij de inspecteur navragen of die organisatie is aangewezen.

11.4.3 Nultarief: teruggaaf van btw aan diverse in Nederland gevestigde internationale organisaties

Verscheidene internationale organisaties genieten een vrijstelling bij invoer van goederen in de EU. Als deze organisaties in Nederland goederen en diensten betrekken, is op basis van een Besluit van de staatssecretaris van Financiën onder bepaalde voorwaarden eveneens een vrijstelling van toepassing (IFZ 2002/1200M). Deze vrijstelling wordt verleend in de vorm van een teruggaaf aan de betrokken instellingen. De Nederlandse ondernemers – leveranciers en dienstverrichters – brengen dus normaal omzetbelasting in rekening aan de internationale organisaties. Vervolgens wordt die omzetbelasting op verzoek aan de internationale organisatie teruggegeven, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Het verzoek om teruggaaf moet binnen drie maanden na afloop van een kwartaal worden gedaan op een formulier

OB 100. De meeste organisaties vallen onder de Belastingdienst/Kantoor Den Haag, Centraal Bureau Internationale Fiscale Behandelingen. Zie 39.1.1 voor het adres.

Bij aankopen van meer dan € 35 000 (excl. btw) kan de inspecteur op verzoek van de instelling een verklaring afgeven waaruit blijkt dat geen btw in rekening hoeft te worden gebracht. Als de instelling deze verklaring aan de leverancier geeft, kan deze afzien van het in rekening brengen van btw.

Als een organisatie een pand wil kopen of huren met btw, geldt een bijzondere regeling. Zie 13.1.10.

11.4.4 Nultarief: teruggaaf aan in Nederland gevestigde ambassades en diplomaten

Artt. 32, 33, 35 en 36 Regeling AWR

In Nederland gevestigde diplomatieke vertegenwoordigingen van andere staten en bepaalde van de daaraan toegevoegde ambtenaren genieten een vrijstelling van omzetbelasting voor sommige leveringen en diensten. De vrijstelling wordt verleend in de vorm van een teruggaaf. De ondernemer die de prestatie verricht, brengt volgens de gewone regels btw in rekening die de ambassade of het lid daarvan vervolgens kan terugvragen. Het verzoek om teruggaaf wordt gedaan via een formulier OB 100 dat moet worden ingeleverd bij de Belastingdienst/Kantoor Den Haag, Centraal Bureau Internationale Fiscale Behandelingen. Zie 39.1.1 voor het adres.

Bij aankopen van meer dan € 35 000 (excl. btw) kan de inspecteur op verzoek van de instelling een verklaring afgeven waaruit blijkt dat geen btw in rekening hoeft te worden gebracht. Als de instelling deze verklaring aan de leverancier geeft, kan deze het nultarief toepassen.

Als een organisatie een pand wil kopen of huren met btw, geldt een bijzondere regeling. Zie 13.1.10.

11.4.5 Nultarief: vrijstelling voor ambassades, internationale organisaties en NAVO onderdelen gevestigd in andere EU-lidstaten

Art. 40 Regeling AWR

Er geldt een vrijstelling van Nederlandse btw voor in andere EU-lidstaten gevestigde:

- ambassades en consulaten en bepaalde leden daarvan;
- (onderdelen van) internationale organisaties en bepaalde functionarissen daarvan
  hoofdkwartieren en daar gestationeerde strijdkrachten en civiele diensten van de NAVO, andere dan die van de d
  zelf

Voor het verlenen van de vrijstelling gelden de voorwaarden die ook van toepassing zijn in de EU-lidstaat waar het lichaam of het personeelslid is gevestigd (het gastland). Nederland verleent dus alleen vrijstelling als het gastland ook vrijstelling zou verlenen. De vrijstelling wordt echter niet verleend voor goederen die zijn bestemd voor gebruik in Nederland, noch voor diensten met betrekking tot dergelijke goederen (bijv. het verhuren, verbouwen of onderhouden van in Nederland gelegen onroerende zaken).

De vrijstelling wordt gerealiseerd doordat de leverancier het nultarief toepast (zie 11.4.5.1) of doordat de ambassade enz. een verzoek om teruggaaf doet. Zie 11.4.5.2.

11.4.5.1 Nultarief: voorwaarden voor toepassing

Het nultarief geldt alleen bij de levering van goederen of het verrichten van diensten bestemd voor officieel gebruik door de ambassade enz. (Voor diensten bestemd voor persoonlijk gebruik geldt nooit het nultarief.) Aan elk van de volgende voorwaarden moet worden voldaan (Besluit nr. IFZ90-042).

a. De vrijgestelde instelling of persoon geeft aan de ondernemer een origineel door het gastland gewaarmerkt certificaat waaruit blijkt dat de betrokkene op grond van art. 151 BTW-Richtlijn ter zake in aanmerking komt voor vrijstelling van omzetbelasting. Het model voor dit *Certificaat van vrijstelling van BTW en/of Accijnzen* is met een toelichting opgenomen als Bijlage II bij Vo 282/2011.
b. Het betreft geen goederen die zijn bestemd voor gebruik in Nederland, noch diensten met betrekking tot een dergelijk goed. Bij twijfel kan de ondernemer aan de vrijgestelde instelling of persoon vragen op het certificaat te bevestigen dat de goederen zijn bestemd voor gebruik in het gastland.
c. De ondernemer stelt op de factuur een door hem ondertekende verklaring op dat in de in rekening gebrachte vergoeding geen omzetbelasting is begrepen.

Wordt op het moment van facturering niet voldaan aan de voorwaarde onder a. hiervóór, dan moet op de normale wijze btw in rekening worden gebracht. Als later alsnog aan alle voorwaarden wordt voldaan, kan het nultarief worden toegepast als de ondernemer de originele factuur inneemt en vervangt door een factuur als bedoeld onder c. hiervóór. Op de nieuwe factuur moet worden aangegeven dat deze dient ter vervanging van een eerdere factuur, onder vermelding van de datum en het nummer van die eerdere factuur. Eventueel al afgedragen btw kan dan door de ondernemer worden teruggevraagd.

Als later blijkt dat de betrokken vrijgestelde instelling of persoon niet voldoet aan de voorwaarden, maar de ondernemer erop mocht vertrouwen dat het nultarief kon worden toegepast, wordt de eventueel verschuldigde btw rechtstreeks nageheven bij de vrijgestelde instelling of persoon.

11.4.5.2 Nultarief: verzoek om teruggaaf

Als de vrijgestelde instelling of persoon bij de aankoop van goederen of afname van diensten btw heeft betaald, kan de instelling of persoon deze belasting schriftelijk terugvragen bij de Belastingdienst/Kantoor Den Haag, Centraal Bureau Internationale Fiscale Behandelingen. t verzoek moeten de volgende bescheiden worden gevoegd:

- een origineel door het gastland gewaarmerkt certificaat waaruit blijkt dat de betrokkene op grond van art. 151 BT in aanmerking komt voor vrijstelling van omzetbelasting;
- de originele factuur;
- (een kopie van) het betalingsbewijs.

11.4.5.3 Nultarief: certificaat van vrijstelling van btw en/of accijnzen

Een gastland kan goedkeuren dat bepaalde diplomatieke of consulaire vertegenwoordigingen of internationale organisaties (waaronder begrepen NAVO-onderdelen) met betrekking tot prestaties zelfstandig vrijstellingsformulieren waarmerken bestemd voor officieel gebruik. Dergelijke formulieren kunnen worden gelijkgesteld met een certificaat als een kopie van de beschikking van het gastland wordt bijgevoegd op grond waarvan de vrijgestelde zelfstandig mag waarmerken. Als een ondernemer het nultarief heeft toegepast, moet hij deze kopie bewaren bij het gewaarmerkte formulier.

Zelfstandig gewaarmerkte formulieren met betrekking tot prestaties bestemd voor *persoonlijk* gebruik kunnen niet als certificaat worden geaccepteerd. Dergelijke formulieren moeten alsnog door het gastland worden gewaarmerkt voordat de vrijstelling kan worden verleend. Prestaties verleend aan personeel van NAVO-onderdelen gelegerd in andere EU-lidstaten kunnen echter voor het zelfstandig waarmerken van de formulieren worden behandeld als prestaties bestemd voor officieel gebruik van het desbetreffende NAVO-onderdeel. De formulieren moeten wel door het NAVO-onderdeel zijn gewaarmerkt en niet door het personeel persoonlijk.

11.4.6 Nultarief: ontwikkelingswerk

Verschillende organisaties voeren projecten uit in ontwikkelingslanden. Vaak is het de bedoeling dat het beheer over gerealiseerde projecten wordt overgedragen aan instanties in het ontwikkelingsland. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat organisaties het nultarief toepassen op de diensten die zij in het kader van ontwikkelingswerk verrichten in opdracht van Nederlandse ministeries en organisaties (Besluit nr. BLKB2015/76M). Aan toepassing van deze goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden:

a. de diensten moeten worden verricht in het kader van door de organisaties uitgevoerde projecten in ontwikkelingslanden;
b. de organisaties moeten voor de btw zijn aan te merken als ondernemer;
c. de plaats van de diensten moet in Nederland liggen; én
d. het genot van de door de organisatie verrichte diensten in het kader van het uit te voeren project ligt uitsluitend in het ontwikkelingsland.

Als ontwikkelingslanden worden in dit verband aangemerkt de landen die staan vermeld op de zgn. DAC-ODA-lijst van de Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). Zie www.oecd.org (zoeken op 'DAC List of ODA Recipients').

***VOORBEELD** Het ministerie van Buitenlandse Zaken geeft aan een organisatie (een ondernemer voor de btw) opdracht voorlichting te geven in een ontwikkelingsland, bijv. Uganda, over de uitbraak, verspreiding en gevolgen van tropische ziekten. Op de diensten van deze organisatie is het nultarief van toepassing.*

Nederlandse organisaties op het gebied van ontwikkelingswerk werken nauw samen en gaan vaak allianties aan in het kader van het zgn. Medefinancieringsstelsel II van het ministerie van Buitenlandse Zaken. Binnen de alliantiestructuur presteren penvoerder en de andere alliantiegenoten elk afzonderlijk richting het ministerie van Buitenlandse Zaken. Dat betekent dat elke organisatie die deel uitmaakt van zo'n alliantiestructuur het nultarief kan toepassen op haar diensten, mits wordt voldaan aan de vier hiervóór onder a. t/m d. genoemde voorwaarden.

Omdat voor toepassing van de goedkeuring het genot van de verrichte dienst *uitsluitend* in het ontwikkelingsland moet liggen, geldt het nultarief bijv. niet voor het uitvoeren van een accountantscontrole naar de besteding van ontwikkelingsgelden en evenmin voor het geven van adviezen aan geldgevende instellingen over het al dan niet financieren van ontwikkelingsprojecten. Ook geldt het nultarief niet voor de goederen en diensten die worden ingekocht door organisaties die projecten in ontwikkelingslanden uitvoeren. Hoewel die prestaties een zeker verband kunnen hebben met de uitvoering van een ontwikkelingswerkprogramma door die organisaties, hebben die op zichzelf bezien niet de status van 'ontwikkelingswerk of -project'.

***VOORBEELD** Een organisatie die een ontwikkelingswerkprogramma gaat uitvoeren in Haïti laat enkele van haar medewerkers, die naar dat land zullen worden uitgezonden, in Nederland een cursus volgen ter voorbereiding van het verblijf in Haïti. Tevens laat die organisatie ten behoeve van die uitzending een aantal documenten vertalen door een in Nederland gevestigde ondernemer. Het nultarief is niet van toepassing op het geven van de cursus en de vertaalwerkzaamheden.*

11.4.7 Nultarief: mondkapjes en COVID-19-vaccins en -testkits

Coronacrisis

De staatssecretaris van Financiën (Besluit nr 2021-38397, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr 2021-71082) keurt goed dat de volgende prestaties belast zijn met het nultarief:

- levering van mondkapjes (zowel medische als niet-medische);
- levering van COVID-19-vaccins en vaccineren met deze vaccins; en
- levering van COVID-19-testkits en testen met deze (zelf)testkits.

Bij de publicatie van deze Almanak had het kabinet (nr. CE-AEP/21140598) besloten om de bovenstaande goedkeuringen te verlengen tot 1 oktober 2021.

Mondkapjes
Het begrip 'mondkapjes' moet naar algemeen spraakgebruik worden uitgelegd. De leverancier van mondkapjes behoudt het recht op aftrek.

COVID-19-vaccins en COVID-19-testkits
De levering van vaccins valt onder het 9%-tarief. Zie 10.2.5. De levering van testkits is belast met 21% btw. De dienst bestaande uit het tegen vergoeding vaccineren of testen is belast tegen het 21%-tarief, tenzij deze onderdeel is van een vrijgestelde medische dienstverlening. Zie 12.2, 12.5 en 12.6. De BTW-Richtlijn geeft EU-lidstaten nu tijdelijk de mogelijkheid tot introductie van een nultarief voor de levering van COVID-19-vaccins en COVID-19-testkits en de diensten bestaande uit het vaccineren en testen met deze hulpmiddelen. Nederland heeft gebruik gemaakt van deze mogelijkheid met een tijdelijke goedkeuring.

COVID-19-vaccins en vaccineren
De goedkeuring ziet alleen op vaccins die door het Europees Geneesmiddelenbureau (EMA) zijn goedgekeurd als COVID-19-vaccins. De levering van COVID-19-vaccins en de dienst van het vaccineren met deze vaccins zijn belast met het nultarief, tenzij ter zake van het vaccineren een vrijstelling van toepassing is. Als de ondernemer het nultarief toepast, heeft hij recht op aftrek van de hieraan toerekenbare voorbelasting.

COVID-19-testkits en testen
De levering van COVID-19-in-vitrodiagnostiek en de dienst van het testen met deze testkits zijn belast met het nultarief, tenzij ter zake van het testen een vrijstelling van toepassing is. Als de ondernemer het nultarief toepast, heeft hij recht op aftrek van de hieraan toerekenbare voorbelasting. Het begrip COVID-19-in-vitrodiagnostiek moet worden uitgelegd als (zelf)testkits die geschikt zijn voor en gebruikt worden bij de detectie van het SARS CoV 2 virus. De goedkeuring ziet op:

1. testkits die op het moment van levering voldoen aan hetgeen is voorgeschreven in de op dat moment actuele versie v richtlijn COVID-19 van het RIVM en meer in het bijzonder in de bij die richtlijn behorende bijlage 'Aanvullende informatie diagnostiek COVID-19';
2. COVID-19-testkits die op het moment van levering zijn opgenomen in de "COVID-19 In Vitro Diagnostic Devices and T Database" van de Europese Commissie en zijn voorzien van een CE-markering; en
3. antigeen-zelftesten waarvoor de minister voor Medische Zorg en Sport ontheffing heeft verleend deze op de Nederlan mogen brengen

11.5 Nultarief: beleggingsgoud

11.5.1 Nultarief: bijzondere regeling

Goud is een bijzonder metaal dat niet alleen voor industriële of consumptieve doeleinden wordt gebruikt, maar ook wordt aangekocht als belegging. Toepassing van de gewone btw-regels zou de handel in goud dat voor belegging dient moeilijk maken en de concurrentie op de wereldmarkt verstoren. Daarom is hiervoor een bijzondere regeling getroffen. Deze regeling geldt alleen voor beleggingsgoud. Zie 11.5.2.

De levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Ook de diensten van tussenpersonen die betrokken zijn bij de levering van beleggingsgoud zijn vrijgesteld. Zie 11.5.3.

Een ondernemer die vrijgestelde leveringen verricht, heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. Hierop is een uitzondering gemaakt voor de vrijgestelde levering van beleggingsgoud. De voorbelasting die specifiek betrekking heeft op de aankoop en bewerking van dit goud is toch aftrekbaar. Zie 11.5.5.

Producenten van beleggingsgoud kunnen ervoor kiezen de levering van beleggingsgoud aan een andere ondernemer te belasten met btw (optie voor belaste levering). Zie 11.5.4. De producenten kunnen hun voorbelasting dan *volledig* aftrekken. Ook hun afnemer/ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting, dus komt het beleggingsgoud vrij van btw bij de afnemer. Zie 11.5.5.

Handelaren in beleggingsgoud moeten voldoen aan enkele bijzondere administratieve verplichtingen. Zie 11.5.6. Verder is er een *verleggingsregeling* als de verkoop van beleggingsgoud of bepaalde soorten ander goud is belast met btw. Deze btw is dan niet verschuldigd door de leverancier, maar door zijn afnemer. Zie 11.5.7.

Ten slotte geldt er een bijzondere regeling als iemand van beleggingsgoud dat met vrijstelling van btw is verkregen andere goederen (bijv. sieraden) laat maken. Zie 11.5.8.

LET OP De rechter heeft beslist dat niet iedere belegger in goud automatisch ondernemer is (Hof Amsterdam, nr. 13/00078, ECLI:NL:GHAMS:2013:4009 en HR, nr. 13/05915, ECLI:NL:HR:2015:104). Daarbij heeft de rechter tevens beslist dat de regeling voor beleggingsgoud niet geldt voor zilver.

11.5.2 Nultarief: beleggingsgoud

Art. 28j Wet OB

Als beleggingsgoud worden aangemerkt:

a. goud in de vorm van staven of plaatjes met een door de goudmarkten aanvaard gewicht en met een zuiverheid van ten minste $^{995}/_{1000}$.
Het gewicht en de zuiverheid zijn in het plaatje of de staaf gestempeld. Als dit goud is belichaamd in effecten, geldt ook de regeling voor beleggingsgoud. Zie 11.5.3.
Van de mogelijkheid kleine staven of plaatjes met een gewicht van ten hoogste 1 gram niet als beleggingsgoud aan te merken is nog geen gebruikgemaakt;

b. gouden munten die:
   - een zuiverheid van ten minste $^{900}/_{1000}$ hebben;
   - na 1800 zijn geslagen;
   - in het land van oorsprong wettig betaalmiddel zijn of zijn geweest;
   - normaliter worden verkocht voor een prijs die niet hoger is dan 1,8 keer de openmarktwaarde van het goud d

   Deze munten (zgn. bullion coins) ontlenen hun waarde hoofdzakelijk aan de waarde van het goud;

c. door de Europese Commissie aangewezen gouden munten. Elk jaar vóór 1 december wordt in de C-serie van het *Publicatieblad* van de Europese Unie een lijst gepubliceerd met munten die het daaropvolgende jaar worden aangemerkt als beleggingsgoud. Zie voor de lijst geldig voor 2021 het *Publicatieblad* 2020/C 381/05 van 12 november 2020.

Ander goud dan beleggingsgoud valt onder de gewone btw-regeling en is dus belast met 21%. Gebruikte gouden voorwerpen kunnen onder de margeregeling vallen. Zie 20.1.3.3. Goud voor centrale banken valt bij invoer en intracommunautaire verwerving onder het nultarief. Zie 11.2.1.

11.5.2.1 Nultarief: goudmarkten

In 11.5.2 staat een beschrijving van beleggingsgoud. Onder a. staat de omschrijving *met een door de goudmarkten aanvaard gewicht*. Volgens art. 56 Vo 282/2011 verwijst deze omschrijving ten minste naar de volgende eenheden en handelsgewichten:

Eenheid	*Handelsgewichten*
kg	12,5 en 1
gram	500, 250, 100, 50, 20, 10, 5, 2,5 en 2
ounce (1 oz = 31,1035 g)	100, 10, 5, 1, 0,5 en 0,25
taël (1 taël = 1.193 oz)	10, 5 en 1
tola (10 tola = 3,75 oz)	10

Taël = een traditionele Chinese gewichtseenheid. De nominale zuiverheid van een taëlstaaf bedraagt in Hongkong 990, maar in Taiwan kunnen staven van 5 en 10 taël een zuiverheid van 999,9 hebben.
Tola = een traditionele Indiase gewichtseenheid voor goud. In zijn meest gangbare verschijningsvorm heeft een staaf een gewicht van 10 tola en een zuiverheid van 999.

11.5.3 Nultarief: vrijgestelde transacties

Art. 28k Wet OB

Van btw zijn vrijgesteld de invoer, de intracommunautaire verwerving en de levering van beleggingsgoud. De vrijstelling geldt niet alleen bij de fysieke overdracht van het goud, maar ook voor handelingen waarbij het goud blijft waar het is maar waarbij het via transacties met effecten van eigenaar wisselt. Het gaat hierbij om:

- beleggingsgoud dat belichaamd is in certificaten voor toegewezen of niet-toegewezen goud. De houder van een heeft recht op een hoeveelheid goud die is opgeslagen bij een financiële instelling;
- beleggingsgoud dat wordt verhandeld op goudrekeningen die een eigendoms- of vorderingsrecht op beleggingsg
  Het gaat hierbij om *gewichtsrekeningen* waarbij uitlevering van het goud kan plaatsvinden. De regeling voor beleggingsgoud geldt niet voor goudrekeningen waarbij slechts kan worden gestort en opgenomen in euro's *(metaalrekeningen)*, maar waarbij het goud niet fysiek kan worden opgevraagd. Voor deze rekeningen geldt de bancaire vrijstelling.
  Goudleningen en swaps die een eigendoms- of vorderingsrecht op beleggingsgoud inhouden vallen ook onder de bijzondere regeling;
- handelingen betreffende beleggingsgoud bestaande in future- en termijncontracten die leiden tot de overdracht va of vorderingsrecht met betrekking tot beleggingsgoud.

Een call- of putoptie met betrekking tot beleggingsgoud valt niet onder de bijzondere regeling. Tot het moment dat dit recht wordt uitgeoefend, vindt er immers geen overdracht van een eigendoms- of vorderingsrecht op het goud plaats. Op het moment dat de optie wordt uitgeoefend en het goud dus wordt geleverd geldt de bijzondere regeling voor beleggingsgoud.

11.5.3.1 Nultarief: tussenpersonen

Diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van een ander vallen ook onder de vrijstelling als zij betrokken zijn bij de levering van beleggingsgoud aan hun opdrachtgever.

11.5.4 Nultarief: op verzoek belaste levering

Art. 28l Wet OB; art. 29b Uitv.besch. OB

In twee situaties kan de leverancier van beleggingsgoud ervoor kiezen (opteren) de levering te belasten met 21% btw. Deze btw kan door de afnemer/ondernemer weer als voorbelasting worden afgetrokken, zodat verschuldigdheid en aftrek uiteindelijk tegen elkaar wegvallen. Het voordeel van opteren is voor de leverancier dat hij al zijn voorbelasting, dus ook die op overheadkosten, in aftrek kan brengen. Zie 11.5.5 voor de aftrek van voorbelasting ingeval niet wordt geopteerd voor belaste levering. Optie voor belaste levering is mogelijk voor de levering aan een andere ondernemer van

- beleggingsgoud door de ondernemer die beleggingsgoud produceert of goud omzet in beleggingsgoud;
- beleggingsgoud in de vorm van staven of plaatjes door een ondernemer die normaliter goud levert voor industrië

De leverancier die kiest voor belaste levering, moet de inspecteur hiervan schriftelijk in kennis stellen. Bij de optie voor belaste levering geldt voor de verschuldigde btw een verleggingsregeling. Zie 11.5.7. Er zijn geen regels gegeven voor het begin en het einde van de optie. Uit de factuur van de leverancier blijkt of er is geopteerd, dus kan er naar onze mening per transactie worden geopteerd voor belaste levering.

11.5.4.1 Nultarief: tussenpersonen

Als een opdrachtgever heeft gekozen voor belaste levering, kan de tussenpersoon die handelt in naam en voor rekening van zijn opdrachtgever er ook voor kiezen zijn diensten met betrekking tot de levering van het beleggingsgoud te belasten met btw. Zo wordt cumulatie van btw voorkomen.
De tussenpersoon die kiest voor belastingheffing moet de inspecteur hiervan schriftelijk in kennis stellen.

11.5.5 Nultarief: aftrek voorbelasting

Art. 28m Wet OB; art. 29c Uitv.besch. OB

De voorbelasting op goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde leveringen, kan normaliter niet worden afgetrokken. Zie 15.1.4. Om te voorkomen dat er daardoor toch btw komt te drukken op beleggingsgoud, bestaat er recht op aftrek van voorbelasting. De ondernemer die beleggingsgoud met vrijstelling van btw levert (bijv. een bank), kan in aftrek brengen de btw op

- beleggingsgoud dat hem is geleverd door een ondernemer die heeft geopteerd voor belaste levering. Zie
- gewoon goud dat hem is geleverd, dan wel door hem intracommunautair is verworven of ingevoerd en dat vervolge
  hem wordt omgezet in beleggingsgoud;
- diensten bestaande uit een wijziging van de vorm, het gewicht of de zuiverheid van goud met inbegrip van beleg

Verder kan de ondernemer die beleggingsgoud produceert of goud in beleggingsgoud omzet en dat daarna met vrijstelling levert, de voorbelasting aftrekken op de aankoop/levering, op de intracommunautaire verwerving of de invoer van goederen, of op diensten die met de productie of de omzetting van dat goud verband houden. Voor de btw op indirecte kosten die verbonden zijn met de doorlevering van het beleggingsgoud, bestaat geen aftrekrecht. De btw op goederen en diensten die zowel voor vrijgestelde prestaties met betrekking tot beleggingsgoud als voor belaste prestaties worden gebruikt, moet worden gesplitst in een niet-aftrekbaar en een aftrekbaar deel. Hiervoor gelden de gewone splitsingsregels. Zie 18.4.1.1.

11.5.6 Nultarief: administratieve verplichtingen

Artt. 28n en 36 Wet OB; art. 29d Uitv.besch. OB

De ondernemer die handelt in beleggingsgoud moet aantekening houden van alle handelingen betreffende beleggingsgoud waarvoor de vergoeding meer dan € 10 000 bedraagt. Verder moet hij de documenten bewaren aan de hand waarvan de identiteit van zijn afnemer bij een dergelijke transactie kan worden vastgesteld. Dit geldt ook als de handeling onder een vrijstelling valt. Als de ondernemer niet voldoet aan deze bijzondere eisen, treedt omkering van de bewijslast in werking. Zie 34.2.7. Uiteraard moet hij ook aan de gewone administratieve verplichtingen voldoen en moet hij zijn administratie zeven jaar bewaren. Zie 29.1.5.

11.5.7 Nultarief: verleggingsregeling bij levering beleggingsgoud en ander goud

Art. 12, lid 5, Wet OB; art. 24ba Uitv.besl. OB

Als de leverancier van beleggingsgoud opteert voor belaste levering (zie 11.5.4), wordt de heffing van de verschuldigde btw verlegd naar de afnemer/ondernemer. De leverancier vermeldt op zijn factuur *'omzetbelasting verlegd'*. Hij geeft zijn omzet aan bij vraag 1e. Zie 3.2.8. De afnemer is dan btw verschuldigd over de aankoopprijs en hij moet deze btw in zijn aangifte omzetbelasting opnemen bij vraag 2a. Zie 3.3.1. In dezelfde aangifte kan hij deze btw bij vraag 5b als voorbelasting aftrekken. Zie 3.6.2.
Bij de berekening van de omzetgrens voor de kleineondernemersregeling moet worden gedaan alsof de verleggingsregeling niet geldt. Zie 24.1.4. Verder moet hij een boekhouding voeren waarin de gegevens die nodig zijn voor de vrijstelling van beleggingsgoud op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.

***LET OP** De verleggingsregeling geldt niet alleen bij beleggingsgoud, maar ook bij de belaste levering aan een ondernemer van ander goud en halffabricaten van goud met een zuiverheid van ten minste $^{325}/_{1000}$. Zo geldt de verleggingsregeling ook voor de levering van staven met een goudgehalte tussen 500/1000 en 600/1000, die waren gegoten uit oude juwelen, bestek, horloges en industrieel afval (HvJ EU 'Envirotec Denmark ApS', zaak C-550/14, ECLI:EU:2016:354).*

11.5.8 Nultarief: verwerken van beleggingsgoud tot ander goud

Artt. 2a, lid 1, onderdeel s., en 28o Wet OB

Om te voorkomen dat met vrijstelling van btw verkregen beleggingsgoud wordt gebruikt om er andere goederen (bijv. sieraden) van te laten maken, geldt er een bijzondere waarderingsregel. De ondernemer die beleggingsgoud verwerkt dat van iemand anders is, waardoor het goud niet langer als beleggingsgoud is aan te merken, moet niet alleen btw betalen over de vergoeding voor de verwerking, maar ook over de normale waarde van het goud in het eindproduct. Hierbij wordt de normale waarde genomen van het tijdstip van oplevering van het eindproduct. Onder "normale waarde" wordt verstaan het volledige bedrag (excl. btw) dat bij vrije mededinging voor het goud (in het eindproduct) zou moeten worden betaald aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter in Nederland. Deze regeling geldt zowel in het geval de verwerking is aan te merken als een dienst als in het geval de verwerking leidt tot een levering door de verwerker.

***VOORBEELD** Een particulier wil een ring kopen die 10 gram goud bevat. De goudwaarde is € 180 en de bewerkingskosten bedragen € 220. Als hij de ring bij een juwelier koopt, moet hij € 84 btw betalen (21% van € 400).*

Hij kan ook zelf 10 gram beleggingsgoud kopen voor € 180 (met vrijstelling van btw) en er vervolgens door een juwelier een ring van laten maken voor € 220 plus € 46,20 btw (21% van € 220). Op grond van de bijzondere waarderingsregel brengt de juwelier hem nu ook over de goudwaarde btw in rekening. Dat is hier € 37,80 (21% van € 180) btw, zodat hij even duur uit is als bij de aankoop van een kant-en-klare ring. In beide gevallen betaalt hij € 84 btw.

12 Vrijstellingen

12.1 Vrijgestelde leveringen en diensten

Art. 11 Wet OB

Vrijstelling van omzetbelasting houdt in dat over de vergoeding geen omzetbelasting verschuldigd is. Daar staat tegenover dat de btw die drukt op de goederen en diensten die de ondernemer inkoopt, voor zover deze worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties, in beginsel niet voor aftrek in aanmerking komt. Zie 18.1.4. Dit laatste is het grote verschil met leveringen en diensten die onder het nultarief vallen. De voorbelasting op die prestaties is namelijk wel aftrekbaar. Zie 11.1. Dat is overigens ook het geval als de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor bepaalde vrijgestelde bank- en verzekeringsprestaties. Zie 18.1.4.2.

Een vrijstelling is niet altijd voordelig, want een vrijgestelde ondernemer zal de niet-aftrekbare voorbelasting wel verwerken in zijn prijzen. Als nu de afnemer een belaste ondernemer is, kan hij de in de prijs verwerkte omzetbelasting niet als voorbelasting in aftrek brengen. Hij is dan duurder uit dan wanneer zijn leverancier ook zou zijn belast en hem een factuur met omzetbelasting zou hebben uitgereikt. Zie 21.7.

LET OP Er wordt vaak – soms ook in deze Almanak – gesproken van een vrijgestelde ondernemer, maar in btw-technische zin is niet de ondernemer vrijgesteld maar zijn bepaalde prestaties die hij verricht, vrijgesteld.

12.1.1 Vrijstellingen en de BTW-Richtlijn

De vrijstellingen in de Nederlandse btw-wetgeving zijn gebaseerd op de BTW-Richtlijn. Zie 21.8. Over de toepassing van de in deze richtlijn opgenomen vrijstellingen heeft het Hof van Justitie het volgende gezegd (*'Kingscrest Associates en Montecello'*, zaak C-498/03, ECLI:EU:C:2005:322).

De vrijstellingen zijn autonome communautaire rechtsbegrippen en moeten dus in de hele EU dezelfde definitie krijgen. Dit geldt ook voor de specifieke voorwaarden die worden gesteld om voor de vrijstellingen in aanmerking te komen en, in het bijzonder, voor de voorwaarden die betrekking hebben op de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht.

De EU-lidstaten mogen wel zelf voorwaarden vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar deze voorwaarden mogen niet de materiële omschrijving van de vrijstellingen betreffen.

In een aantal gevallen mag de vrijstelling worden toegepast door o.a. organisaties of instellingen die door de EU-lidstaat worden erkend, bijv. instellingen van sociale aard. Bij deze erkenning hebben de EU-lidstaten geen absolute vrijheid. Zie in dit verband ook HvJ EU, *"go-fair" Zeitarbeit*", zaak C-594/13, ECLI:EU:C:2015:164. In de eerste plaats mogen EU-lidstaten geen onderscheid maken tussen commerciële en niet-commerciële organisaties, tenzij de BTW-Richtlijn dit uitdrukkelijk bepaalt of toestaat. Verder zijn de begrippen 'organisaties' en 'instellingen' zo ruim dat hieronder ook natuurlijke personen kunnen vallen. De EU-lidstaten mogen wel zelf de regels vaststellen volgens welke een organisatie wordt erkend. Hierbij hebben zij een beoordelingsmarge. Bij een geschil hierover moet de nationale rechter nagaan of de nationale regelgever binnen de grenzen van deze beoordelingsmarge is gebleven. Hierbij moet hij met name letten op de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit. In dit kader wordt hiermee bedoeld dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van btw gelijk worden behandeld. Daarnaast moet de rechter rekening houden met de inhoud van de betrokken prestaties en de voorwaarden op basis waarvan deze worden verricht. Zie ook HvJ EU, *'Zimmermann'*, zaak C-174/11, ECLI:EU:C:2012:716 en 31.2.6.

12.1.1.1 Strikte uitleg van vrijstellingen

Volgens het Hof van Justitie moeten de vrijstellingen strikt worden uitgelegd, omdat zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Het beginsel van een strikte uitleg mag echter niet betekenen dat de vrijstelling geen effect meer sorteert. De vrijstellingsbepalingen moeten volgens het Hof van Justitie worden uitgelegd in het licht van hun context en van de doelstellingen en algemene opzet van de BTW-Richtlijn, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de bedoeling van de betrokken vrijstelling (*'Canterbury Hockey Club'*, zaak C-253/07, ECLI:EU:C:2008:571).

Op basis van deze uitgangspunten komt het hof tot een ruime uitleg van de vrijstelling voor medische handelingen, omdat deze vrijstelling tot doel heeft de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren. Zie 12.2 en 12.6. Zuiver technische vrijstellingen, bijv. de vrijstelling voor kansspelen, worden daarentegen beperkt uitgelegd. Zie 12.10. Verder moeten de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, worden geëerbiedigd. Dit laatste houdt in dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten bij de btw-heffing niet verschillend mogen worden behandeld (HvJ EU, *'Solleveld'*, zaken C-443/04 en C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257). Zie 12.1.2.

12.1.2 Vrijgesteld beroep uitgeoefend in een rechtspersoon (o.a. bv of nv)

Bij enkele vrijstellingen die in dit hoofdstuk worden behandeld gaat het om prestaties die doorgaans door zelfstandige beroepsbeoefenaren worden verricht, bijv. artsen (zie 12.6) en componisten. Zie 12.15. Deze personen oefenen hun beroep soms uit via een rechtspersoon, bijv. in de vorm van een bv. De rechtspersoon (de bv) is dan de ondernemer die aan de uiteindelijke afnemer presteert. In deze gevallen [illegible] sing als de diensten worden verricht via een rechtspersoon. Dit is gebaseerd op het beginsel van fiscale neutraliteit dat binnen het btw-stelsel geldt. Volgens dit beginsel moeten ondernemers die dezelfde handelingen verrichten bij de btw-heffing gelijk worden behandeld (HvJ EU, *'Solleveld'*, zaken C-443/04 en C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257). Wel moet de desbetreffende beroepsbeoefenaar de prestatie via de rechtspersoon *persoonlijk* verrichten, omdat hij voldoet aan de vereisten die gelden voor toepassing van de vrijstelling (bijv. opleiding).

12.1.3 Geen winst beogen bij sommige vrijgestelde prestaties

Art. 11, lid 2, Wet OB

Bij verschillende van de in dit hoofdstuk te behandelen vrijstellingen en goedkeuringen geldt als voorwaarde dat geen winst wordt beoogd. Het gaat om:

- het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen. Zie 12.2
- diensten door sportorganisaties. Zie 12.4
- leveringen en diensten van sociale of culturele aard. Zie 12.6
- diensten door werkgeversorganisaties enz. Zie 12.13
- diensten van dierenasiels. Zie 12.22

Deze prestaties zijn vrijgesteld, als de betrokken ondernemer geen winstoogmerk heeft. Het Hof van Justitie heeft beslist dat moet worden beoordeeld of de ondernemer, gelet op zijn statutaire doel en gezien de concrete omstandigheden van het betrokken geval, geen winst beoogt (*'Kennemer Golf & Country Club'*, zaak C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200). Zie ook HR, nr. 33.764, ECLI:NL:HR:2002:AE8363.
Voor de beantwoording van de vraag of er al dan niet winst wordt beoogd, moet dus niet naar de prestaties worden gekeken, maar naar degene die de prestaties verricht. Daarom moeten alle prestaties van een ondernemer in aanmerking worden genomen; niet alleen de – in beginsel – vrijgestelde leveringen en/of diensten van een ondernemer, maar ook zijn met btw belaste prestaties. Zo zullen bij een sportvereniging niet alleen de vrijgestelde prestaties aan de leden in aanmerking moeten worden genomen, maar bijv. ook het in beginsel met btw belast verlenen van toegang tot wedstrijden. Het Hof van Justitie heeft verder gezegd dat er sprake is van winst beogen als de ondernemer zich ten doel stelt winst te maken om die uit te keren.
Als eenmaal is vastgesteld dat een ondernemer geen winst beoogt, is het volgens het Hof van Justitie niet meer van belang dat die ondernemer vervolgens overschotten heeft, zelfs niet als deze systematisch worden nagestreefd, mits die overschotten maar niet als winst worden uitgekeerd maar worden aangewend voor zijn prestaties. Het is voor niet-winstbeogende ondernemers dus mogelijk het boekjaar af te sluiten met een voordelig saldo, zodat reserves kunnen worden gevormd voor onderhoud en toekomstige uitgaven.
Van ondernemers die hun prestaties in stichtingsvorm verrichten kan niet zonder meer worden gesteld dat zij daarmee slechts bij uitzondering winst beogen. Zo heeft de Hoge Raad beslist dat een stichting winst beoogt als zij ernaar streeft om voordelen te krijgen voor de bij de onderneming betrokken personen (bijv. bestuurders) die een passende beloning voor hun werk in de onderneming te boven gaan (nr. 26.801, ECLI:NL:HR:1990:ZC4498).
Bij een eenmanszaak, een vennootschap onder firma e.d. is er steeds sprake van het beogen van winst. De rechter is namelijk van mening dat de vraag of er sprake is van het beogen van winst volgens het spraakgebruik moet worden opgevat. Het spraakgebruik verstaat onder 'het beogen van winst' het trachten te verkrijgen van opbrengst boven de bestede kosten. Daarbij is het niet van belang dat de behaalde winst in bepaalde gevallen niet meer of zelfs minder is dan een normaal te achten arbeidsbeloning voor de ondernemer (HR, nr. 33.686, ECLI:NL:HR:1998:AA2557). Zie ook HR, nr. 37.184, ECLI:NL:HR:2002:AE1968.

***LET OP* Voor sportinstellingen gelden aanvullende voorwaarden aangaande het winstoogmerk. Zie 12.4.4.**

12.1.4 Administratieve verplichtingen bij vrijgestelde prestaties

Art. 6 Uitv.besl. OB

Ook ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten moeten voldoen aan de algemene administratieplicht van art. 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Zie 29.1. Als zij enerzijds geen omzetbelasting zijn verschuldigd en anderzijds geen voorbelasting in aftrek kunnen brengen, worden er voor de omzetbelasting geen aanvullende eisen aan hun administratie gesteld. Wel moet uit de administratie blijken dat de prestaties zijn vrijgesteld van omzetbelasting (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Voor vrijgestelde prestaties hoeft in het algemeen geen factuur te worden uitgereikt. Zie verder 28.1.4 en 28.2.1.8.
De ondernemer die behalve vrijgestelde prestaties ook belaste prestaties verricht, moet voor de belaste prestaties volledig voldoen aan de aanvullende eisen die voor de omzetbelasting aan de administratie worden gesteld. Verder moet de administratie van deze ondernemer op duidelijke en overzichtelijke wijze de gegevens inhouden die nodig zijn voor de vaststelling van de af te trekken voorbelasting. Zie 18.4.1.
De ondernemer wiens eigen prestaties onder een vrijstelling vallen maar die omzetbelasting is verschuldigd wegens:

- intracommunautaire verwerving van goederen. Zie 14.1
- invoer van goederen met toepassing van de verleggingsregeling. Zie 15.2.1
- verlegging van de heffing van omzetbelasting naar hem. Zie 18.22

moet hiervoor volledig voldoen aan de administratieve verplichtingen die daarmee samenhangen. Ook moet hij om uitreiking van een aangiftebiljet vragen om de verschuldigde omzetbelasting op aangifte te kunnen voldoen. Zie 4.3.
Ingeval de ondernemer wegens de intracommunautaire verwerving geen omzetbelasting is verschuldigd omdat de verwervingen onder [illegible] 000; zie 14.2.5), moet hij van de ter zake uitgereikte facturen afzonderlijk aantekening houden.

12.1.5 Vrijstelling op ondersteunende diensten tussen samenwerkende ondernemers

De staatssecretaris van Financiën geeft in het Besluit nr. 2019-3225 zijn opvatting over de situatie dat vrijgestelde ondernemers in samenwerking een vrijgestelde dienst verrichten en in dat kader ondersteunende diensten verrichten. Aanleiding daarvoor is het arrest van de Hoge Raad inzake twee onderwijsinstellingen die gezamenlijk volwassenonderwijs (zgn. VAVO-opleidingen) aanboden (nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83). Zie 12.13.1, onder 'samenwerkende onderwijsinstellingen'. De Hoge Raad oordeelde (kortgezegd) dat naast het onderwijs ook de voor het onderwijs benodigde ondersteunende diensten, die elke onderwijsinstelling verrichtte in het kader van de samenwerking, waren vrijgesteld van btw-heffing. Volgens de Hoge Raad was namelijk sprake van één ondeelbare onderwijsprestatie, waarin de ondersteunende diensten opgingen. Zie ook 9.3.2. De staatssecretaris heeft in het hiervoor genoemde besluit aangegeven dat de werking van het arrest van de Hoge Raad niet is beperkt tot de onderwijssector, maar (onder voorwaarden) ook geldt voor andere vrijstellingen dan de onderwijsvrijstelling. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

- de ondernemers verrichten in samenwerking – dat wil zeggen onder gemeenschappelijke naam, onder gemeens woordelijkheid en regie en voor gemeenschappelijke rekening – een van btw vrijgestelde prestatie;
- de prestatie van iedere ondernemer afzonderlijk, als ook de in samenwerking verrichte prestatie, moet onder deze vallen. Een samenwerking waarbij bijvoorbeeld een ziekenhuis (vrijstelling genoemd in 12.2) en een arts (vrijstelling genoemd in 12.6) samenwerken, voldoet niet. Een andere situatie die niet voldoet is die waarbij de ene ondernemer een medische prestatie verricht en de andere ondernemer een onderwijsprestatie verricht;
- de ondersteunende diensten moeten als bijkomstige prestaties opgaan in de hoofdprestatie zodat sprake is van prestatie zoals genoemd in 9.3.2; en

de ondersteunende diensten moeten nodig en gebruikelijk zijn voor de btw vrijgestelde prestatie die in samenwer

De staatssecretaris geeft verder aan dat ieder beroep op het bovengenoemd arrest van de Hoge Raad moet worden beoordeeld aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Bovendien geeft hij aan dat de bovenvermelde vrijstelling niet van toepassing is als één van de ondernemers bijvoorbeeld alleen ondersteunende verricht in het kader van de samenwerking. Voor die ondersteunende diensten moet dus separaat worden beoordeeld of die btw-belast dan wel van btw vrijgesteld zijn. Tot slot geeft de staatssecretaris aan dat de bovenvermelde vrijstelling niet van toepassing is als de ene ondernemer personeel uitleent aan de andere ondernemer. Zie voor de vrijstelling bij het uitlenen van personeel 12.26.

12.2 Verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen

Art. 11, leden 1, onderdeel c, en 2, Wet OB

Vrijgesteld zijn het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen en de handelingen die daarmee nauw samenhangen. Deze vrijstelling is gebaseerd op art. 132, lid 1, onderdeel b., BTW-Richtlijn. Het onderscheid tussen deze vrijstellingsbepaling en de medische vrijstelling (zie 12.6) is gelegen in de *locatie* waar de handelingen worden verricht. In een inrichting verrichte handelingen (intramuraal) vallen onder art. 11, lid 1, onderdeel c, Wet OB, terwijl buiten de inrichting verrichte handelingen (extramuraal, op het adres van de arts of bij de patiënt thuis) onder de medische vrijstelling vallen (HvJ EU, *'Dornier'*, zaak C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, HvJ EU, *'De Fruytier'*, zaak C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437 en HvJ EU *'Wolf-Henning Peter'*, zaak C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753). Het Hof van Justitie heeft bovendien in dit kader geoordeeld dat artsen die als zelfstandigen in een ziekenhuis werkzaam zijn en binnen het ziekenhuis medische verzorging verstrekken aan patiënten die niet zijn opgenomen (ambulante zorg), vrijgesteld zijn op basis van de medische vrijstelling (*'Klinikum Dortmund'*, zaak C-366/12, ECLI:EU:C:2014:143).

LET OP Als tegen vergoeding personeel wordt uitgeleend voor het verrichten van deze (vrijgestelde) prestaties, gelden aparte regels. Zie 12.26 en 12.26.1.

12.2.1 Verpleeg- en verzorgvrijstelling: het begrip 'inrichting'

Verpleeg- en verzorgvrijstelling: inrichting

Onder 'inrichting' worden verstaan ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, psychiatrische inrichtingen, verzorgingshuizen, revalidatiecentra, internaten, bejaardenoorden e.d. Ook inrichtingen die worden geëxploiteerd door natuurlijke personen vallen onder dit begrip (HvJ EU, *'Gregg'*, zaak C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390). Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een ondernemer (natuurlijke persoon) die menselijke organen en bij mensen afgenomen monsters vervoerde voor verschillende ziekenhuizen en laboratoria, niet kwalificeert als 'inrichting' zoals hiervóór is bedoeld (*'De Fruytier'*, zaak C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437). Volgens het hof verrichtte die ondernemer geen bijzondere taak die soortgelijk is aan die van ziekenhuizen of centra voor medische verzorging en diagnose.

Het Hof van Justitie (zaak C-211/18, *'Idealmed III – Serviços de Saúde SA'*, ECLI:EU:C:2020:158) heeft in een Portugese zaak beslist dat een EU-lidstaat voor toepassing van de verpleeg- en verzorgvrijstelling rekening kan houden met de volgende factoren:

de diensten worden in het algemeen belang verricht;

- de zorgdiensten worden in het kader van met de overheid gesloten overeenkomsten verricht tegen prijzen die in di zijn bepaald;
- de mate waarin de socialezekerheidsinstellingen (bijv. de zorgverzekering) van een lidstaat de kosten van de zorgdiensten vergoeden.

Naar onze mening heeft het hiervóór genoemde arrest van het Hof van Justitie weinig gevolgen voor Nederland, aangezien de wettelijke verpleeg- en verzorgvrijstelling slechts geldt als geen winst wordt beoogd.

Verpleeg- en verzorgvrijstelling: verzorgingsflat

Een verzorgingsflat wordt, voor deze vrijstelling, ook aangemerkt als een inrichting. Onder 'verzorgingsflat' moet worden verstaan een woonvorm waarbij naast de verhuur en de daarmee samenhangende prestaties ook nog andere prestaties worden verricht. Hierbij valt te denken aan het verstrekken van spijzen en dranken, het verstrekken van huishoudelijke hulp, de (verpleegkundige) verzorging bij ziekte van de bewoners, het gebruik van gemeenschappelijke recreatieruimten en het verhuren van logeerkamers aan gasten van de bewoners (Besluit nr. BLKB2017-7334).

Verpleeg- en verzorgvrijstelling: laboratoriumdiensten

Een zelfstandig functionerend laboratorium dat medische analyses uitvoert die op voorschrift van bijv. een zorginstelling of een huisarts worden verricht, is een inrichting van dezelfde aard als ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose (Besluit nr. BLKB2017-7334) en HvJ EU, *'Eurodental'*, zaak C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763).

Verpleeg- en verzorgvrijstelling: winstoogmerk

Commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen beogen winst en vallen daarom niet onder de wettelijke vrijstelling. Dat zijn bijv. particuliere verzorgingshuizen, particuliere verpleeghuizen en particuliere opvanghuizen voor hulpbehoevende gehandicapten, zoals de zgn. Thomashuizen. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat deze commerciële inrichtingen voor de verzorging en verpleging van de in die inrichtingen opgenomen personen gebruikmaken van de vrijstelling (Besluit nr. BLKB2017-7334). Die goedkeuring geldt ook voor de verstrekking van spijzen en dranken aan de in die inrichtingen opgenomen personen. Aan deze goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- aan de inrichting is een BIG-gediplomeerd verpleegkundige verbonden;
- in de inrichting zijn hulpbehoevende personen opgenomen die in meer of mindere mate verpleging nodig hebben
- commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen die ervoor kiezen geen gebruik (meer) te maken van deze go
  niet meer terugkomen op de gemaakte keuze.

De wettelijke voorwaarde dat 'geen winst wordt beoogd' komt te vervallen. Het moment waarop die voorwaarde vervalt, is afhankelijk van het wetsvoorstel (nr. 33168) Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch specialistische zorg (www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/33168_wet_vergroten). Pas als die wet in werking treedt, zal de voorwaarde dat 'geen winst wordt beoogd' worden geschrapt (artt. XI en XXXVII, lid 3, Belastingplan 2015, *Stb.* 2014, 578). Bij de publicatie van deze Almanak was de wet nog niet in werking getreden.

12.2.2 Verpleeg- en verzorgvrijstelling: het begrip 'verplegen en verzorgen'

Verplegen en verzorgen

De vrijstelling ziet op het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen én de handelingen die daarmee nauw samenhangen (zoals het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen). De diensten van derden die op zichzelf bezien btw-belast zijn, delen in de vrijstelling als die diensten een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel zijn van de door een inrichting verrichte gezondheidskundige behandeling van de mens met een therapeutisch doel. Een dienst is enkel wezenlijk, inherent en onafscheidbaar als het een onderdeel is van de gezondheidskundige behandeling waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Hierbij is niet van belang of de derde een medisch dienstverlener is (zie o.a. Besluit nr. BLKB2017-7334 en HvJ EU, *'Dornier'*, zaak C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 en HvJ EU, *'Klinikum Dortmund'*, zaak C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437). Verder vallen daaronder de door de inrichting verleende diensten in de vorm van huisvesting, laboratoriumonderzoek, gebruik van operatie- en röntgenkamers, solaria, gebruik van hulpmiddelen voor bewegingstherapie enz. Medische analyses met het oog op de preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt, worden gerekend tot de gezondheidskundige verzorging van de mens (HvJ EU, *'L.u.P. GmbH'*, zaak C-106/05, ECLI:EU:2006:380). Dat betekent dat medische analyses met het oog op de preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt onder de vrijstelling worden gerangschikt. Onder 'medische analyses' wordt ook verstaan het analyseren door laboratoria van cardiologische gegevens die zijn verkregen via een zgn. holter of vergelijkbare apparatuur. De vrijstelling geldt ook voor het advies waarvan zij de analyse zo nodig voorzien. De vrijstelling is eveneens van toepassing op prestaties die laboratoria verrichten als zij worden ingeschakeld ten behoeve van de feitelijke bestrijding van infectieziekten in het kader van de publieke gezondheidszorg (Besluit nr. BLKB2017-7334).

Rechtspraak: verzorging zonder verpleging

De vrijstelling kan ook gelden voor het verzorgen van personen zonder dat zij worden verpleegd. De vrijstelling is van toepassing op een therapeutische leefgemeenschap waarin personen met problemen (bijv. een verslaving aan alcohol en/of drugs) worden opgenomen. De in de leefgemeenschap opgenomen personen genieten daar zowel huisvesting als volledige verzorging. Of zij ook worden verpleegd, is dan in de visie van Hof Amsterdam niet meer van belang voor de toepassing van de vrijstelling (nr. 220/83, ECLI:NL:GHAMS:1984:AW8437).

Rechtspraak: dagverpleging en -verzorging

Volgens Hof Leeuwarden kan de vrijstelling ook worden toegepast door een instelling die de (dag)verpleging en (dag)verzorging op zich neemt van patiënten die in een andere inrichting zijn opgenomen. De handelingen moeten wel kenmerkend en essentieel zijn voor de tiënten (Hof Leeuwarden, nr. 101/06, ECLI:NL:GHLEE:2007:BB7492).

Rechtspraak: medisch tatoeëerder ('niet-BIG')

Met betrekking tot de werkzaamheden die een niet-medisch geschoolde tatoeëerder verrichtte in een ziekenhuis en in opdracht van een plastisch chirurg, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze werkzaamheden zijn vrijgesteld op grond van de vrijstelling voor het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen of de sociaal-culturele vrijstelling (nr. 12/00243, ECLI:NL:HR:2013:BY1252). Volgens de Hoge Raad vormen de specifieke werkzaamheden van de 'medisch tatoeëerder' een wezenlijk onderdeel van de gezondheidskundige behandelingen die plastisch chirurgen uitvoeren in ziekenhuizen. Naar onze mening heeft de Hoge Raad de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak-*Verigen* leidend geacht om een niet-medisch geschoolde tatoeëerder onder de vrijstelling te brengen. Het Hof van Justitie oordeelde namelijk in dat arrest dat de medische vrijstelling ook van toepassing is als de afgenomen diensten een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel vormen van de medische verzorging in het ziekenhuis, ondanks dat de verstrekker van die diensten niet over erkende medische kwalificaties beschikte ('*Verigen*', zaak C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695).

12.2.3 Verpleeg- en verzorgvrijstelling: nauw samenhangende handelingen

Art. 11, lid 2, Wet OB

De verpleeg- en verzorgvrijstelling geldt ook voor handelingen die nauw samenhangen met het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen. Het gaat om handelingen die door de inrichting daadwerkelijk worden verstrekt als een nevenprestatie bij de hoofdprestatie (art. 132 BTW-Richtlijn en Besluit nr. BLKB2017-7334). Nauwsamenhangende handelingen zijn echter van de vrijstelling uitgesloten als zij:

a. niet onontbeerlijk zijn voor het vrijgestelde verzorgen en verplegen;
b. in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat van 'nauwsamenhangende handelingen' sprake is als de diensten logischerwijs verband houden met de verzorging en verpleging die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken ('*Ygeia*', zaak C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734 en '*De Fruytier*', zaak C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437). Of een nevenprestatie vanuit therapeutisch oogpunt onontbeerlijk is, moet aan de hand van feiten en omstandigheden worden beoordeeld. Een doktersvoorschrift is bijv. een element waarmee kan worden beoordeeld of een nevenprestatie onontbeerlijk is (HvJ EU, '*Ygeia*', zaak C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734).

Rechtspraak: gebruik telefoon en tv

Het Hof van Justitie heeft beslist dat het ter beschikking stellen van telefoons en/of televisietoestellen aan patiënten en het verschaffen van bedden en maaltijden aan hun begeleiders niet onder de vrijstelling vallen tenzij ze onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstelling en ze er niet toe strekken het ziekenhuis extra opbrengsten te verschaffen in concurrentie met commerciële ondernemingen die wel btw zijn verschuldigd over deze prestaties ('*Ygeia*', zaak C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734). Wel kunnen naar onze mening dergelijke diensten, als is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden, worden gerangschikt onder de vrijstelling voor fondswerving. Zie 12.20.

Rechtspraak: administratie t.b.v. medisch specialisten

Het door een ziekenhuis voor zelfstandige medisch specialisten opmaken van facturen, het voeren van de administratie daarvan en het innen van de vergoeding bij patiënten en verzekeraars, is volgens Hof Den Bosch (nr. 08/00467, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN3523) een dienst die niet nauwsamenhangt met ziekenhuisverpleging. Deze dienst, die door de rechter werd geduid als een administratieve dienst, is niet vrijgesteld en dus belast met btw.

Rechtspraak: inzamelen enz. navelstrengbloed

Het Hof van Justitie heeft beslist dat de inzameling, het transport en de analyse van navelstrengbloed, en de bewaring van navelstrengstamcellen met het oog op een *eventueel* toekomstig gebruik voor therapeutische doeleinden, handelingen zijn die niet nauwsamenhangen met de ziekenhuisverpleging ('*Future Health Technologies*', zaak C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334). Deze activiteiten hangen slechts mogelijkerwijs samen met het gebruik voor therapeutische doeleinden in de toekomst. Dat gebruik heeft dan echter nog niet plaatsgevonden, is dan nog niet aan de gang en wordt op dat moment ook niet overwogen.

12.2.4 Verpleeg- en verzorgvrijstelling: verstrekken van spijzen en dranken

Voor de verpleeg- en verzorgvrijstelling zijn als nauwsamenhangende handelingen genoemd (Besluit nr. BLKB2017-7334) het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan de bewoners (zie ook 12.2.1 in verband met winstoogmerk). Het verstrekken van spijzen en dranken is alleen vrijgesteld voor zover die verstrekking plaatsvindt aan de bewoners van de inrichting. Het komt echter voor dat de verstrekking van spijzen en dranken aan het personeel niet gescheiden plaatsvindt van de verstrekking ervan aan de bewoners van de inrichting. Incidenteel komt dat ook voor bij verstrekking aan bezoekers. Goedgekeurd is dat in die gevallen de vrijstelling toch wordt toegepast. Voorwaarde voor deze goedkeuring is dat de maaltijdverstrekking aan personeel en bezoekers samenvalt met de maaltijdverstrekking aan de bewoners. Als deze vrijstelling niet van toepassing is op de verstrekking van spijzen en dranken, kan eventueel de zgn. fondswervingsvrijstelling (zie 12.20) of kantineregeling (zie 25.1) van toepassing zijn.

***LET OP** Voor het verstrekken van spijzen en dranken aan ouderen die niet in een inrichting (bijv. een bejaardenoord) zijn opgenomen, geldt een afzonderlijke regeling. Zie 12.5.9.*

12.2.5 Verpleeg- en verzorgvrijstelling: beheer van bewonersgelden

Het beheer van bewonersgelden is volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2017-7334) aan te merken als een nauw met de verpleging en verzorging samenhangende dienst. Zie 12.2.3. Hieronder wordt verstaan het dagelijks beheer van de inkomende en uitgaande gelden van de bewoners, zoals het aanvragen en innen van uitkeringen, het betalen van doorlopende kosten en het uitbetalen van zak- en kleedgeld. Het beleggen van vermogen valt niet onder de vrijstelling. Het voorgaande geldt ook als het financiële beheer formeel is ondergebracht bij een afzonderlijke stichting, maar de betrokken zorginstelling de feitelijke beheerswerkzaamheden blijft verrichten voor de eigen bewoners.

12.2.6 Verpleeg- en verzorgvrijstelling: gastenverblijven in ziekenhuizen

Soms kunnen familieleden van patiënten tegen vergoeding gebruikmaken van een gastenverblijf of logeerkamer. De exploitatie hiervan kan plaatsvinden door het ziekenhuis zelf of door een afzonderlijke instelling. Deze prestatie is volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2017-7334) niet onontbeerlijk voor de hoofdprestatie van de inrichting (verpleging en verzorging). Een dergelijke dienst kwalificeert dan ook niet als (vrijgestelde) nauw samenhangende dienst. Zie 10.3.11 en 13.5.7.

12.3 Jeugdwerk

Art. 11, lid 1, onderdeel d., Wet OB

De diensten die de door de overheid erkende organisaties voor algemeen jeugdwerk verlenen aan de jeugd en jeugdleiders zijn vrijgesteld. Het gaat hier om *diensten* in het kader van jeugdkampen, trainingscursussen e.d. Leveringen van goederen zijn dus belast. Deze bepaling is gebaseerd op art. 132, lid 1, onderdeel h., BTW-Richtlijn en heeft als doel de bescherming van jeugdigen niet met btw te belasten. De rechter besliste dat de terbeschikkingstelling van personeel door een organisatie op het gebied van de jeugdzorg aan andere organisaties niet kan worden aangemerkt als dienst aan de jeugd en de jeugdleiders (Rb. Den Haag, nrs. 08/3790 en 08/3794, ECLI:NL:RBSGR:2009:BI2397).

Organisaties die fondswervende activiteiten verrichten, kunnen, mits zij aan de daartoe gestelde voorwaarden voldoen, gebruikmaken van de vrijstelling voor fondswerving. Zie 12.20.

***LET OP** Als tegen vergoeding personeel wordt uitgeleend voor het verrichten van deze (vrijgestelde) prestaties, gelden aparte regels. Zie 12.26 en 12.26.9.*

12.4 Sportvrijstelling

Art. 11, leden 1, onderdeel e., 2, 3 en 4, Wet OB

De sportvrijstelling is van toepassing als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- het zijn diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding. Zie 12.4.1
- het zijn diensten die worden verricht door sportinstellingen. Zie 12.4.2

aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Zie 12.4.3

- er bestaat geen winstoogmerk. Zie 12.4.4

met uitzondering van:

- het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties enz. Zie 12.4.5
- het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor bepaalde vaartuigen. Zie 12.4.6

12.4.1 Sportvrijstelling: diensten met betrekking tot 'sport en lichamelijke opvoeding'

Art. 11, leden 1, onderdeel e., 2 en 3, Wet OB

Het begrip 'diensten die nauw samenhangen met sport en lichamelijke opvoeding'

De sportvrijstelling is van toepassing op diensten die nauw samenhangen met sport of lichamelijke opvoeding. Daarvan is sprake als deze diensten onontbeerlijk zijn voor het kunnen beoefenen van sport of het geven van lichamelijke opvoeding. Het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie voor het beoefenen van sport of het geven van lichamelijke opvoeding valt hier ook onder. Zie 12.4.4. Het leveren van goederen valt niet onder deze vrijstelling.

Het begrip 'sport en lichamelijke opvoeding'

Het begrip 'sport' moet ruim worden uitgelegd, aldus het Hof van Justitie (*'Město Žamberk'*, zaak C-18/12, ECLI:EU:C:2013:95). Het is volgens het hof niet noodzakelijk dat die activiteiten plaatsvinden in georganiseerd verband, op regelmatige basis geschieden of tot doel hebben aan sportcompetities deel te nemen. Om van 'sport' te kunnen spreken is wel vereist dat het gaat om een activiteit die gepaard gaat met een niet te verwaarlozen lichamelijke component (Hof van Justitie, *'The English Bridge Union Limited (EBU)'*, zaak C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814).

Het begrip 'lichamelijke opvoeding' ziet op activiteiten zoals die tijdens de gymles op scholen worden gegeven (MvT Wet Belastingplan 2019, art. XXIV). Uit de wettekst volgt dat het moet gaan om sport door *personen*. Zie 12.4.3.

Dansen
Het geven van dansles en het gelegenheid geven tot vrij dansen werden door Hof Den Haag niet aangemerkt als het gelegenheid geven tot sportbeoefening en zijn daarom in beginsel niet vrijgesteld (nr. 97/2262, ECLI:NL:GHSGR:1998:AV9033). Het deelnemen aan danswedstrijden ziet de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2017-168377, b-3, punt 2.6.2) daarentegen wel als sport. Zie ook 10.3.3.

Denksporten
Het Hof van Justitie heeft geoordeeld (zaak '*The English Bridge Union Limited (EBU)*', nr. C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814) dat het begrip 'sport' uitsluitend doelt op activiteiten met een niet te verwaarlozen hoeveelheid lichamelijke activiteit. Het feit dat een activiteit de lichamelijke en geestelijke gezondheid van de mens bevordert, volstaat niet om te kunnen spreken van sport. Daarmee vallen activiteiten als schaken, dammen, bridge e.d. niet onder het begrip 'sport'.
De staatssecretaris van Financiën had echter aangegeven (Besluit nr. 2017-168377, b-3, punt 2.6.2, zie ook 10.3.3.1) dat denksporten (bridge, schaken enz.) *wel* zijn aan te merken als sportbeoefening. De staatssecretaris heeft in een brief aan de Tweede Kamer (nr. 2020-000046656) aangegeven het standpunt in dat Besluit aan te zullen passen per 1 januari 2022. In dezelfde brief is ook aangegeven dat de denksporten bridge, schaken, dammen en go niet kunnen delen in de sociale en culturele vrijstelling zoals genoemd in 12.5, aangezien die niet in verband kunnen worden gebracht met Nederlands cultureel erfgoed.

LET OP Als tegen vergoeding personeel wordt uitgeleend door zgn. sportservicebureaus, gelden aparte regels. Zie 12.26 en 12.26.3.

12.4.2 Sportvrijstelling: het begrip 'sportinstelling'

Het begrip 'sportinstelling' heeft een ruime betekenis. Het betreft hier iedere organisatie op het gebied van sportbeoefening. De vrijstelling is blijkens de uitspraak van het Hof van Justitie niet beperkt tot de diensten die direct aan de sportbeoefenaars worden verricht, maar geldt ook voor diensten die worden verleend aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, mits deze diensten nauw samenhangen met de sportbeoefening en onontbeerlijk zijn hiervoor. Voorwaarde is bovendien dat de daadwerkelijke afnemers van de diensten *personen* betreffen die aan sport doen (Hof van Justitie, '*Canterbury Hockey Club*', zaak C-253/07, ECLI:EU:C:2008:571). Zie 12.4.3.

12.4.3 Sportvrijstelling: het begrip 'personen'

De sportvrijstelling kan alleen van toepassing zijn als de afnemers van de dienst *personen* zijn die deze gebruiken voor het doen aan sport of het geven van lichamelijke opvoeding. Ten eerste zijn die afnemers sportende natuurlijke personen.
Daarnaast vallen onder het begrip 'personen' de niet-winstbeogende sportinstellingen waar de daadwerkelijke afnemers van de dienst sportende natuurlijke personen zijn (Hof van Justitie, '*Canterbury Hockey Club*', zaak C-253/07, ECLI:EU:C:2008:571).

12.4.4 Sportvrijstelling: winstoogmerk en sportaccommodatie tegen te lage prijs

Art. 11, lid 4, Wet OB

Winstoogmerk
De sportvrijstelling kan niet van toepassing zijn als de sportinstelling een winstoogmerk heeft. Een winstoogmerk wordt afwezig geacht als een instelling niet als doel heeft het maken van winst ter verdeling onder de leden (Hof van Justitie, zaak '*Kennemer Golf & Country Club*', nr. C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200). Er mag dus wel systematisch naar winst worden gestreefd, mits die winst wordt aangewend voor het onderhoud of de verbetering van de dienstverlening. Onder het beogen van winst wordt ook begrepen het doel tot behalen van exploitatieoverschotten.
Het Hof van Justitie heeft geoordeeld (zaak '*Golfclub Schloss Igling e.V.*', nr. C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013) dat het begrip 'instelling zonder winstoogmerk' een communautair begrip is, en dus in alle EU-lidstaten op dezelfde wijze moet worden uitgelegd. Volgens het hof is sprake van een winstoogmerk als het vermogen van de instelling permanent is bestemd voor de realisatie van het maatschappelijk doel van de instelling. Dit betekent dat de instelling geen overschotten mag uitkeren aan haar aandeelhouders en/of leden. Zie verder 12.1.3.

Subsidies
Voor de sportvrijstelling is bepaald dat subsidies of andere bijdragen die, in btw-technische zin, niet kwalificeren als een bedongen tegenprestatie (ook wel aangeduid als subsidies) buiten de berekening van de winst of het exploitatieoverschot blijven.

Gebruik sportaccommodatie 'om niet' of tegen te lage prijs
Het winstoogmerk wordt geacht *niet* te bestaan in de volgende situatie. Een sportinstelling verleent haar diensten en maakt daarbij gebruik van een sportaccommodatie die aan haar ter beschikking is gesteld door een publiekrechtelijk lichaam zonder vergoeding of tegen een ijke waarde ligt. Met deze bepaling wordt beoogd btw-constructies te bestrijden. Door deze wetsfictie

gebruikt de sportinstelling de sportaccommodatie altijd voor handelingen zonder aftrekrecht (vrijgestelde diensten), waardoor de keuze voor belaste verhuur niet meer mogelijk is. Het publiekrechtelijk lichaam heeft daarmee geen recht op aftrek van btw op kosten ten behoeve van de sportaccommodatie.

12.4.5 Sportvrijstelling: wedstrijden, demonstraties e.d.

Het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties e.d. is van de vrijstelling uitgezonderd. Als de opbrengst van deze activiteiten beneden een bepaald bedrag blijft, kan echter wanneer is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden hierop de vrijstelling voor fondswerving worden toegepast. Zie 12.20. Als de opbrengst hoger is, geldt voor het verlenen van toegang tot wedstrijden en demonstraties het 9%-tarief. Zie 10.3.13.7.

12.4.6 Sportvrijstelling: lig- en bergplaatsen bepaalde vaartuigen

Art. 11, lid 1, onderdeel e., onder 2°, Wet OB

Van de sportvrijstelling is uitgezonderd het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die niet zijn bestemd voor gebruik voor sportbeoefening. De staatssecretaris van Financiën heeft op 22 december 2016 een nieuwsbericht op de website gepubliceerd waarin een nadere uitleg is gegeven over de btw-vrijstelling voor watersportorganisaties (http://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2016/12/22/nadere-uitleg-inzake-btw-vrijstelling-watersportorganisaties). Daarin is m.n. vermeld dat in ieder geval zeilboten geschikt en noodzakelijk zijn voor de beoefening van sport (mits de boot is ingericht en uitgerust om primair zeilend te varen, waarbij een tijdelijke ontmanteling, bijv. wegens reparatie of opslag, geen belemmering is). Verder zijn kajaks, roeiboten, kano's en zgn. powerboats (vaartuigen die kennelijk specifiek zijn uitgerust en ingericht om mee te doen aan zgn. powerboatwedstrijden) eveneens geschikt en noodzakelijk voor sportbeoefening.

De Hoge Raad heeft bevestigd (nr. 17/04452, ECLI:HR:NL:2018:924) dat een jachthaven voor pleziervaartuigen niet is aan te merken als een sportaccommodatie.

12.4.7 Sportvrijstelling: nevenactiviteiten, fondswerving en kantine

Veel sportverenigingen hebben naast hun hoofdactiviteit nog één of meer nevenactiviteiten. Gedacht kan worden aan het exploiteren van een kantine, het verlenen van toegang tot wedstrijden e.d., het maken van reclame (sponsoring), het verstrekken van ledenbladen, het organiseren van conferenties, de sporttotalisator, de verkoop van allerlei goederen om de verenigingskas te versterken enz. In beginsel zijn deze fondswervende activiteiten belast. Als de opbrengsten beneden bepaalde bedragen blijven en is voldaan aan de overige voorwaarden die gesteld zijn, geldt echter de vrijstelling voor fondswerving. Voor fondswervende leveringen van goederen mogen de ontvangsten niet meer bedragen dan € 68 067 per jaar. Voor fondswervende diensten geldt een grensbedrag van € 50 000. Zie 12.20.

LET OP De bijzondere kantineregeling geldt niet voor sportverenigingen. Zie 25.2.3.

12.4.8 Sportvrijstelling: onderhoudssubsidies/maaisubsidies

Het onderhoud van sportvelden en sportaccommodaties wordt steeds vaker overgelaten aan sportverenigingen. Ter bestrijding van de kosten van dat onderhoud verstrekken gemeenten aan sportverenigingen zgn. onderhoudssubsidies (ook wel 'maaisubsidies' genoemd). Over deze subsidies zijn de sportverenigingen geen omzetbelasting verschuldigd (Besluit nr. VB2000/513). Dit besluit van de staatssecretaris van Financiën is ingetrokken omdat het beschrijvend/casuïstisch van karakter is (Besluit nr. DGB2011/566M).

12.4.9 Sportvrijstelling: aftrek van voorbelasting door sportorganisaties

Sportorganisaties kunnen in beginsel geen voorbelasting aftrekken, omdat zij onder een vrijstelling vallen. Zie 13.1.4. Als een sportinstelling ook prestaties verricht die zijn belast, heeft zij recht op aftrek van voorbelasting voor zover zij de goederen en diensten gebruikt voor de belaste prestaties. Bij gebruik van een goed voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties moet de voorbelasting worden gesplitst. Hierbij gelden de gewone splitsingsregels. Zie 18.4. Bij sportverenigingen ligt de splitsing van de voorbelasting in de praktijk vaak moeilijk, omdat de hoofdactiviteiten onder de vrijstelling vallen en de belaste activiteiten slechts bijkomstig zijn. Bovendien hebben de belaste activiteiten vaak als doel geld te krijgen voor de financiering van de vrijgestelde activiteiten. Uit de rechtspraak noemen wij de volgende gevallen.

- Een voetbalvereniging schafte een lichtinstallatie aan voor het hoofdveld. Op dit veld werden ook wedstrijden ges toeschouwers moesten betalen. Het bedrag aan entreegelden was belast omdat dit het drempelbedrag voor de vrijstelling voor fondswerving overschreed. De aftrekbare btw op de lichtinstallatie werd door de Hoge Raad (nr. 25.449, ECLI:NL:HR:1909:AX0340) bij gebrek aan andere gegevens berekend naar de verhouding van het aantal gratis toegankelijke, bij kunstlicht gespeelde, wedstrijden en het aantal wedstrijden waarvoor entree moest worden betaald.
- Bij een amateursportvereniging bedroeg de opbrengst van shirtreclame meer dan de vrijstellingsgrens (€ 31 765 per jaar voor diensten). De vereniging was omzetbelasting verschuldigd over die opbrengst. De omzetbelasting op de aankoop van die shirts kon de vereniging volgens Hof Den Bosch (nr. 96/02035, ECLI:NL:GHSHE:2000:AA5685) volledig in aftrek brengen.
- Een tennisvereniging realiseerde een nieuw tenniscomplex met o.a. tennisbanen, lichtmasten, kleedruimten en e Zij wenste daarvoor aftrek van voorbelasting op basis van de verhouding tussen de niet belaste inkomsten (contributies e.d.) en de belaste inkomsten (reclame e.d.). Gerechtshof Leeuwarden (nr. 8/01329, ECLI:NL:GHLEE:2000:AV6961) oordeelde dat de tennisbanen

e.d. in hoofdzaak dienen voor de beoefening van de tennissport en dat het maken van reclame (op de omheining van de tennisbanen en de parkeerplaats) daaraan volstrekt ondergeschikt is, zodat daarvoor in het geheel geen aftrek van voorbelasting mogelijk is.

LETOP Per 1 januari 2019 is de wettekst van de sportvrijstelling aangepast, waardoor in sommige gevallen de prestaties van een sportinstelling vanaf deze datum zijn vrijgesteld. Dat kan gevolgen hebben voor de herziening van voorbelasting. Als deze wetswijziging de oorzaak is van de herziening van voorbelasting, geldt een speciale overgangsmaatregel die is beschreven in 18.4.6.3.

12.5 Sociale en culturele vrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel f., Wet OB; art. 7 en Bijlage B bij Uitv.besl. OB; art. 6b Uitv.beschr. OB

Vrijgesteld van omzetbelasting zijn de leveringen en diensten van sociale en culturele aard die uitdrukkelijk zijn aangewezen. Zie 12.5.1.

De volgende prestaties zijn van de vrijstelling uitgesloten:

a. het verstrekken van spijzen en dranken;
b. het verrichten van onderzoek;
c. het ter beschikking stellen van personeel;
d. het verzorgen van loon- en salarisadministraties, finan-ciële administraties en grootboekadministraties.

Ad a. Instellingen op sociaal-cultureel gebied worden voor hun eventuele kantine-exploitatie alleen in de heffing betrokken als de jaaromzet van de kantine hoger is dan € 68 067. Zie 12.20.1. Het verstrekken van spijzen en dranken door instellingen van zeemanszorg, militaire tehuizen en instellingen voor bejaardenzorg, is steeds vrijgesteld, ongeacht de hoogte van de totale ontvangsten. Zie 12.5.2, onder *b*, posten 14, 22 en 23.

Ad c. Het ter beschikking stellen van personeel kan onder bepaalde omstandigheden toch zonder heffing van omzetbelasting plaatsvinden. Zie 12.5.11.

LETOP De EU-lidstaten zijn ook bij het vaststellen van de vrijstellingen gebonden aan de BTW-Richtlijn. Zie 12.1.1. Als de vrijstellingsbepalingen van de BTW-Richtlijn ruimer zijn dan die van de Nederlandse wet, kan een beroep worden gedaan op de bepalingen (met uitzondering van 'bepaalde culturele diensten'; zie hierna, onder n.) van de BTW-Richtlijn mits deze onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn (HvJ EU, 'Ambulanter Pflegedienst Kügler', zaak C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473). De in dit punt behandelde sociaal-culturele vrijstellingen zijn (mede) gebaseerd op de vrijstellingen genoemd in art. 132, lid 1, onderdelen b., g., h., i. en n., BTW-Richtlijn. Omdat de tekst van de Nederlandse wettelijke bepalingen verschilt van die van de BTW-Richtlijn volgt hierna de tekst van de genoemde bepalingen van de BTW-Richtlijn. Wij merken hierbij op dat deze bepalingen soms weinig concreet zijn en algemene omschrijvingen kennen. Het zal daarom niet eenvoudig zijn in een concrete situatie vast te stellen of de Nederlandse wettelijke bepalingen al dan niet in overeenstemming zijn met die van de BTW-Richtlijn.

Art. 132 BTW-Richtlijn

1. *De EU-lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:*
b. *ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen, door publ lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;*
g. *diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, w grepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;*
h. *diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met de bescherming van kinderen en jongeren en welke w door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties welke door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;*
i. *onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbe en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;*
n. *bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrecht instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend. Het Hof van Justitie (zaak 'British Film Institute', nr. C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117) heeft bepaald dat voor deze diensten geen rechtstreeks beroep op de BTW-Richtlijn mogelijk is.*

12.5.1 Sociale en culturele vrijstelling: aangewezen leveringen en diensten

Bij de aangewezen leveringen en diensten worden onderscheiden prestaties door algemeen omschreven instellingen (zie Bijlage B, onder *b* in 12.5.2) en prestaties door organisaties die door de inspecteur zijn aangewezen. Zie 12.5.4. Voor bijna alle in onderdeel *b* van Bijlage B genoemde instellingen en voor alle door de inspecteur aangewezen organisaties geldt dat ze de vrijstelling alleen kunnen toepassen ok 12.1.3. De vrijstelling geldt alleen voor de leveringen en diensten die de in onderdeel *b*. van Bijlage B genoemde instellingen *als zodanig* verrichten. Dit houdt in dat de prestaties moeten voortvloeien uit de statuten of de doelstelling van de instelling. Hierbij geldt dat iedere persoon of combinatie van personen die een onderneming exploiteert, kan worden aangemerkt als een instelling (HvJ EU, *'Gregg'*, zaak C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390). Voor nevenactiviteiten kan echter wanneer aan de daartoe gestelde voorwaarden is voldaan, de vrijstelling voor fondswerving worden toegepast. Zie 12.20. Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling voor leveringen en diensten van sociale of culturele aard niet alleen op rechtspersonen, maar ook op natuurlijke personen van toepassing kan zijn (*'Matthias Hoffmann'*, zaak C-144/00, ECLI:EU:C:2003:192 en *"go-fair" Zeitarbeit*', zaak C-594/13, ECLI:EU:C:2015:164). Zie ook 12.1.1.

Het Hof van Justitie heeft bovendien geoordeeld dat een uitzendbureau niet kan worden aangemerkt als een instelling 'van sociale aard', omdat de terbeschikkingstelling van werknemers als zodanig geen dienst van algemeen belang in de sociale sector vormt ('"go-fair"*Zeitarbeit*', zaak C-594/13, ECLI:EU:C:2015:164). Volgens het hof maakt het daarbij niet uit dat het betrokken personeel zorgpersoneel is en evenmin dat dit personeel ter beschikking wordt gesteld van erkende zorginstellingen. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld (zaak *'British Film Institute'*, nr. C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117) dat culturele diensten alleen dan zijn vrijgesteld wanneer dat zo is bepaald in het nationale recht. Als dit niet is opgenomen in het nationale recht, is een rechtstreeks beroep op de Europese BTW-Richtlijn niet mogelijk.

***LET OP** Het ter beschikking stellen van personeel kan onder bepaalde omstandigheden toch zonder heffing van omzetbelasting plaatsvinden. Zie 12.25.4.*

De vrijstelling geldt niet voor leveringen van goederen die in het kader van de *arbeidstherapie* zijn voortgebracht en voor diensten die in dat kader worden verricht. Naar onze mening kunnen deze prestaties eventueel onder de vrijstelling voor fondswerving vallen.
Verder is bepaald dat de sociale en culturele vrijstelling niet geldt voor *thuiszorg*. Thuiszorg is overigens wel vrijgesteld, maar dan op grond van de 'medische' vrijstelling. Zie 12.6.12. Zo wordt voorkomen dat thuiszorg die is uitgesloten van de 'medische' vrijstelling onder de sociale en culturele vrijstelling kan vallen.

12.5.2 Sociale en culturele vrijstelling: Bijlage B, lijst met aangewezen leveringen en diensten

In onderdeel b. van Bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit OB zijn de leveringen en diensten van sociale en culturele aard aangewezen. De tekst van Bijlage B luidt als volgt:

a. *[Vervallen.]*

b. De leveringen en diensten als bedoeld in artikel 7 van het besluit, die als zodanig worden verricht door de hierna genoemde instellingen:

1. kruisverenigingen;
2. instellingen tot bestrijding van de tuberculose;
3. instellingen voor reumatiekbestrijding;
4. instellingen werkzaam op het gebied van de Eerste Hulp Bij Ongevallen; *(Zie 12.5.5.)*
5. instellingen werkzaam op het gebied van adoptiebemiddeling;
6. scholen voor langdurig zieke kinderen;
7. consultatiebureaus voor alcohol en drugs;
8. bureaus voor seksuele en huwelijksvoorlichting, alleen voor diensten;
9. instellingen van verpleging, wijkverpleging, kraam- en gezinsverzorging, voor zover de diensten niet reeds kunnen rangschikt onder art. 11, eerste lid, onderdelen c of g, van de wet; *(Zie ook 12.5.3.)*
10. speeltuinverenigingen; *(Zie 10.3.13.8 voor winstbeogende speeltuinen.)*
11. *[vervallen]*;
12. dagverblijven voor gehandicapten;*(Zie 12.5.6. Bij het verrichten van bepaalde diensten door deze dagverblijven mag winst worden beoogd zonder dat de vrijstelling daardoor verloren gaat. Zie onder 'Algemene aantekening' hierna.)*
13. ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen, voor zover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet; *(Zie 12.2, 12.5.7 en 12.5.8. Zie ook onder 'Algemene aantekening' hierna, waar wordt aangegeven dat voor toepassing van de vrijstelling deze inrichtingen thans geen winst mogen beogen, maar dat die voorwaarde in de toekomst zal vervallen.)*
14. instellingen van zeemanszorg, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken;
15. *a.* aanbieders van preventie als bedoeld in artikel 1.1 van de Jeugdwet, mede voor het ter b
    (zie ook laatste zin van 'Algemene aantekening' hierna);
    b. instellingen die werkzaam zijn op het terrein van het bevorderen van sociale samenhang en leefbaarheid als bedoeld in de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 *(zie 12.6.12)*, voor zover werkzaam op het gebied van het club- en buurthuiswerk;
16. instellingen die zich bezighouden met vormingswerk in internaatsverband, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken;
17. samenwerkingsverbanden als bedoeld in artikel 18a, tweede lid, van de Wet op het primair onderwijs of landelijke samenwerkingsverbanden als bedoeld in artikel 18a, vijftiende lid, van de Wet op het primair onderwijs, voor zover zij werkzaamheden verrichten als uitvloeisel van het ondersteuningsplan, bedoeld in artikel 18a, achtste lid, van die wet; *(Deze post is in werking getreden per 1 augustus 2016. Zie 12.13, onder 'Passend onderwijs'.)*

18. samenwerkingsverbanden als bedoeld in artikel 17a, tweede lid, van de Wet op het voortgezet onderwijs of landelijke samenwerkingsverbanden als bedoeld in artikel 17a, zestiende lid, van de Wet op het voortgezet onderwijs, voor zover zij werkzaamheden verrichten als uitvloeisel van het ondersteuningsplan, bedoeld in artikel 17a, achtste lid, van die wet; *(Zie 12.13.)*
19. instellingen die zich ten doel stellen de bestrijding van bos- en heidebranden;
20. samenwerkingsverbanden op het gebied van multidisciplinaire eerstelijns- en geboortezorg die kosten voor zorgprestaties declareren voor zover deze diensten worden bekostigd op grond van de Zorgverzekeringswet en nader staan beschreven in de door de Nederlandse Zorgautoriteit voor deze vormen van zorg vastgestelde beleidsregels ingevolge de Wet marktordening gezondheidszorg; *(Zie 12.6.1, onder 'Zorggroepen (ketenzorg)'.)*
21. *[vervallen]*;
22. militaire tehuizen, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken;
23. instellingen op het gebied van bejaardenzorg, voor prestaties die in het bijzonder zijn gericht op het handhaven of bevorderen van de mogelijkheden voor ouderen om zo lang mogelijk zelfstandig te blijven wonen, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken, maar met uitzondering van leveringen en diensten in het kader van personenalarmering; *(Zie 12.5.9 en 12.5.10. Zie ook onder 'Algemene aantekening' hierna, waar wordt aangegeven dat voor toepassing van de vrijstelling deze instellingen thans geen winst mogen beogen, maar dat die voorwaarde in de toekomst zal vervallen.)*
24. *[vervallen]*;
25. gemeenten of door gemeenten aangewezen rechtspersonen voor prestaties verricht op grond van artikel 7 van de Participatiewet;
26. *[vervallen]*;
27. instellingen die schoolbegeleiding verzorgen als bedoeld in artikel 180 van de Wet op het primair onderwijs, artikel 166 van de Wet op de expertisecentra en artikel 18 van de Wet op het voortgezet onderwijs;
28. *[vervallen]*;
29. instellingen voor algemeen maatschappelijk werk en bedrijfsmaatschappelijk werk; *(De vrijstelling geldt ook als deze instellingen met hun activiteiten winst beogen. Zie onder 'Algemene aantekening' hierna.)*
30. jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen als bedoeld in artikel 1.1 van de Jeugdwet, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken en het ter beschikking stellen van personeel (zie ook laatste zin van 'Algemene aantekening' hierna); *De vrijstelling geldt ook als deze instellingen met hun activiteiten winst beogen (Besluit nr. CPP2009/865M). Zie onder 'Algemene aantekening' hierna*
31. natuurijsbanen, alleen voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening;
32. instellingen ter bestrijding van hart- en vaatziekten voor zover het reanimatieonderwijs betreft, die daarvoor via convenanten nauw samenwerken met de Nederlandse Hartstichting;
33. instellingen die werkzaam zijn op het gebied van schuldhulpverlening, met uitzondering van bewindvoering in het kader van de wettelijke schuldregeling, voor zover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder artikel 11, eerste lid, onderdeel j, van de wet; *(Zie 12.5.11. De vrijstelling geldt ook als deze instellingen met hun activiteiten winst beogen. Zie onder 'Algemene aantekening' hierna.)*
34. amateurtoneelverenigingen;
35. amateurmuziekverenigingen;
36. carnavalsverenigingen;
37. kleindierverenigingen. *(Deze vrijstelling geldt ook voor verenigingen op kynologisch gebied en voor overige rasverenigingen.)*

c. *[Vervallen.]*

Algemene aantekening

Als leveringen en diensten van sociale of culturele aard worden niet aangemerkt de leveringen van goederen die door de in de onderb. hiervóór genoemde instellingen in het kader van arbeidstherapie zijn voortgebracht en de diensten die door die instellingen in dat kader worden verricht.

Als diensten van sociale of culturele aard worden voorts niet aangemerkt diensten als bedoeld in art. 11, lid 1, onderdeel g, onder 2° en 3°, Wet OB, die worden verleend aan andere dan de personen bedoeld in dat onderdeel onder 2° en 3°. Zie 12.6.12.

De onder *b.* hiervóór bedoelde instellingen, behoudens die bedoeld in de posten 9, voor zover betrekking hebbend op wijkverpleging, 12, voor zover betrekking hebbend op gehandicapten die beschikken over een indicatiebesluit waaruit blijkt dat zij recht hebben op de daar bedoelde diensten (zie 12.5.6), 15, onder *a.*, 20, 24, 29, 30 en 33, mogen niet systematisch het maken van winst beogen (vgl. 12.1.3) en, zo er wel winst wordt gemaakt, mogen zij deze niet uitkeren, maar moet die winst worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de leveringen en diensten die worden verleend.

De terbeschikkingstelling van personeel, bedoeld in onderdeel b, post 15, onder a, en post 30, dient te voldoen aan de volgende voorwaarden:

a. De uitlener is aanbieder van preventie, jeugdhulpaanbieder of gecertificeerde instelling als bedoeld in artikel 1.1 van de Jeugdwet en past voor zijn primaire activiteiten de vrijstelling toe van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet;

b. De inlener zet het personeelslid in voor leveringen en diensten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet in samenhang met artikel 7, eerste lid, en bijlage B, onderdeel b, post 15, onder a, of post 30;

n het personeel is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties; en *d.* De terbeschikkingstelling van het personeel strekt er in hoofdzaak niet toe extra opbrengsten te verkrijgen door de uitlener in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van belasting zijn onderworpen.

LET OP ***Voor de posten 9, 13 en 23 onder b. hiervóór vervalt de voorwaarde van 'geen winst beogen' op het tijdstip waarop de vrijstelling ook gaat gelden voor commerciële inrichtingen die personen verplegen en verzorgen. Zie 12.2.1.***

12.5.3 Sociale en culturele vrijstelling: wijkverpleging

Bijlage B, onderdeel b., post 9, Uitv.besl. OB

Onder het begrip 'wijkverpleging' vallen verpleeg- en zorghandelingen die tot het gebruikelijke takenpakket van een verpleegkundige worden gerekend. Die zorg wordt dan bij mensen thuis verricht. In de meeste situaties wordt de zorg dan vergoed uit het basispakket (Zorgverzekeringswet).

Met wijkverpleging vergelijkbare zorg wordt ook verleend onder het begrip 'thuiszorg'. Op het verlenen van thuiszorg is de medische vrijstelling van toepassing. Zie 12.6.11 en 12.6.12.

Zorgaanbieders en zorgverzekeraars maken soms op lokaal niveau afspraken over het belonen van innovatie, kwaliteit en uitkomsten van zorg. Dit wordt ook wel aangeduid als 'beloning op maat in de wijkverpleging'. De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief (kenmerk: 2018-0000096314) aan het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport bevestigd dat deze diensten ook onder deze vrijstelling vallen.

12.5.4 Sociale en culturele vrijstelling: door de inspecteur aangewezen organisaties

Art. 7 Uitv.besl. OB

Als een bepaalde organisatie niet een van de in 12.5.2 bedoelde vrijstellingen kan toepassen, maar wel sociale en/of culturele prestaties verricht, kan die organisatie de inspecteur verzoeken om in aanmerking te komen voor de sociale en culturele vrijstelling. De organisatie moet hiertoe een schriftelijk verzoek indienen bij de Belastingdienst/kantoor Eindhoven, Team Landelijke Taken. Zie 39.1.1. Hierbij moeten de statuten en financiële jaarstukken worden overgelegd. Als algemene voorwaarde geldt dat geen winst mag worden beoogd en dat geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen mag optreden ten opzichte van ondernemers die winst beogen. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Zie 34.2.1. Daarin geeft hij aan welke activiteiten van de betrokken instelling behoren tot de aangewezen en dus vrijgestelde leveringen en diensten en welke daar niet toe behoren. Daarbij zal worden beoordeeld of een vrijstelling leidt of kan leiden tot een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers die winst beogen en waarvan de activiteiten wel belast zijn met btw. In elk geval worden niet als leveringen van sociale of culturele aard aangemerkt:

- leveringen van goederen die in het kader van de arbeidstherapie zijn voortgebracht en diensten die in dat kader thuiszorgdiensten die niet vallen onder de 'medische' vrijstelling. Zie 12.6.12
- de diensten a. t/m d., genoemd in 12.5.

Een instelling die als sociaal-cultureel is erkend, moet bij wijziging in de aard en samenstelling van de leveringen en diensten, dus ook bij het (gaan) verrichten van nieuwe activiteiten, de inspecteur daarover informeren.

De Belastingdienst kan een erkenning van een instelling als sociaal-culturele instelling bij een voor bezwaar vatbare beschikking intrekken en eventueel vervangen door een nieuwe erkenning bij:

- wijzigingen in de aard en de samenstelling van de leveringen en diensten van de instelling;
- het beogen van winst door de instelling; en
- het optreden van een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers die winst

Organisaties die voor de vrijstelling in aanmerking komen, zijn die welke leveringen en diensten verrichten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid of met de bescherming van kinderen en jongeren. De rechter heeft geoordeeld dat een organisatie voor artsen die – in het belang van de volksgezondheid – zich bezighield met de kwaliteitsbewaking en de opleiding van artsen, de sociaal-culturele vrijstelling mocht toepassen (Rb. Gelderland, nr. 13/7007, ECLI:NL:RBGEL:2016:4991). Volgens de rechter hangen kwaliteitsbewaking en opleiding van artsen nauw samen met de sociale zekerheid en zijn zij daarvoor onontbeerlijk. Verder kan de vrijstelling gelden voor organisaties die diensten van culturele aard verrichten en goederen leveren die daarmee nauw samenhangen. Van de vrijstelling zijn uitgesloten culturele diensten die onder het lage btw-tarief vallen, zoals de verhuur van boeken en het verlenen van toegang tot musea, muziek- en toneeluitvoeringen en bioscopen. Zie 10.3.2 en 10.3.13.

In het verleden zijn o.a. organisaties aangewezen die zich bezighouden met:

- het voorkomen en bestrijden van kindermishandeling (lichamelijke en geestelijke verwaarlozing en wreedheid);
  het bevorderen van het geestelijk en maatschappelijk welzijn van vluchtelingen
- het vanuit geloofsovertuiging hulp verlenen aan mensen die in moeilijke omstandigheden verkeren;
- het bevorderen van het samen wonen en leven van mensen met verschillende culturele achtergronden in oude v
- het als bewindvoerder voeren van het beheer over inkomsten en vermogen van personen die daartoe vanwege h geestelijke gesteldheid niet in staat zijn;
- het voorkomen van het verval van cultuurhistorische bouwwerken door het stimuleren van preventieve maatregel
  het bevorderen van het behoud van oud Hollandse vaartuigen of van klederdracht
- het ontwikkelen, bevorderen en ondersteunen van een integraal cultuurhistorisch ruimtelijk kwaliteitsbeheer in be
  muleren, coördineren en (doen) uitvoeren van landschapsecologisch en cultuurhistorisch verantwoorde we

- het in stand houden van (regionaal) cultureel erfgoed;
- het ondersteunen van (semi)overheden in de uitvoering van hun wettelijke taken op het terrein van monumentenz

Overgangsregeling per 1 januari 2006 en 1 januari 2011

In de loop van de tijd is Bijlage B (zie 12.5.2) verschillende keren gewijzigd. Zo werden daarin aanvankelijk (tot 1 januari 2006) de individuele organisaties met naam genoemd die de sociale en culturele vrijstelling mogen toepassen (in Bijlage B, onder *a.*). Daarna werden individuele organisaties door de Belastingdienst/Oost-Brabant/kantoor Den Bosch tot 1 januari 2011 aangewezen op grond van Bijlage B (onder *c.*). Vanaf 1 januari 2011 vindt aanwijzing door de Belastingdienst plaats op grond van art. 7 Uitv.besl. OB. Om te voorkomen dat de eerdere aanwijzingen als gevolg van de herhaalde aanpassing van Bijlage B mogelijk zouden komen te vervallen en de betrokken instellingen een nieuw verzoek zouden moeten doen, is bepaald dat de volgende instellingen worden aangemerkt als instellingen die door de inspecteur zijn erkend:

- de instelling die was genoemd in Bijlage B, onder *a.*, zoals die bepaling luidde op 31 december 2005
- de instelling aan wie schriftelijk te kennen is gegeven dat het voornemen bestaat te bevorderen dat de instelling zal worden opgenomen in Bijlage B, onder *a.*, zoals dat onderdeel luidde op 31 december 2005; en
- de instelling die erkend is op grond van Bijlage B, onder *c.*, zoals dat onderdeel luidde op 31 december 2010.

Hierbij blijven de voorwaarden en beperkingen van kracht die met betrekking tot het verlenen van de vrijstelling zijn gesteld (art. IX van het Besluit van 23 december 2010 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten, *Stb.* 2010, 885).

12.5.5 Sociale en culturele vrijstelling: LOTUS organisatie

Onder de EHBO-instellingen die zijn aangewezen onder *b.*, post 4 van Bijlage B (zie 12.5.2) vallen ook de LOTUS-organisatie en de lotuskringen (LOTUS = Landelijke Opleiding Tot Uitbeelding van Slachtoffers). De activiteiten die zij 'als zodanig' verrichten – bijv. LOTUS-opleiding, optreden als slachtoffer – zijn vrijgesteld (Besluit nr. CPP2003/1963M). Dit besluit uit 2003 is formeel ingetrokken omdat het beschrijvend/casuïstisch van karakter is (Besluit nr. DGB2010/623M). De staatssecretaris van Financiën heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Er kan naar onze mening dan ook nog steeds een beroep op worden gedaan. De opleidingen die de lotuskringen ten behoeve van hun leden verzorgen, zijn niet vrijgesteld op basis van de vrijstelling voor onderwijs voor een vak of beroep, omdat het uitbeelden van personen niet als beroep kwalificeert. Zie 12.13.

12.5.6 Sociale en culturele vrijstelling: dagverblijven voor gehandicapten

De vrijstelling voor dagverblijven voor gehandicapten, genoemd onder *b.*, post 12 van Bijlage B (zie 12.5.2), mag ook worden toegepast door commerciële dagverblijven die dagactiviteiten verzorgen voor gehandicapten die beschikken over een indicatiebesluit waaruit blijkt dat zij recht hebben op de door bedoelde diensten. Zie 12.5.2, onder 'Algemene aantekening'. Zie 12.6.14 voor een verwante vrijstelling (zorgboerderijen).

12.5.7 Sociale en culturele vrijstelling: medisch onderzoek

Voor het verrichten van medisch onderzoek door ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen e.d. van niet in die inrichtingen opgenomen personen geldt niet de vrijstelling van 12.2. Krachtens onderdeel *b.*, post 13 van Bijlage B (zie 12.5.2) is medisch onderzoek door ziekenhuizen en dergelijke instellingen echter toch vrijgesteld. De vrijstelling is van toepassing op poliklinisch onderzoek bij personen, onderzoek voor andere inrichtingen, onderzoek voor de aan de inrichting verbonden maar zelfstandig werkende artsen en onderzoek voor huisartsen. Voorwaarde is dat het onderzoek betreft dat wordt ingesteld in direct verband met de gezondheidskundige verzorging van personen door artsen.

12.5.8 Sociale en culturele vrijstelling: verhuur parkeerruimte door ziekenhuizen e.d.

Het tegen betaling ter beschikking stellen van parkeerruimte of gelegenheid geven tot parkeren door ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen e.d. aan patiënten, bezoekers en personeel is belast. Zie 13.5.8.

12.5.9 Sociale en culturele vrijstelling: verstrekken van maaltijden aan derden

Op grond van onderdeel *b.*, post 23 van Bijlage B (zie 12.5.2) is geen omzetbelasting verschuldigd als een instelling op het gebied van ouderenzorg maaltijden verstrekt aan personen die niet in die instelling verblijven. Voorwaarde is dat de instelling geen winstoogmerk heeft (zie ook Besluit nr. BLKB2017-7334). De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat deze vrijstelling ook geldt voor andere ondernemers dan instellingen op het gebied van ouderenzorg die maaltijden verstrekken aan zelfstandig wonende ouderen, mits de ondernemer geen winstoogmerk heeft.

> ***LET OP** Voor het verstrekken van maaltijden aan personen die zijn opgenomen in een verpleeg- of verzorgingsinstelling, geldt een aparte regeling. Zie 12.2.4.*

12.5.10 Sociale en culturele vrijstelling: andere voorzieningen voor ouderen

De vrijstelling van onderdeel *b.*, post 23 van Bijlage B (zie 12.5.2) is o.m. ook van toepassing op de volgende prestaties die bejaarden- [illegible] p het gebied van bejaardenzorg verrichten voor zelfstandig wonende ouderen:

- gelegenheid geven tot baden en douchen;
- voetverzorging;
- ouderengymnastiek.

Het verzorgen van alarmeringssystemen is uitgezonderd van deze vrijstelling. Hof Arnhem-Leeuwarden (nr. 15/01417, ECLI:NL:GHARL:2017:2191) heeft echter geoordeeld dat onder bepaalde omstandigheden zo'n alarmeringsdienst kan vallen onder een andere vrijstelling, namelijk de vrijstelling voor de 'gezondheidskundige behandeling van de mens' (zie 12.6). In die zaak was geen sprake van een alarmcentrale of callcenter waar de oproepen binnenkwamen. De hulpzoekende belde rechtstreeks met de mobiele telefoon van een medewerker van de ondernemer. Zo'n medewerker was een 'in het kader van de Wet BIG geregistreerde verpleegkundige' of een 'verzorgende IG'. Voor de verzorgende IG was altijd een verpleegkundige bereikbaar voor overleg en advies. De medewerker beoordeelde welke assistentie nodig was en zorgde dat die assistentie door de ondernemer werd verleend. De assistentie liep uiteen van iemand geruststellen en weer op de been helpen tot het inschakelen van een arts. In deze zaak stond niet ter discussie dat de eventuele medische handeling die op de alarmeringsdienst volgde een aparte (ook vrijgestelde) dienst was.

Als het verzorgen van alarmeringssystemen een integraal onderdeel is van de dienst van het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen (zie 12.2), is de vrijstelling onverkort van toepassing, omdat het verzorgen van alarmeringssystemen dan het vrijgestelde regime volgt van die dienst.

12.5.11 Sociale en culturele vrijstelling: schuldhulpverlening

In onderdeel *b.*, post 33 van Bijlage B (zie 12.5.2) zijn de instellingen opgenomen die werkzaam zijn op het gebied van schuldhulpverlening. De vrijstelling geldt voor zowel niet winstbeogende als voor winstbeogende instellingen. Het gaat hierbij met name om de activiteiten van de (gemeentelijke) kredietbanken die zijn aangesloten bij de Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet (NVVK). Onder 'schuldhulpverlening' vallen in de praktijk verschillende werkzaamheden, zoals budgetbegeleiding, budgetadvisering, budgetbeheer, schuldregeling in het kader van het minnelijke traject (waarbij een schuldenaar veelal door tussenkomst van een schuldregelaar op minnelijke wijze met zijn schuldeisers overeenstemming tracht te bereiken over het aflossen van zijn schulden) en de afgifte van een zgn. WSNP-verklaring (Wet schuldsanering natuurlijke personen). Instellingen die op dit gebied werkzaam zijn, houden zich als zodanig bezig met verschillende aspecten van schuldhulpverlening, zoals het bieden van hulp bij het oplossen van problematische schuldsituaties, het voorkomen dat bij de betrokkenen wederom een problematische schuldsituatie ontstaat en het vinden van een financiële oplossing voor problematische schuldsituaties.

Het Hof Den Haag (nr. BK-20/00452, ECLI:NL:GHDHA:2020:2554) heeft geoordeeld dat de vrijstelling van toepassing is op werkzaamheden in het kader van schuldenbewindvoering. Volgens het hof was sprake van diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met sociale zekerheid, aangezien de werkzaamheden waren gericht op het verlenen van hulp aan de betrokken personen bij het weer op de rit krijgen van het dagelijkse leven waar het de aanpak en de oplossing van problemen betreft. In gevallen waarin het voor de betrokkenen onoverkomelijke schuldproblemen betreft en voor de geboden hulp onontbeerlijk is. Hof Arnhem-Leeuwarden (nr. 19/00283, ECLI:NL:GHARL:2020:5437) heeft daarentegen geoordeeld dat de term 'schuldhulpverlening' strikt moest worden uitgelegd. Volgens het hof gold de vrijstelling niet voor werkzaamheden die werden verricht om te voorkomen dat een voormalig schuldenaar wederom in een problematische schuldsituatie terechtkwam (zgn. schuldpreventie). Verder oordeelde het hof dat niet was gebleken dat de ondernemer meer had gedaan dan administratieve werkzaamheden die inherent waren aan het beheren van het budget van de cliënt. In dit opzicht concurreerde de ondernemer met andere administratiekantoren, aangezien de werkzaamheden die erop waren gericht om cliënten uit een onoplosbare schuldsituatie te halen en te voorkomen dat ze terugvielen, werden uitgevoerd door derden, zoals de gemeenten en de kredietbanken. Tegen deze beslissing is hoger beroep in cassatie ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Het Hof van Justitie (zaak C-846/19, *'EC'*, ECLI:EU:C:2021:277) heeft geoordeeld dat diensten die door een advocaat werden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen om hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, diensten vormen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid. Volgens het hof kan de vrijstelling dus van toepassing zijn, mits de advocaat als instelling van sociale aard kan worden erkend. Zie 12.1.1.

De vrijstelling voor schuldhulpverlening is overigens niet van toepassing als de diensten op het gebied van schuldhulpverlening al kunnen worden gerangschikt onder de bancaire vrijstelling, zoals het verlenen van krediet voor schuldsanering. Zie 12.8.4.

12.6 Medische vrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel g., Wet OB

De medische vrijstelling geldt als aan de volgende criteria wordt voldaan (zie ook Besluit nr. BLKB2016/433M):

a. de diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens. Zie 12.6.1;
b. het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt. Zie 12.6.2;
c. de diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG). Zie hierna en 12.6.3;
d. voor zover de Wet BIG daarin voorziet, zijn de beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register ingeschreven. Zie 12.6.3;
e. de verrichte diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding. Zie 12.6.3.

Naast deze medische diensten van beroepsbeoefenaren waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG zijn nog de volgende [illegible]ld:

- diensten door tandtechnici en leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici. Zie 12.6.8;
- ambulancevervoer;
- bepaalde werkzaamheden door arbodiensten. Zie 12.6.8

De vrijstelling geldt ook als het (para)medisch beroep wordt uitgeoefend via een rechtspersoon, zoals een bv (HR, nr. 26.878, ECLI:NL:HR:1991:ZC4571). Zie ook 12.1.2. Hof Den Bosch heeft op basis van dit arrest geoordeeld dat de vrijstelling ook van toepassing is als de werkzaamheden vanuit een werkmaatschappij worden verricht en gebruik is gemaakt van een holding, waarbij de holding geen andere activiteiten verricht dan het houden van de aandelen van de werkmaatschappij en het in dienst hebben van de medicus (nrs. 12/00065 t/m 12/00067, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0076). Het Hof van Justitie heeft beslist dat aan de toepassing van de medische vrijstelling niet de voorwaarde mag worden gesteld dat de medische verzorging wordt verstrekt in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverlener (*'Wolf-Henning Peter'*, zaak C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753).

12.6.1 Medische vrijstelling: criterium 'gezondheidskundige verzorging'

Art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB

De medische vrijstelling is beperkt tot de diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens. De beroepsbeoefenaren die deze vrijstelling kunnen toepassen, zijn aangewezen. Zie 12.6.3. Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling slechts kan worden toegepast op de gezondheidskundige verzorging van de mens door middel van diagnose en behandeling van ziekten of andere gezondheidsproblemen (*'D. tegen W.'*, zaak C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444). De geneeskundige verzorging van dieren is overigens uitgesloten van de vrijstelling. Vgl. HvJ EU, *'Commissie-Italië'*, zaak C-122/07, ECLI:EU:C:1900:250. Verder vallen volgens het Hof van Justitie onder de vrijstelling medische diensten die worden verricht met geen ander doel dan de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van personen. Het therapeutische doel van een medische dienst is zodoende bepalend voor toepassing van de vrijstelling (HvJ EU, *'Peter d'Ambrumenil'*, zaak C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627). Op basis van het laatstgenoemde arrest van het Europese hof heeft de staatssecretaris van Financiën aanwijzingen gegeven over de invulling van het begrip 'gezondheidskundige verzorging van de mens' en heeft hij enkele voorbeelden gegeven van handelingen die er wel en niet onder vallen (Besluit nr. BLKB2016/433M). Er is sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de (para)medische handeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid. Dit betekent dat in het algemeen voor de vrijstelling in aanmerking komen (para)medische handelingen die bestaan in de diagnose (bijv. het verrichten van psychologisch onderzoek door middel van een test door een gezondheidszorgpsycholoog), de behandeling en voor zo veel mogelijk de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens. De vrijstelling is ook van toepassing op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie. Dus ook in de gevallen waarin degene die wordt onderzocht of op een andere manier een preventieve (para)medische ingreep ondergaat geen ziekte blijkt te hebben. Voor het beoordelen van het voornaamste doel van de medische handeling is de context waarin de diensten worden verricht van belang. Rechtbank Noord-Holland (nr. 19/657, ECLI:NL:RBNHO:2021:812) heeft geoordeeld dat besnijdenissen die niet op medische indicatie worden uitgevoerd niet kunnen worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging. De rechtbank wees op de heersende consensus in de medische wereld dat er mogelijk enige medische voordelen waren verbonden aan besnijdenissen, maar dat deze voordelen afgewogen tegen alternatieven en de kans op complicaties onvoldoende groot waren om routinematige besnijdenis om medisch-preventieve redenen te kunnen aanbevelen. De rechtbank concludeerde daarom dat de ondernemer niet aannemelijk had gemaakt dat besnijdenissen in het algemeen met een therapeutisch doel werden uitgevoerd. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan. Medische analyses met het oog op de preventieve observatie en preventief onderzoek van een patiënt zijn vrijgesteld. Onder medische analyses valt ook het analyseren van cardiologische gegevens die zijn verkregen via een zgn. holter of vergelijkbare apparatuur (HvJ EU, *'L.u.p.'*, zaak C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 en Besluit nr. DGB2010/270M).
De medische vrijstelling is ook van toepassing op het isoleren van kraakbeencellen en de daaropvolgende celvermeerdering met het oog op re-implantatie (HvJ EU, *'Verigen'*, zaak C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695).

'Gezondheidskundige verzorging': keuringen

Zo zal een sportkeuring of een medische keuring die wordt verricht met het oog op het mogen uitoefenen van een bepaalde sport of een bepaalde functie, niet als voornaamste doel hebben de gezondheid te beschermen van de gekeurde persoon. In dat geval kan de keuring niet worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging, met als gevolg dat de keuring belast is met btw. Als daarentegen de sportkeuring of medische keuring ertoe dient om te verklaren dat de betrokkene zich om gezondheidskundige redenen tot bepaalde activiteiten moet beperken, kan de keuring wel worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging. Het voornaamste doel van de keuring is dan immers de bescherming van de gezondheid van de gekeurde persoon. De staatssecretaris heeft bovendien in het hiervóór vermelde besluit aangegeven dat het aan de medische beroepsbeoefenaar is om te beoordelen of een sportkeuring een therapeutisch doel dient.

'Gezondheidskundige verzorging': cosmetische ingrepen

Cosmetische geneeskunde (cosmetische chirurgie en andere cosmetische medische behandelingen) behoort tot de gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de behandeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de mens. Dit betekent dat cosmetische ingrepen die uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel hebben niet onder het begrip 'gezondheidskundige verzorging' kunnen worden gebracht. Alleen in deze evidente gevallen is volgens de staats-
huldigd (Besluit nr. BLKB2016/433M). Het gaat hierbij alleen om individuele of categorieën gevallen

waarin de arts de aanwezigheid van een therapeutisch doel naar het oordeel van de inspecteur in redelijkheid niet aannemelijk maakt. Dit betekent dat er in die gevallen geen sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens. Daarbij kan het alleen gaan om een marginale toetsing door de inspecteur, aangezien hem een inhoudelijk oordeel op medisch vlak niet toekomt. Bovendien kan de inspecteur in beginsel geen inzage vragen in het medisch dossier. Verder heeft de staatssecretaris in het hiervóór vermelde besluit aangegeven dat het aan de medische beroepsbeoefenaar die de cosmetische ingrepen verricht is om te beoordelen of een cosmetische behandeling een therapeutisch doel dient. Bovendien heeft de staatssecretaris aangegeven dat de medische beroepsbeoefenaar die cosmetische ingrepen verricht in zijn btw-administratie een onderscheid moet maken tussen de ingrepen waarbij een therapeutisch doel wél aanwezig is en de ingrepen waarbij dat niet het geval is.
Het Hof van Justitie heeft beslist dat cosmetische ingrepen onder het begrip 'medische verzorging' vallen als die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van gezondheid van personen tot doel hebben (*'PFC Clinic'*, zaak C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198). Verder heeft het hof in dat arrest geoordeeld dat bij de beoordeling van het therapeutisch doel, het niet gaat om de (subjectieve) opvatting van de patiënt, maar om de beoordeling van de behandelend arts. Het bleken van tanden en plaatsen van zgn. facings (het aanbrengen van een laagje of plaatje op tanden) is volgens Hof Amsterdam geen gezondheidskundige verzorging van de mens, maar is in de eerste plaats gericht op een cosmetisch doel: wittere tanden. Dat kan alleen anders zijn bij zeer ernstige verkleuringen en/of afwijkingen van tanden als gevolg waarvan sprake is van een zware psychische belasting bij de betrokken persoon (Hof Amsterdam, nr. 12/00197, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY4553).

Geen 'gezondheidskundige verzorging', voorbeelden
De staatssecretaris heeft aangegeven (Besluit nr. BLKB2016/433M, bijlage I) wanneer er naar zijn mening geen sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens. De volgende diensten vallen daarom niet onder de medische vrijstelling

- Het vaststellen van de biologische verwantschap van individuen door middel van biologische analysen.
- Het afgeven van medische verklaringen, het verrichten van medische onderzoeken en/of het opstellen van medis rapporten, ter zake van aansprakelijkheid, schaderaming of ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die een vordering in rechte overwegen of voor de toekenning van een oorlogspensioen of een invaliditeitsuitkering.
  Medisch advies aan het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) voor een indicatie voor de Wet sociale werkvoorziening.
- Diensten bestaande uit onderzoek naar en beschrijving van kwaliteitsnormen binnen de gezondheidszorg
- Internetconsulten, tenzij deze voldoen aan de door de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der G stelde richtlijnen.
- Het op verzoek van derden verrichten van medisch onderzoek van personen en het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, in het kader van bijv. het afsluiten van een levensverzekering als die handelingen hoofdzakelijk tot doel hebben de verzekeraar te informeren en niet zijn bedoeld om ziekten op te sporen
- Groepsbehandelingen, tenzij binnen die behandeling iedere persoon wordt behandeld voor een eigen specifieke stoornis of beperking
- (Groot)rijbewijskeuring en vliegmedische keuringen voor piloten.
- Sportkeuring om licentie te verkrijgen.
- Meewerken aan onderzoeken in opdracht van de farmaceutische industrie.
- Werkzaamheden op het vlak van organisatieadvies.
- Werkzaamheden door een psycholoog voor werkgevers die erop zijn gericht gedragsveranderingen te bereiken t aanzien van het verbeteren van het functioneren van deze werknemers.
- Werkzaamheden door een psycholoog op het gebied van relatietherapie.
- Lijkschouwing door een forensisch arts of lijkschouwarts.
- Het verrichten van onderzoek naar een psychische oorzaak bij verdachten in een strafzaak door psychologen of psychiaters op verzoek van het Openbaar Ministerie of de rechter.
- Het vervoeren van menselijke organen en bij mensen afgenomen monsters (HvJ EU,*'De Fruytier'*, zaak C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437).

Zorggroepen (ketenzorg)
Zorgverzekeraars bieden de mogelijkheid om de eerstelijnsgezondheidszorg voor patiënten met een met name genoemde chronische ziekte integraal te bekostigen. De integrale bekostiging dekt naast de kosten van de (para)medische beroepsbeoefenaar eveneens de kosten voor het organiseren (coördineren) van de zorg. In de geboortezorg worden vergelijkbare initiatieven ontwikkeld. Dergelijke diensten kwalificeren niet als gezondheidskundige verzorging. Deze activiteiten vallen wel onder de vrijstelling zoals genoemd onder *b.*, post 20 van Bijlage B. Zie 12.6.2.

12.6.2 Medische vrijstelling: criterium 'diensten verricht aan een individu'

De btw-vrijstelling is alleen van toepassing als de dienst van de (para)medische beroepsbeoefenaar bestaat in de gezondheidskundige verzorging van een *individu* (Besluit nr. BLKB2016/433M). Het moet daarbij gaan om prestaties die door de beroepsbeoefenaar persoonlijk worden verricht aan de individuele patiënt. Naar onze mening is het daarbij niet van belang van wie de beroepsbeoefenaar de vergoeding ontvangt, mits er een rechtstreeks verband is tussen de (para)medische dienstverlening en de vergoeding. Het feit dat de beroepsbeoefenaar de vergoeding ontvangt van een zorgverzekeraar laat dus onverlet dat de diensten verricht kunnen zijn aan de patiënt. Zie HvJ 1/13, ECLI:EU:C:2014:185. Van het persoonlijk verrichten van diensten is volgens de staatssecretaris van Financiën sprake als er een rechtstreeks contact is tussen de beroepsbeoefenaar en de patiënt. Dat kan plaatsvinden in de spreekkamer of telefonisch, maar ook via e-mail of door middel van chatten tussen de beroepsbeoefenaar en de patiënt. Het Hof van Justitie EU heeft – in lijn met de staatssecretaris – geoordeeld (zaak C-48/19, *'X-GmbH'*, ECLI:EU:C:2020:169) dat de medische vrijstelling ook van toepassing is op per telefoon verrichte diensten die bestaan in het geven van advies over gezondheid en ziekte. Volgens het hof is de plaats waar de zorg wordt verricht niet relevant voor de toepassing van de medische vrijstelling, mits met die diensten een therapeutische doelstelling wordt nagestreefd.

Ook het contact tussen medische beroepsbeoefenaren onderling, waarbij de medische behandeling van de individuele patiënt centraal staat, valt volgens de staatssecretaris onder de vrijstelling. Volgens de staatssecretaris geldt de vrijstelling daarentegen niet als een (para)medische beroepsbeoefenaar:

– via een website algemene, niet op de individuele patiënt gerichte (medische) informatie verstrekt (bijv. algemene i
paalde ziektebeelden of behandelmethoden);

– een computerprogramma op internet aanbiedt, waarin mensen met (para)medische vragen of klachten door de (
roepsbeoefenaar opgestelde vragenlijsten kunnen invullen, waarna het computerprogramma een diagnose en/of advies opstelt.

In beide situaties kan niet worden gesproken van gezondheidskundige verzorging van de mens, omdat er geen rechtstreeks contact bestaat tussen de (para)medische beroepsbeoefenaar en de patiënt en dus niet kan worden gesproken van een op een specifieke patiënt gericht onderzoek. Op deze diensten is de vrijstelling niet van toepassing. De rechter heeft geoordeeld dat de door een verpleegkundige aan ouderen verrichte personenalarmeringsdienst niet kan worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging van de mens (Rb. Noord-Nederland, nr. 14/4229, ECLI:NL:RBNNE:2015:4000). De rechter oordeelde dat er weliswaar sprake was van rechtstreeks (telefonisch) contact tussen de verpleegkundige en de oudere, maar dat dit contact niet kan worden beschouwd als gezondheidskundige verzorging. Volgens de rechter vond er tijdens het telefonisch contact namelijk geen diagnosticering of behandeling plaats van een ziekte en/of gezondheidsprobleem, maar werd een eventuele zorgbehoefte gesignaleerd. Zie ook 12.5.10.

12.6.3 Medische vrijstelling: criterium "Wet BIG"

Art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB

Krachtens art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB geldt voor toepassing van de medische vrijstelling dat het moet gaan om diensten van beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep *die een op dit beroep gerichte opleiding hebben voltooid waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG*. Tot de vrijgestelde diensten behoren dus, volgens de wettekst, alleen diensten op het terrein van de gezondheidskundige verzorging van de mens die tot het deskundigheidsgebied van het aangewezen beroep behoren en onderdeel vormen van de op het (para)medisch beroep gerichte opleiding (zie 12.6.4). Inmiddels is uit rechtspraak gebleken dat deze beperking in strijd is met het fiscale neutraliteitsbeginsel (zie o.m. het arrest van de Hoge Raad inzake de paranormaal therapeut, nr. 13/02667, ECLI:NL:HR:2015:744). De staatssecretaris van Financiën heeft naar aanleiding van die rechtspraak een besluit (nr. BLKB2016/433M) uitgebracht met een nadere toelichting en voorwaarden waaronder de medische vrijstelling kan worden toegepast. In dat besluit laat de staatssecretaris de strikte, in art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB neergelegde voorwaarde los dat er voor toepassing van de medische vrijstelling sprake moet zijn van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG. Volgens dat besluit kunnen ook de Wet BIG-beroepsbeoefenaar die buiten zijn deskundigheidsgebied handelt en de niet-Wet BIG-beroepsbeoefenaar, onder voorwaarden de medische vrijstelling toepassen. Zie 12.6.5. Deze verruiming werkt volgens de staatssecretaris terug tot 27 maart 2015 (de datum van het hiervóór vermelde arrest van de Hoge Raad inzake de paranormaal therapeut) of zelfs nog vóór deze datum als de heffing van btw nog niet onherroepelijk vaststaat. Het Hof van Justitie heeft – in lijn met het standpunt van de staatssecretaris – in een Belgische zaak geoordeeld dat de medische vrijstelling niet zomaar kan worden beperkt worden tot een gereglementeerd medisch of paramedisch beroep (*'Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.'*, zaak nr. C- 597/17, ECLI:EU:C:2019:544). Volgens het hof moet sprake zijn van medische verzorging die kwalitatief voldoende moet zijn en hier mag een EU-lidstaat bepaalde 'beperkingen' voor opleggen en een bepaalde omkadering voor bieden. Maar, enkel kijken naar het gereglementeerd zijn van het beroep is volgens het hof ontoelaatbaar.

12.6.4 Medische vrijstelling: binnen het kader van de Wet BIG

De medische vrijstelling kan ingevolge art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB alleen worden toegepast als het gaat om:

1 diensten die worden verricht door een beoefenaar van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de We
2 die diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van die beroepsbeoefenaar en een onderdeel vormen van de BIG
3 die beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register zijn ingeschreven, althans voor zover de Wet BIG daarin vo
nr. BLKB2016/433M).

Beroepen geregeld in de Wet BIG

De volgende beroepen zijn op grond van de Wet BIG geregeld: arts, apotheker, apothekersassistent, diëtist, ergotherapeut, fysiotherapeut, gezondheidszorgpsycholoog, heilgymnastmasseur, huidtherapeut, logopedist, mondhygiënist, oefentherapeut (methode Cesar en methode Mensendieck), optometrist, orthoptist, podotherapeut, psychotherapeut, radiodiagnostisch en radiotherapeutisch laborant, tandarts, tandprotheticus, verloskundige, verpleegkundige en verzorgende individuele gezondheidszorg. Daarnaast kunnen krachtens art. 36a Wet BIG bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) beroepen worden toegevoegd.

Voor de in art. 3 Wet BIG geregelde beroepen is op grond van die wet een register ingesteld, het zgn. BIG-register. Dit register wordt beheerd door het ministerie van VWS. Registratie is verplicht om een in de Wet BIG geregeld beroep vrijgesteld te mogen uitoefenen (Besluit nr. BLKB2016/433M). Voor beroepen die op grond van art. 34 Wet BIG zijn geregeld, bestaat geen wettelijke registratie. Voor beoefenaren van deze beroepen geldt het registratiecriterium daarom niet. Wel voeren verschillende van deze beroepsgroepen een privaat register.

Wet BIG: deskundigheidsgebied en opleiding

De medische vrijstelling geldt ingevolge art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB alleen voor de dienstverlening die kan worden gerekend tot het deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar. De staatssecretaris van Financiën heeft aanwijzingen gegeven over hoe het deskundigheidsgebied van een BIG-beroepsbeoefenaar kan worden bepaald (Besluit nr. BLKB2016/433M). De Wet BIG geeft een omschrijving van het deskundigheidsgebied voor alle beroepen waarvoor in art. 3 Wet BIG regels zijn gesteld. Voor beroepen die krachtens art. 34 Wet BIG bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) zijn geregeld, wordt in de AMvB het deskundigheidsgebied omschreven. Als het deskundigheidsgebied in de Wet BIG of in de AMvB krachtens de Wet BIG nauwkeurig is omschreven, vallen volgens de staatssecretaris alleen de omschreven handelingen onder de vrijstelling. Dit is bijv. het geval bij verloskundigen en bij medische beroepsbeoefenaren die krachtens art. 36a Wet BIG bij AMvB zijn aangewezen.

Wet BIG: deskundigheidsgebied van een arts

Verder is de staatssecretaris in het hiervóór vermelde besluit ingegaan op het deskundigheidsgebied van een arts. Tot het deskundigheidsgebied van een arts wordt op grond van de Wet BIG gerekend het verrichten van handelingen op het terrein van de geneeskunst. Hieronder vallen volgens de staatssecretaris alle gezondheidskundige handelingen die zijn gericht op het behoeden voor en het genezen van ziekten en het beoordelen van de gezondheidstoestand van de mens. Volgens de staatssecretaris vallen hieronder ook de niet-reguliere c.q. de alternatieve handelingen. Dit betekent dat een arts de medische vrijstelling ook kan toepassen voor de niet-reguliere en alternatieve behandelingen, zoals acupunctuur. Vgl. Hof Den Bosch, nr. 14/00971, ECLI:NL:GHSHE:2015:3527.

LET OP Als een BIG-beroepsbeoefenaar buiten zijn deskundigheidsgebied handelt, kan onder bepaalde voorwaarden de medische vrijstelling toch van toepassing zijn. Zie 12.6.5.

12.6.5 Medische vrijstelling: buiten het kader van de Wet BIG

Een dienst die buiten de toepassing van de Wet BIG valt, kan op grond van het Europeesrechtelijke neutraliteitsbeginsel (zie 31.2.6), volgens het Hof van Justitie toch onder de medische vrijstelling vallen. De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit (nr. BLKB 2016/433M) aangegeven wanneer een dienst op grond van dit beginsel onder de medische vrijstelling valt. Het gaat hierbij zowel om diensten door een 'Wet BIG-beroepsbeoefenaar' die buiten zijn deskundigheidsgebied handelt als om diensten door een 'niet-Wet BIG-beroepsbeoefenaar'. Dergelijke diensten vallen onder de medische vrijstelling als de desbetreffende (para)medische beroepsbeoefenaar een gezondheidskundige dienst verricht die van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau is als een gezondheidskundige dienst van een Wet BIG-beroepsbeoefenaar.

Vanzelfsprekend moet het gaan om de gezondheidskundige behandeling van een individu. Zie 12.6.1 en 12.6.2.

Niet-Wet BIG: gelijkwaardig kwaliteitsniveau

Volgens de staatssecretaris is van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau sprake als de niet-Wet BIG-beroepsbeoefenaren of de Wet BIG-beroepsbeoefenaren die buiten hun deskundigheidsgebied handelen, aantonen dat zij over beroepskwalificaties beschikken die waarborgen dat die diensten een kwaliteitsniveau hebben dat gelijkwaardig is aan het kwaliteitsniveau van een Wet BIG-beroepsbeoefenaar (Besluit nr. BLKB2016/433M). Volgens de staatssecretaris is sprake van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau als de desbetreffende (para)medisch beroepsbeoefenaar aantoont dat hij (minimaal) beschikt over:

1. een afgeronde, op zijn beroepsuitoefening gerichte gezondheidskundige hbo-bacheloropleiding (240 ECTS); óf
2. een afgeronde gezondheidskundige beroepsopleiding gecombineerd met een andere op zijn beroepsuitoefening gerichte aanvullende gezondheidskundige opleiding. Deze combinatie van opleidingen moet eenzelfde kwaliteitsniveau hebben als de opleiding bedoeld onder 1 hiervóór; óf
3. een afgeronde gezondheidskundige beroepsopleiding gecombineerd met relevante kennis en ervaring op het gebied van zijn beroepsuitoefening. Deze combinatie van opleiding, kennis en ervaring moet eenzelfde kwaliteitsniveau hebben als de opleiding bedoeld onder 1 hiervóór.

In alle gevallen moet de (para)medisch beroepsbeoefenaar ook beschikken over medische basiskennis (MBK) of psychosociale basiskennis (PSBK). Het vorenstaande kan worden aangetoond door:

- een diploma van een door de overheid erkende (NVAO-geaccrediteerde) beroepsgerichte hbo-bacheloropleiding
- een diploma van een beroepsgerichte opleiding op hbo-bachelorniveau overeenkomstig NVAO-accreditatie-eiser
  oordeeld door CPION of SNRO of een vergelijkbare instelling, óf
  een EVC certificaat (Erkenning van Verworven Competenties) of een daarmee vergelijkbare erkenning waaruit bl
  beroepsbeoefenaar beschikt over op de beroepsuitoefening gerichte kennis en ervaring overeenkomend met (minimaal) een hbo-

- een registratie bij een door de zorgverzekeraar erkende beroepsvereniging en/of overkoepelende organisatie wa betrokken medische beroepsbeoefenaar beschikt over zowel medische of psychosociale basiskennis als specifieke beroepsgerichte kennis overeenkomend met (minimaal) een hbo-bacheloropleiding; óf
- op andere wijze, mits de beoordeling van het kwaliteitsniveau van de gevolgde opleiding en/of kennis en ervaring heeft plaatsgevonden door een daartoe erkend, onafhankelijk accreditatie-instituut.

Buitenlandse opleiding

Als de zorgverlener in het buitenland een opleiding heeft genoten, is volgens de staatssecretaris een verklaring noodzakelijk van een daartoe erkende Nederlandse instelling (bijv. CIBG of EP-NUFFIC) of een daarmee vergelijkbare instelling, waaruit blijkt dat de buitenlandse opleiding gelijkwaardig is aan een relevante Nederlandse hbo- of wo-opleiding als hiervóór bedoeld. Ook moet de zorgverlener aantonen dat hij beschikt over voldoende MBK of PSBK (als hiervóór bedoeld).

Alleen als de (para)medisch beroepsbeoefenaar gezondheidskundige diensten verricht die soortgelijk zijn aan de gezondheidskundige diensten verricht door een beroepsbeoefenaar waarvoor de Wet BIG een afgeronde mbo-opleiding eist, geldt voor de hiervóór genoemde kwaliteitseisen dat 'hbo-bacheloropleiding (240 ECTS)' wordt vervangen door 'mbo-opleiding'.

Psychologen en orthopedagogen

Verder heeft de staatssecretaris in het hiervóór vermelde besluit opgenomen dat de diensten van de Kinder- en Jeugdpsycholoog (Specialist) NIP, de Psycholoog Arbeid en Gezondheid NIP en de NVO Orthopedagoog-Generalist zijn vrijgesteld, mits de verrichte diensten kwalificeren als de gezondheidskundige verzorging van de mens. Zie 12.6.1. De door een Psycholoog Arbeid en Gezondheid NIP verrichte diensten kwalificeren veelal niet als gezondheidskundige verzorging van de mens, aldus de staatssecretaris.

Rechtspraak (niet-Wet BIG): acupunctuur

Hof Den Bosch heeft geoordeeld dat de medische vrijstelling ook geldt voor de toepassing van acupunctuur in het kader van de behandeling van de patiënt door een als (basis)arts in het BIG-register opgenomen persoon (nr. 14/00971, ECLI:NL:GHSHE:2015:3527). Aan dit oordeel heeft het hof allereerst ten grondslag gelegd dat acupunctuur tot het (ruime) BIG deskundigheidsgebied van een arts behoort. Zie in dit verband 12.6.4 onder 'Deskundigheidsgebied en opleiding'. Voorts heeft het hof art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, letter a., Wet OB uitgelegd in lijn met art. 132, lid 1, aanhef en onderdeel c., BTW-Richtlijn (zgn. richtlijnconforme uitleg) en geoordeeld dat de door de arts verrichte acupunctuurbehandelingen delen in de vrijstelling. Daarbij heeft het hof op basis van het fiscale neutraliteitsbeginsel m.n. in aanmerking genomen dat het kwaliteitsniveau van de door de arts verrichte acupunctuurbehandelingen van (minstens) een gelijk niveau is als dat van de door de artsen verleende diensten die zijn vrijgesteld van btw. Het hof heeft hieraan ten grondslag gelegd dat het kwaliteitsniveau van de door de arts verrichte acupunctuurbehandelingen wordt bepaald door zijn hoedanigheid als arts.

Rechtspraak (niet-Wet BIG): chiropraxie

Ook chiropraxiebehandelingen zijn volgens de rechter vrijgesteld op basis van het fiscale neutraliteitsbeginsel (Rb. Zeeland-West-Brabant nr. 14/7383, ECLI:NL:RBZWB:2015:3315). Volgens de rechter zijn de chiropraxiebehandelingen die de ondernemer verleende (in btw-technische zin) soortgelijk aan fysiotherapiebehandelingen, omdat het werkdomein van fysiotherapeuten en chiropractors voor 80% hetzelfde is. Verder heeft de rechter geoordeeld dat sprake is van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau omdat patiënten naar die ondernemer worden verwezen door huisartsen en fysiotherapeuten en de kosten (deels) worden vergoed via de aanvullende zorgverzekering. De omstandigheid dat er sprake is van een verschil in behandeltechniek, staat er volgens de rechter niet aan in de weg dat bezien vanuit de zorgontvanger sprake is van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau.

Rechtspraak (niet-Wet BIG): 'paranormale' therapie

De Hoge Raad heeft op basis van een richtlijnconforme uitleg van art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, letter a., Wet OB – en in het verlengde daarvan het fiscale neutraliteitsbeginsel – bovendien geoordeeld dat de door een paranormaal therapeut verrichte diensten (gesprekstherapieën en magnetiseren) zijn vrijgesteld van btw (nr. 13/02667, ECLI:NL:HR:2015:744). Volgens de Hoge Raad waren de door de paranormaal therapeut verrichte diensten (in btw-technische zin) kwalitatief gelijkwaardig aan soortgelijke behandelingen door psychiaters, psychologen of elk ander (para)medisch (BIG-)beroep. De Hoge Raad heeft hiervoor in het bijzonder redengevend geacht dat:

- patiënten bij de paranormaal therapeut terechtkwamen na verwijzing door huisartsen, psychologen en kinderarts
- de paranormaal therapeut de opleiding 'Paranormaal Therapeut' op hbo-niveau heeft gevolgd en beschikt over h ploma; en
- de kosten van de door de paranormaal therapeut verleende behandelingen in aanmerking kwamen voor vergoedi keringsmaatschappijen.

Rechtspraak (niet-Wet BIG): homeopathie

Hof Amsterdam heeft in de situatie waarbij een gediplomeerd (BIG-geregistreerd) verpleegkundige homeopathische diensten verrichtte, geoordeeld dat de medische vrijstelling van toepassing is (nr. 14/00815, ECLI:NL:GHAMS:2015:5132). Dit volgt naar het oordeel van het hof uit het fiscale neutraliteitsbeginsel. Volgens het hof waren namelijk de door de verpleegkundige verrichte homeopathische diensten ef vergelijkbaar met door artsen verrichte homeopathische diensten. Daarbij heeft het hof in aanmerking genomen dat artsen die dezelfde opleiding tot homeopaat hebben gevolgd als die verpleegkundige, wel delen in de medische vrijstelling. Verder heeft het hof opgemerkt dat het voor de toepassing van de medische vrijstelling niet is vereist dat de verpleegkundige beroepskwalificaties heeft die gelijkwaardig zijn aan die van een arts. Volgens het hof is het voor een geslaagd beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel voldoende dat die verpleegkundige met betrekking tot het verrichten van de homeopathische dienst een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft als een arts. Rechtbank Noord-Nederland heeft geoordeeld (nr. 19/3722, ECLI:NL:RBNNE:2020:1220) dat de medische vrijstelling ook van toepassing is op homeopathische diensten die een (niet-BIG geregistreerd) homeopaat verrichtte. Volgens de rechtbank had de homeopaat voldoende aangetoond dat hij het vereiste kwaliteitsniveau bezat. Daarbij heeft de rechtbank in aanmerking genomen dat de homeopaat ingeschreven was bij een door zorgverzekeraars erkende beroepsvereniging (NOAG) en beschikte over de hoogste licentie van de NOAG die alleen aan volledig geschoolde therapeuten werd verstrekt én de NOAG had verklaard dat hij beschikte over de kennis, opleiding en ervaring overeenkomend met een hbo-bacheloropleiding. Verder beschikte de homeopaat ook over medische basiskennis. Volgens de rechtbank was daarmee voldaan aan de in het besluit van de staatssecretaris (nr. BLKB 2016/433M) gestelde eisen. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Rechtspraak (niet-Wet BIG): psychotherapie

De rechter heeft geoordeeld dat de medische vrijstelling niet van toepassing is op de psychotherapeutische behandelingen door een niet-BIG-geregistreerde zelfstandige psychotherapeut, omdat het opleidingsniveau niet vergelijkbaar is met het opleidingsniveau van een BIG-geregistreerde psycholoog en psychotherapeut (Rb. Den Haag, nr. 14/2209, ECLI:NL:RBDHA:2015:15607). De rechter oordeelde dat voor de door de psychotherapeut gevolgde opleiding (ECP-opleiding) een mindere vooropleiding volstaat dan voor de opleiding tot BIG-geregistreerd psycholoog. Verder oordeelde de rechter dat de ECP-opleiding aanzienlijk korter is. Volgens de rechter had de psychotherapeut niet aannemelijk gemaakt dat de door hem gevolgde aanvullende opleidingen en behaalde extra certificaten het verschil in niveau opheffen. Bovendien besliste de rechter dat de psychotherapeut met de door hem overgelegde verwijsbrieven niet aannemelijk heeft gemaakt dat artsen zijn behandelingen op één lijn stellen met de behandeling door een BIG-geregistreerde psycholoog. Dat de behandelingen van de psychotherapeut werden vergoed door verzekeringsmaatschappijen, maakte dit voor de rechter niet anders.

Rechtspraak (niet-Wet BIG); Body Stress Release

Hof Amsterdam (nr. 18/00625, ECLI:NL:GHAMS:2020:3786) heeft geoordeeld dat de medische vrijstelling van toepassing is op behandelingen met betrekking tot de zgn. Body en Stress Release, omdat de diensten van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau zijn als een gezondheidskundige dienst in de zin van de Wet BIG. Volgens het gerechtshof heeft de combinatie van opleidingen, kennis en ervaring tenminste hetzelfde kwaliteitsniveau als die van de opleiding bedoeld in onderdeel 4 van het hiervóór genoemde Besluit van de staatssecretaris van Financiën (BLKB2016/433M). Verder oordeelde het hof dat, ook als het beroep op het Besluit niet zou slagen, de medische btw-vrijstelling van toepassing is op grond van het fiscale neutraliteitsbeginsel, aangezien de BSR-therapeut over beroepskwalificaties beschikt die ruimschoots waarborgen dat de BSR-behandelingen gelijkwaardig zijn aan die verricht door BIG-beroepsbeoefenaren.

Rechtspraak (niet-Wet BIG); registerpodoloog

Rechtbank Gelderland (nr. 19/1287, ECLI:NL:RBGEL:2020:3451) heeft geoordeeld dat de prestaties van een registerpodoloog vrijgesteld zijn van btw, net zoals de prestaties van een BIG-geregistreerde podotherapeut. De dienstverlening van de registerpodoloog bestond uit het behandelen van voetgerelateerde aandoeningen in het houdings- en bewegingsapparaat. Volgens de rechtbank waren de behandelingen die de registerpodoloog aanbood wat omvang, aard en kwaliteit betreft min of meer gelijkwaardig aan die van podotherapeuten, aangezien registerpodologen net als podotherapeuten functioneren in de eerstelijnszorg. Beide groepen werken volgens de rechtbank op een hoog complex niveau en kunnen hun beroepshandelingen autonoom en zelfstandig uitvoeren. Verder heeft de rechtbank geoordeeld dat beide beroepsgroepen over een adequaat beroepsregister beschikken. Dit beroepsregister borgt de kwaliteit om te functioneren als podotherapeut of podoloog en hanteert normen voor het onderhoud van de deskundigheid. Tot slot heeft de rechtbank aangegeven dat beide opleidingen qua eindniveau voldoen aan dat van een startbekwame beroepsbeoefenaar op HBO-bachelor niveau.

Rechtspraak (niet-Wet BIG); medisch pedicure

Hof Arnhem-Leeuwarden (nr. 19/00345, ECLI:NL:GHARL:2020:2782) heeft geoordeeld dat de behandeling van 'risicovoeten' van mensen met diabetes is vrijgesteld van btw. De opleiding van een medisch pedicure is een mbo-opleiding. Volgens het hof zijn de instrumentele handelingen van de medisch pedicure van gelijkwaardige kwaliteit als die van een podotherapeut, aangezien de opleiding tot medisch pedicure overeenkomt met een deel van het eerste jaar van de opleiding tot podotherapeut. Het hof voegt daar – op basis van het arrest van het Hof van Justitie *Verigen* (zaak C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695) – nog aan toe dat uit de in de praktijk gehanteerde Zorgmodule Preventie Diabetische Voetulcera blijkt dat de instrumentele behandeling een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel vormt van de voetzorg voor diabetespatiënten. Reeds daarom valt de behandeling door de medisch pedicure onder de medische vrijstelling. In dat geval hoeft de gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard namelijk niet in alle onderdelen door (para)medisch personeel te worden verricht. Tegen deze beslissing is hoger beroep in cassatie ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad nog geen uitspraak gedaan.

12.6.6 Medische vrijstelling: tandtechnici, tandprothesen

Art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 1°, Wet OB

De diensten die een tandtechnicus als zodanig, dus in zijn kwaliteit van tandtechnicus, verricht, zijn vrijgesteld. Het betreft hier de diensten die kenmerkend en essentieel zijn voor het beroep van tandtechnicus.

Het begrip 'tandtechnicus'

Een 'tandtechnicus' is volgens de staatssecretaris van Financiën een persoon die met goed gevolg een opleiding tot tandtechnicus heeft afgerond aan het Instituut Vakopleiding Tandtechniek of die met goed gevolg een (interne) opleiding van vergelijkbare kwaliteit heeft afgerond én die zich bezighoudt met handelingen die kenmerkend en essentieel zijn voor het beroep van tandtechnicus (Besluit nr. BLKB2016/433M). Het gaat hierbij bijv. om het vervaardigen, bewerken of beoordelen van tandtechnische werken of een deel daarvan. Deze werkzaamheden kunnen worden verricht met behulp van machines en instrumenten, maar ook met behulp van computertechnieken. Alleen een opleiding op het gebied van computer-/softwaretechniek zoals cadcamtechniek is onvoldoende om als tandtechnicus te worden aangemerkt.
Leveringen van tandprothesen door *tandprothetici* zijn ook vrijgesteld, want om een opleiding tot tandprotheticus te kunnen volgen, moet iemand gediplomeerd tandtechnicus zijn. De opleiding tot tandprotheticus valt onder de regels van de Wet BIG.

Het begrip 'tandprothesen'

Tandprothesen zijn tandtechnische werkstukken die voor individuele patiënten zijn vervaardigd aan de hand van gipsmodellen, wasafdrukken e.d. Voorbeelden van tandprothesen zijn (gedeeltelijke) prothesen, stifttanden, kronen en bruggen en MRA (Mandibulair Repositie Apparaat). Artikelen die worden gebruikt bij de vervaardiging vormen geen tandprothesen (Besluit nr. BLKB2016/433M). Het gaat hier bijv. om volle tanden, gegoten tinnen staafjes voor het verzwaren en stabiliseren van gebitten, staafjes van roestvrij staal ter versterking van gebitten met een plaat van gevulkaniseerd rubber en allerlei andere artikelen (huizen, ringen, stiften, haken, oogjes enz.). Tandheelkundige implantaten die niet als volledige tandprothesen zijn aan te merken, kunnen onder het 9%-tarief vallen. Zie 10.2.13.5.

Levering van tandtechnische werken

Verder geldt een vrijstelling voor de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici. In enkele EU-lidstaten zijn tandprothesen belast met omzetbelasting. Als vanuit Nederland tandprothesen worden geleverd aan die landen, blijft voor de Nederlandse leverancier de vrijstelling gelden en kan hij niet het nultarief toepassen. De vraag of in de omgekeerde situatie, dus als tandprothesen vanuit andere EU-lidstaten worden betrokken, btw is verschuldigd, is aan de Hoge Raad voorgelegd. De Hoge Raad heeft ter zake vragen gesteld aan het Hof van Justitie (nr. 10/04806, ECLI:NL:HR:2013:BW0961). Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de intracommunautaire verwerving van tandprothesen is vrijgesteld als de binnenlandse levering van tandprothesen in het land van bestemming (Nederland) is vrijgesteld ('*DP Dental Laboratory*', gevoegde zaken C-144/13, C-154/13 en C-160/13, ECLI:EU:C:2015:116). Dit betekent dat de vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen enkel van toepassing is als tandprothesen worden geleverd door tandartsen of tandtechnici (HR, nr. 10/04806, ECLI:NL:HR:2016:487). Zie ook 14.1.7, onder 'Tandprothesen'.

12.6.7 Medische vrijstelling: diensten met betrekking tot medische hulpmiddelen

De medische vrijstelling geldt alleen voor diensten (met uitzondering van de levering van tandprothesen. Zie 12.6.6.). Leveringen van andere goederen door (para)medici vallen niet onder de vrijstelling. Vgl. HvJ EU, '*Commissie-Verenigd Koninkrijk*', zaak C-353/85, ECLI:EU:C:1988:82
Bij de levering van medische hulpmiddelen moeten deze vaak door de (para)medicus worden aangepast aan de gebruiker. Deze aanpassingen gaan op in de levering. Zie bijv. 10.2.12.7. Over het onderzoek door een optometrist en het aanmeten en leveren van contactlenzen en brillen heeft de staatssecretaris van Financiën het volgende gezegd. Het aanmeten van een bril of contactlenzen voorafgaand aan de levering gaat op in de belaste levering. Als een optometrist een oogheelkundig onderzoek verricht en hierin ook het aanmeten van contactlenzen of een bril wordt meegenomen, is het geheel een vrijgestelde medische dienst. Als het optometrisch onderzoek achter wordt gevolgd door de levering van contactlenzen of een bril door de optometrist of de ondernemer waarbij de optometrist in dienst is, gaat het optometrisch onderzoek op in de levering. Het geheel is dan belast (brief staatssecretaris nr. DGB2008/2829).
De Hoge Raad heeft in een situatie waarin een ondernemer abonnementen aanbood, waarbij klanten tegen een vast bedrag per maand of per kwartaal recht hadden op een onbeperkt aantal optometrische diensten en daarnaast korting kregen op de aankoop van contactlenzen, geoordeeld dat de optometrische (vrijgestelde) diensten kwalificeren als afzonderlijke diensten. Deze staan dus los van de levering van de met btw belaste contactlenzen (HR, nr. 13/01640, ECLI:NL:HR:2014:2659).
De rechter heeft echter in twee andere zaken geoordeeld dat de levering van brillen en contactlenzen de hoofdprestatie vormt, en dat de oogmeting een bijkomende prestatie vormt die opgaat in deze levering (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 14/2894, ECLI:NL:RBZWB:2015:5572 en Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 15/5423, ECLI:NL:RBZWB:2016:5475). Volgens de rechter vormt de oogmeting, anders dan de levering van de brillen of de contactlenzen, voor de klanten van die ondernemer geen doel op zich, maar is de oogmeting uitsluitend gekoppeld aan de koop van de bril of de contactlenzen.

12.6.8 Medische vrijstelling: arbodiensten

Om de veiligheid, de gezondheid en het welzijn van werknemers op het werk te verzekeren, kunnen bedrijven zich door een gecertificeerde arbodienst laten bijstaan. Voor de diensten van arbodiensten bestaat geen algemene btw-vrijstelling. Een deel van de activiteiten, zoals de werkzaamheden van een bedrijfsarts, kan echter vrijgesteld zijn als gezondheidskundige verzorging. Zie 12.6.1 en 12.6.3.

In overleg met de brancheorganisatie van arbodiensten is een overzicht gemaakt van de werkzaamheden die arbodiensten verrichten. Ook is daarbij aangegeven hoe de btw-heffing moet plaatsvinden.

Op de site van de Belastingdienst staat het volgende overzicht:

Soort verrichting	*Met verrichting nauw samenhangende activiteit*	*Btw-kwalificatie*
Ziek-/herstelmelding		Belast
Administratie eigen verklaring		Belast
Eigen verklaring beoordeling		Vrijgesteld
Huisbezoek		Vrijgesteld
Verzuim-/re-integratiespreekuren		Vrijgesteld
– Telefonisch spreekuur		
– Interne afstemming		
– Administratie t.b.v. verzuim/re-integratieactiviteiten		
– Reistijd in het kader van verzuim/re-integratie		
– Opvragen inlichtingen		
– Overdracht dossier		
– Coördinatie		
– Groepsrapportage		
Detachering op certificaat arbodienst		Belast
Werkplekbezoek		Belast
Analyse/diagnose		Vrijgesteld
Re-integratiemanagement/re-integratieverslag		Belast
Toetsing/advies plan van aanpak		Belast
Consult arbeidsdeskundige		Belast
Signalering/melding ziek/hersteld aan UWV		Belast
Regresmelding		Belast
Ambermelding		Belast
Vangnetmelding		Belast
SMO/SMT		Belast
Overleg werkgever		Belast
Overleg or		Belast
Overleg curatieve sector		Vrijgesteld
Overleg UWV		Belast
Arbeidsgezondheidskundig spreekuur		Vrijgesteld
Interventie	Rapportage interventie	Vrijgesteld
Interdisciplinair case-overleg		Belast
Melding bedrijfsongevallen		Belast
Melding beroepsziekte		Belast
Keuringen/geneeskundige onderzoeken t.b.v. besluiten werkgever		Belast
Keuringen/geneeskundige onderzoeken t.b.v. medische check-up		Vrijgesteld
PAGO (periodiek arbeidsgezondheidskundig onderzoek)		Vrijgesteld
– Voorbereiding		
– Spreekuur n.a.v. PAGO		
– PAGO-consult		
– Advies		
– Analyse resultaten		
– Opstellen PAGO-rapport		
– PAGO-evaluatie		
Administratie PAGO		
Biometrie/deelonderzoeken		Vrijgesteld
Laboratorium		Vrijgesteld
Vaccineren		Vrijgesteld
Vertrouwenspersoon		Belast
Risico-inventarisatie en -evaluatie		Belast

Soort verrichting	*Met verrichting nauw samenhangende activiteit*	*Btw kwalificatie*
Adviseren over arbobeleid		Belast
Adviseren over arbeidshygiëne		Belast
Adviseren over veiligheid		Belast
Adviseren over ergonomie		Belast
A&O-advisering		Belast
Adviseren over bedrijfshulpverlening		Belast
Advies door arbeidsdeskundige		Belast
Bedrijfsrondgang		Belast
Adviseren over milieu		Belast
Opleiding & training		Belast
Jaarverslag/jaarplan		Belast
Voorlichting		Belast
Accountmanagement		Belast

Het kan voorkomen dat het niet eenvoudig is voor een individuele arbodienst de aan de werkgevers in rekening gebrachte bedragen toe te rekenen aan de te onderscheiden vrijgestelde en belaste handelingen. Dit zal met name het geval zijn als wordt gewerkt met abonnementsprijzen. De mogelijkheid bestaat om over de toerekening van de in rekening gebrachte bedragen afspraken te maken met de bevoegde eenheid van de Belastingdienst (Besluit nr. BLKB2016/433M).
Bij de toerekening moet naast het aantal te onderscheiden uren ook rekening worden gehouden met het op die uren van toepassing zijnde tarief. Ook moet dan worden afgesproken welk deel van de voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt. De in aftrek te brengen voorbelasting op goederen en diensten die gemengd worden gebruikt, moet in beginsel worden vastgesteld op basis van de verhouding tussen de belaste omzet en de totale omzet.
De te maken afspraken hebben tot doel de desbetreffende arbodiensten de nodige zekerheid te verschaffen. Het is toegestaan om voor één jaar of enkele jaren een forfaitaire verdeelsleutel of forfaitaire verdeelsleutels vast te stellen. Verder kunnen praktische aanwijzingen in de sfeer van de facturering worden gegeven. Het is niet toegestaan, mede gelet op het feit dat de dienstverlening per afnemer kan variëren, dat de afspraken erin voorzien dat wordt gewerkt met (en in het verlengde daarvan wordt geadverteerd met) een gewogen gemiddeld btw-percentage.
De ondernemer die een eigen arbodienst opricht of werkzaamheden 'inkoopt' bij een arbodienst kan de daarop betrekking hebbende voorbelasting in aftrek brengen voor zover hij prestaties verricht die tot aftrek van voorbelasting leiden. Er is geen sprake van een personeelsvoorziening waarvoor de aftrek is uitgesloten. Zie 20.5.5.5.
Zie 12.19 voor prestaties door samenwerkingsverbanden van arbodiensten.

12.6.9 Medische vrijstelling of 'verpleeg'-vrijstelling?

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het onderscheid tussen deze vrijstellingsbepaling en de vrijstelling voor de verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen (zie 12.2) is gelegen in de plaats waar de handelingen worden verricht. In een inrichting verrichte handelingen (intramuraal) vallen onder art. 11, lid 1, onderdeel c., Wet OB, terwijl buiten de inrichting verrichte handelingen (extramuraal: op het particuliere adres van de arts of bij de patiënt thuis) onder de medische vrijstelling vallen (HvJ EU, *'Dornier'*, zaak C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 en HvJ EU, *'Klinikum Dortmund'*, zaak C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437). Het hof heeft bovendien in het laatstgenoemde arrest als volgt geoordeeld. Artsen die als zelfstandige in een ziekenhuis werkzaam zijn en daar medische verzorging verstrekken aan patiënten die niet zijn opgenomen (ambulante zorg), vallen onder de medische vrijstelling. Het hof oordeelde in dat arrest voorts dat de medische vrijstelling *niet* geldt voor de door het ziekenhuis geleverde geneesmiddelen die de artsen hadden voorgeschreven bij de door hen in het ziekenhuis verrichte medische behandeling. Het hof maakte dus scherp onderscheid tussen de verschillende handelingen die voor de patiënt werden verricht; enerzijds de medische behandeling door de zelfstandige arts in het ziekenhuis en anderzijds de levering van de geneesmiddelen door het ziekenhuis.
De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de medische vrijstelling ook van toepassing is op medische handelingen die (para)medici verrichten in ziekenhuizen (nr. 12/02960, ECLI:NL:HR:2014:1374 en nr. 13/05580, ECLI:NL:HR:2014:1375). De staatssecretaris van Financiën heeft naar aanleiding van voornoemde arresten van de Hoge Raad aangegeven dat voor de toepassing van de vrijstelling en voor de kwalificatie of er sprake is van gezondheidskundige verzorging, het niet van belang is of de medische beroepsbeoefenaar bij het verrichten van diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens onder leiding en toezicht staat van een andere medische beroepsbeoefenaar die mogelijk ook de eindverantwoordelijkheid draagt (Besluit nr. BLKB2016/433M). Het moeten opvolgen van instructies of het in acht moeten nemen van de geldende regels in bijv. een ziekenhuis staat volgens de staatssecretaris de toepassing van de vrijstelling niet in de weg. Verder heeft de staatssecretaris in het hiervóór vermelde besluit opgenomen dat de dienst door een derde (géén medisch beroepsbeoefenaar) ook onder de vrijstelling kan vallen als deze dienst een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel is van de medische behandeling.

12.6.10 Medische vrijstelling: uitbesteden van medische handelingen

Het komt voor dat ondernemers in de medische sector mensen inhuren om voor hen medische handelingen te verrichten. In dat geval is van belang om vast te stellen of dat 'inhuren' kwalificeert als ter beschikking stellen van personeel (een belaste dienst) of dat het 'inhuren' kwalificeert als het zelfstandig verrichten van medische handelingen. In het laatste geval kan de dienst vrijgesteld zijn.

Rechtspraak: (belast) uitlenen van personeel

- Het uitlenen van medisch personeel is geen medische verzorging (Gerechtshof 's-Hertogenbosch, nr. 04/00909, HE:2007:BB7887).
- De Hoge Raad heeft in gelijke zin geoordeeld door het ter beschikking stellen van medisch personeel aan zieken gingsinstellingen niet te kwalificeren als medische verzorging (nr. 29.571, ECLI:NL:HR:1994:AA2991).
- In een situatie waarbij een samenwerkingsverband van huisartsen de bij hem in loondienst zijnde zgn. praktijkond leiding en toezicht van die huisartsen in hun praktijk werkzaamheden liet verrichten, oordeelde de rechter dat er sprake was van het tegen vergoeding ter beschikking stellen van personeel (Rb. Breda, nr. 08/893, ECLI:NL:RBBRE:2009:BI3423).
- In een situatie waarbij een bv middels de bij haar in loondienst zijnde artsen gezondheidskundige diensten verricht oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden – in navolging van voornoemde arresten van de Hoge Raad – dat de medische vrijstelling niet van toepassing was (nr. 13/01153, ECLI:NL:GHARL:2015:5101). Volgens het hof waren de artsen namelijk juridisch ondergeschikt aan de bv, met als gevolg dat zij hun werkzaamheden dus niet zelfstandig, maar door tussenkomst van de bv verrichtten. Dit brengt volgens het hof met zich mee dat de medische vrijstelling niet rechtstreeks geldt voor het personeel van de bv (de artsen). Vgl. HvJ EU, *"go fair" Zeitarbeit*, zaak C-594/13, ECLI:EU:C:2015:164. Naar de mening van het hof moeten de door de bv verrichte diensten worden aangemerkt als het (belast) ter beschikking stellen van medisch personeel aan ziekenhuizen. Het hof heeft daarbij o.m. in aanmerking genomen dat de bv en de ziekenhuizen waren overeengekomen dat een specifieke persoon (arts) op uurbasis ter beschikking wordt gesteld en dat deze persoon, bijv. in geval van ziekte, niet zonder meer kan worden vervangen door een ander. Bovendien stelde het hof vast dat de artsen in het organisatorische verband van de ziekenhuizen werden geplaatst en dat zij hun werkzaamheden verrichtten onder verantwoordelijkheid en voor risico van de ziekenhuizen. De Hoge Raad (nr. 15/03805, ECLI:NL:HR:2017:1606) heeft dat oordeel van het gerechtshof bevestigd.

Rechtspraak: verrichten van (vrijgestelde) medische handelingen

- In het geval waarbij een maatschap van radiodiagnostische laboranten overeenkomsten (van opdracht) sloot met huisartsenposten voor het verrichten van radiodiagnostische diensten, heeft Hof Den Haag daarentegen beslist dat de diensten door de maatschap aan de ziekenhuizen (vrijgestelde) medische handelingen zijn en dat dus geen sprake was van het ter beschikking stellen van arbeidskrachten (nrs. 13/00528 en 13/00529, ECLI:NL:GHDHA:2014:2774). Volgens het hof verricht de maatschap namelijk, via beroepsbeoefenaren van een medisch beroep die over de vereiste kwalificaties beschikken, diensten op het vlak van de medische verzorging van de mens. Verder vindt het hof dat de prestaties van de maatschap (ook) in aanmerking komen voor de vrijstelling voor het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen of de sociale en culturele vrijstelling.
- De Hoge Raad heeft beslist dat de werkzaamheden die een maatschap van operatieassistenten en anesthesiem ziekenhuizen verrichtte niet zijn aan te merken als het ter beschikking stellen van arbeidskrachten, maar kwalificeren als (vrijgestelde) medische verzorging (nr. 12/02900, ECLI:NL:HR:2014:1374). De Hoge Raad is tot dat oordeel gekomen omdat de maten de werkzaamheden op zelfstandige basis verrichtten, zonder dat er sprake was van bemiddeling door of tussenkomst van een derde. Bovendien heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de werkzaamheden van een operatieassistent resp. anesthesiemedewerker naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel vormen van aan patiënten geboden medische verzorging (chirurgie). Die werkzaamheden moeten volgens de Hoge Raad, bezien zowel vanuit de positie van de patiënten als vanuit de positie van het ziekenhuis, btw-technisch worden geduid als (vrijgestelde) medische verzorging. Het feit dat de maten onder leiding stonden van specialisten (chirurg en/of anesthesioloog) de maten niet eindverantwoordelijk waren voor de medische behandeling en de maten zich moesten houden aan de in het ziekenhuis geldende regels, doet hier volgens de Hoge Raad niet aan af.
- In een situatie waarbij een anesthesiemedewerker die als 'anesthesieverpleegkundige' werkzaamheden voor ziekenhuizen en klinieken verrichtte, besliste de Hoge Raad in gelijke zin door te oordelen dat de door de anesthesiemedewerker verrichte werkzaamheden naar hun aard niet kwalificeren als het ter beschikking stellen van arbeid, maar moeten worden aangemerkt als (vrijgestelde) medische verzorging (nr. 13/05580, ECLI:NL:HR:2014:1375). Volgens de Hoge Raad voerde de anesthesiemedewerker de werkzaamheden uit als zelfstandig ondernemer voor de omzetbelasting, zodat ervan moet worden uitgegaan dat tussen de ziekenhuizen/klinieken enerzijds en de anesthesiemedewerker anderzijds geen juridische band bestond waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstond. De omstandigheden dat de anesthesiemedewerker instructies van het ziekenhuis of anesthesiologen moest opvolgen en dat hij behoudens eigen opzet of roekeloosheid niet aansprakelijk was voor schade die voortvloeit uit het verrichten van de werkzaamheden, staan volgens de Hoge Raad hieraan niet in de weg.

Standpunt staatssecretaris van Financiën

De staatssecretaris is in een brief (nr. DGB/2014/3652U) aan de Tweede Kamer nader ingegaan op twee laatstgenoemde arresten van de Hoge Raad. Hierin onderkent hij dat zzp'ers en maatschappen die op grond van een overeenkomst van opdracht gezondheidskundige g voor medische verzorging deelachtig worden als de door hen verrichte diensten:

- vallen binnen de werkzaamheden als individuele Wet BIG-beroepsbeoefenaar. Zie 12.6.4
- naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel vormen van de door ziekenhuizen aan patiënten ge medische verzorging.

Volgens de staatssecretaris gelden daarbij de volgende voorwaarden:

- de gezondheidskundige diensten mogen niet worden verricht op grond van een uitleenovereenkomst; en
- tussen degenen die de gezondheidskundige diensten verrichten (werknemers of maten van de maatschap) en/of enerzijds en het ziekenhuis/de verzorgingsinstelling anderzijds, mag geen sprake zijn van een dienstbetrekking of enige andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid bestaat ten aanzien van arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden.

Dit betekent volgens de staatssecretaris dat er voor uitzendbureaus die medisch personeel tegen vergoeding uitlenen niets verandert. Tot slot geeft de staatssecretaris weer dat arresten van de Hoge Raad (nr. 12/02960, ECLI:NL:HR:2014:1374 en nr. 13/05580, ECLI:NL:HR:2014:1375) geen terugwerkende kracht hebben. Zie in dit verband ook 34.2.5.

LET OP! Ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector kan overigens onder bepaalde voorwaarden ook onder een (andere) vrijstelling vallen. Zie 12.26.1 en 12.26.5.

12.6.11 Medische vrijstelling: zorg op basis van de Wlz

Art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 2°, Wet OB

Thuiszorg

Bij zorg die veelal onder de naam 'thuiszorg' wordt verleend, gaat het om zorg die wordt verleend op grond van de Wet langdurige zorg (Wlz) of de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (Wmo 2015). De medische vrijstelling sluit aan bij dit onderscheid. Zie hierna voor zorg op basis van de Wlz en zie 12.6.12 voor zorg op basis van de Wmo 2015.

Wlz

De vrijstelling is allereerst van toepassing op zorg die wordt verleend aan iemand die een indicatiebesluit heeft op grond van de Wlz. Zie 38.1, art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 2°, Wet OB. De Wlz is er voor mensen die de hele dag intensieve zorg of toezicht in de nabijheid nodig hebben. Bijv. ouderen met vergevorderde dementie of mensen met een ernstige verstandelijke, lichamelijke of zintuigelijke beperking. De Wlz-indicatie wordt afgegeven door het Centrum Indicatiestelling Zorg (CIZ). Het indicatiebesluit bevat de uitspraak of er al dan niet sprake is van een recht op zorg, alsmede de aard, inhoud en (globale) omvang daarvan. Wanneer een cliënt zelf extra uren zorg inkoopt, en die extra uren zorg worden verleend binnen de periode waarin de geïndiceerde Wlz-zorg wordt verstrekt én het dezelfde zorg betreft als de geïndiceerde zorg, is naar onze mening de vrijstelling ook daarop van toepassing. Wij leiden dat af uit het standpunt dat de staatssecretaris van Financiën hierover heeft ingenomen met betrekking tot AWBZ-zorg die werd verleend tot 1 januari 2015 (Besluit nr. BLKB2012/2027M). De vrijstelling betreft diensten, als bedoeld in art. 3.1.1, lid 1, onderdelen a. t/m c., Wlz. De volgende vormen van thuiszorg zijn vrijgesteld van btw-heffing.

- *Verblijfszorg (onderdeel a.)*: dit omvat diensten die worden verricht in de eigen woonomgeving van de cliënt en samenhangen met het verblijf. Bijv. huishoudelijke hulp, het verstrekken van eten en drinken en diensten in verband met het opheffen of verminderen van belemmeringen die de cliënt ondervindt bij het normale gebruik van zijn woonruimte.
- *Persoonlijke verzorging (onderdeel b.)*: 'het ondersteunen bij of het overnemen van activiteiten op het gebied van de persoonlijke verzorging, gericht op het opheffen van een tekort aan zelfredzaamheid'.
- *Begeleiding (onderdeel b.)*: 'activiteiten waarmee een persoon wordt ondersteund bij het uitvoeren van algemene dagelijkse levensverrichtingen en bij het aanbrengen en behouden van structuur in en regie over het persoonlijk leven'.
- *Verpleging (onderdeel b.)*: 'handelingen, gericht op herstel of voorkoming van verergering van de aandoening, beperking of handicap'.
- *Behandeling (onderdeel c.)*: 'geneeskundige zorg van specifiek medische, specifiek gedragswetenschappelijke of specifiek paramedische aard die noodzakelijk is in verband met de aandoening, beperking, stoornis of handicap'.

LET OP De btw-vrijstelling voor Wlz-zorg, anders dan de verblijfszorg, geldt alleen voor zover deze zorg buiten een instelling (extramuraal) wordt verleend.

LET OP Als deze Wlz-diensten worden verleend aan personen die niet aan de voorwaarden voldoen (bijv. een persoon beschikt niet over de indicatie) dan geldt de vrijstelling niet. De sociale en culturele vrijstelling geldt dan evenmin. Zie ook 12.5.2, onder 'Algemene aantekening'.

12.6.12 Medische vrijstelling: zorg op basis van de Wmo 2015

Art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 3°, Wet OB; art. 7a Uitv.besl. OB

Thuiszorg

Bij zorg die veelal onder de naam 'thuiszorg' wordt verleend gaat het om zorg die wordt verleend op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (Wmo 2015) of de Wet langdurige zorg (Wlz). De medische vrijstelling sluit aan bij dit onderscheid. Zie hierna voor zorg op basis van de Wmo 2015 en zie 12.6.11 voor zorg op basis van de Wlz.

Wmo 2015

De vrijstelling is van toepassing op zorg die wordt verleend op grond van de Wmo 2015. Zie 36.1, art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 3°, Wet OB. De gemeenten zijn verantwoordelijk voor de zorg die hierop betrekking heeft. Daarbij gaat het om zorg ten behoeve van personen die (tijdelijk) niet zelfstandig in staat zijn tot het uitvoeren van de noodzakelijke algemene dagelijkse levensverrichtingen en het voeren van een gestructureerd huishouden. Dit betreft personen met een beperking of met chronische, psychische of psychosociale problemen als bedoeld in de Wmo 2015 en die door de gemeente op die ondersteuning zijn aangewezen. Onder 'huishoudelijke verzorging' wordt in dit verband verstaan het ondersteunen bij of het overnemen van activiteiten op het gebied van het verzorgen van het huishouden van een persoon dan wel van de leefeenheid waartoe een persoon behoort. De volgende diensten zijn vrijgesteld van btw-heffing (zie 36.2, art. 7a Uitv.besl. OB):

- het schoonhouden van de woonruimte;
- het schoonhouden van kleding en huishoudlinnen behorende tot het huishouden van de cliënt;
- activiteiten op het gebied van de verzorging van de cliënt;
- activiteiten gericht op de bevordering van participatie en zelfredzaamheid.

Ook het ter beschikking stellen van personeel aan een andere ondernemer in het kader van diensten die verleend worden op grond van de Wmo 2015 is onder voorwaarden vrijgesteld van btw-heffing. Zie 12.26.9.

De vrijstelling geldt (in ieder geval) niet voor:

- het doen van aanpassingen aan, op of in de woonruimte;
- het verrichten van onderhoud of herstelwerkzaamheden aan, op of in de woonruimte;
- hoveniersswerkzaamheden;
- vervoersdiensten.

De gemeente is verplicht bij verordening regels vast te stellen over de hiervóór vermelde te verlenen huishoudelijke verzorging en andere individuele voorzieningen en de daarbij geldende voorwaarden. Ook moet zij regelen hoe de indicatie voor huishoudelijke verzorging wordt vastgesteld. De gemeente kan dat zelf doen door het vaststellen van een individuele beschikking of zij kan dat anderen laten doen (bijv. het CIZ). De Wmo 2015 kent in tegenstelling tot de Wlz geen verplichte indicatiestelling. Met uitzondering van diensten die worden verricht voor een persoon aan wie een zgn. persoonsgebonden budget is verstrekt, moet de vrijgestelde dienstverlening worden verricht op grond van een door de gemeente gesloten overeenkomst. De vrijstelling is ook van toepassing als de dienstverlening in onderaanneming wordt verricht. Hierbij geldt wel de voorwaarde dat géén sprake is van het ter beschikking stellen van arbeid of personeel. Vgl. 12.5.11.
De aanspraak op de zorg en daarmee op de vrijstelling moet aan de hand van door of namens de gemeente afgegeven bescheiden worden aangetoond. Inkoop van extra uren staat de toepassing van de vrijstelling naar onze mening niet in de weg zolang er sprake is van dezelfde zorg, verleend in de periode waarin op grond van de Wmo 2015 aanspraak bestaat op die zorg. Wij leiden dat af uit het standpunt dat de staatssecretaris van Financiën hierover heeft ingenomen met betrekking tot Wmo 2015-zorg die werd verleend tot 1 januari 2015 (Besluit nr. BLKB2012/2027M). Zie voor toepassing van de btw-vrijstelling ook de 'Informatiekaart Btw gerelateerd aan de Wmo 2015 en de Jeugdwet' op de website van de Belastingdienst.
Voor het tijdelijk in bruikleen verstrekken van een verpleegartikel gedurende een termijn van ten hoogste 26 weken in verband met een somatische aandoening of een beperking, is goedgekeurd dat daarop de vrijstelling wordt toegepast (Besluit nr. BLKB2012/2027M, punt 2.1).

***LET OP 1** Als deze Wmo 2015-diensten worden verleend aan personen die niet aan de voorwaarden voldoen, geldt de vrijstelling niet. De sociale en culturele vrijstelling geldt dan evenmin. Zie 12.5.2, onder 'Algemene aantekening'.*
***LET OP 2** De btw-vrijstelling voor Wmo 2015-zorg geldt alleen voor zover deze zorg buiten een instelling (extramuraal) wordt verleend. Voor binnen een instelling verleende zorg geldt – als is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden – de vrijstelling zoals behandeld in 12.2.*

12.6.13 Medische vrijstelling: kraamzorg

Kraamzorg is, als deze plaatsvindt zonder winstoogmerk, vrijgesteld. Zie onder *b*, post 9, van Bijlage B in 12.5.2. Voor kraamzorg waarmee winst wordt beoogd, heeft de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat daarop de medische vrijstelling wordt toegepast (Besluit nr. BLKB2012/2027M). De vrijstelling geldt alleen voor het verlenen van daadwerkelijke kraamzorg. Dit betekent dat een ondernemer die, al dan niet op eigen naam, bemiddelt bij het verlenen van kraamzorg, de vrijstelling niet kan toepassen op zijn bemiddelingsdienst. Als de betaling door de cliënt voor de daadwerkelijke kraamzorg via de bemiddelaar loopt, hoeft de bemiddelaar geen omzetbelasting te voldoen over de voor het verlenen van daadwerkelijke kraamzorg doorbetaalde gelden, aldus de staatssecretaris in het hiervóór vermelde besluit.

12.6.14 Medische vrijstelling: opvang enz. binnen een 'reguliere' onderneming

Art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 4°, Wet OB

Het verlenen van dagbesteding, arbeidstraining en dagopvang door ondernemers is vrijgesteld als die diensten worden verricht aan:

- personen voor wie die ondernemers daartoe een schriftelijke overeenkomst hebben afgesloten met een instelling
der als bedoeld in art. 1.1.1 Wmo 2015;

- personen met wie die ondernemers daartoe een schriftelijke overeenkomst hebben afgesloten en die beschikken
gebonden budget met het oog op het geldend maken van hun aanspraken ingevolge de Wlz en de Wmo 2015.

De vrijgestelde zorg en begeleiding aan bijv. verstandelijk gehandicapten, probleemjongeren en dementerende ouderen is vooral gericht op het geven van een zinvolle dagbesteding of arbeidstraining. Bij *dagbesteding* staat voorop dat de deelnemers ervaringen opdoen, hun vaardigheden vergroten en ritme en structuur in hun leven krijgen. Bij *arbeidstraining* gaat het vooral om het aanleren van werkritme, samenwerken, sociale vaardigheden en een bepaalde mate van zelfstandig werken. Van *dagopvang* is bijv. sprake bij de opvang van dementerende ouderen, die overigens vaak niet of nauwelijks meewerken.

Deelname aan deze zorg komt vaak tot stand door tussenkomst van een zorginstelling, een uitkeringsinstantie of een gemeente, die de zorgverlener beoordeelt en voor de deelnemers een zorgcontract sluit met die zorgverlener. Daarnaast kunnen personen via een zgn. persoonsgebonden budget zelf een zorgcontract afsluiten met een zorgverlener.

***LET OP** Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat de vrijstelling ook van toepassing is als de dienstverrichter (maatschap) geen overeenkomst heeft gesloten met een zorgkantoor of cliënten met een pgb, maar de werkzaamheden in opdracht van een zorgboerderij (in onderaanneming) verricht (nr. 15/01518, ECLI:NL:GHARL:2016:9618). Het hof heeft hieraan allereerst ten grondslag gelegd dat de voorwaarde uit art. 11, lid 1, onderdeel g., onder 4°, Wet OB, te weten dat de vrijstelling voor dagbesteding, arbeidstraining en dagopvang alleen van toepassing is als een schriftelijke overeenkomst is gesloten met een instelling/aanbieder als bedoeld in de Wlz of Wmo 2015, of met een persoon met een persoonsgebonden budget, niet is toegestaan op grond van de BTW-Richtlijn. Verder heeft het hof geoordeeld dat in btw-technische zin sprake is van soortgelijke prestaties als van dienstverrichters die rechtstreeks aan het zorgkantoor of de cliënten presteren, zoals de zorgboerderij. Dit leidt er naar de mening van het hof toe dat op basis van het fiscale neutraliteitsbeginsel de diensten van die maatschap ook zijn vrijgesteld van btw. Zie voor het fiscale neutraliteitsbeginsel 12.1.1.1.*

Zie ook 12.5.6.

***VOORBEELD** Een metaalbewerkingsbedrijf heeft een overeenkomst afgesloten met een Wlz-instelling en geeft patiënten (daklozen, verslaafden en mensen met een psychische aandoening) de mogelijkheid werkzaamheden te verrichten in zijn werkplaats. Dit gebeurt in het kader van dagbesteding, arbeidstraining en/of dagopvang. Het bedrijf krijgt hiervoor een vergoeding van de Wlz-instelling. Deze vergoeding is dus vrijgesteld van btw.*

12.7 Diensten door lijkbezorgers

Art. 11, lid 1, onderdeel h., Wet OB

Kenmerkende en essentiële diensten door lijkbezorgers

Diensten door lijkbezorgers zijn vrijgesteld. Volgens de Hoge Raad is de vrijstelling niet afhankelijk van de hoedanigheid van degene die de dienst verricht, maar van het karakter van de verrichte dienst. Vrijgesteld zijn diensten die kenmerkend en essentieel zijn voor de diensten die door een lijkbezorger of crematorium worden verricht.

Over de toepassing van de vrijstelling heeft de staatssecretaris van Financiën de hiernavolgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2016/657M).

Uit de ontstaansgeschiedenis van de vrijstelling en naar maatschappelijke opvattingen kunnen de volgende diensten als kenmerkende en essentiële diensten van een lijkbezorger worden aangemerkt:

- de verzorging en opbaring van het lichaam van de overledene;
- de verzorging van de uitvaartplechtigheid;
- het dragen van de lijkkist;
- de teraardebestelling of crematie (incl. de asverstrooiing).

Hierbij is van belang dat deze diensten een afzonderlijk geheel vormen en een kenmerkend en essentieel onderdeel zijn van de lijkbezorging. Als een lijkbezorger wordt aangemerkt diegene die één of meer van deze kenmerkende diensten verricht. Dit betekent dat een ondernemer geen aanspraak kan maken op de vrijstelling als de verleende dienst slechts een onderdeel vormt van een van de genoemde kenmerkende en essentiële diensten. Van zo'n kenmerkende en essentiële dienst is bijv. sprake als alleen een rouwcentrum ter beschikking wordt gesteld.

Vervoer van de overledene

De staatssecretaris heeft aangegeven dat het vervoer van de overledene dat plaatsvindt in het kader van de uitvaart en dat wordt verricht door degene die zich heeft verbonden om de hele uitvaartplechtigheid te verzorgen, kenmerkend en essentieel is voor de diensten die door een lijkbezorger worden verricht. Onder die voorwaarden is het vervoer van de overledene dus vrijgesteld. De vrijstelling is volgens de staatssecretaris ook van toepassing als de lijkbezorger die de verzorging en opbaring van het lichaam op zich heeft genomen, de overledene vervoert naar het mortuarium.

Lijkbezorgers die de vrijstelling niet hebben toegepast op het hiervóór bedoelde vervoer van een overledene, hoeven volgens de staatssecretaris de hieraan toe te rekenen btw die in het verleden in aftrek is gebracht niet te corrigeren (Besluit nr. BLKB2016/657M). Zie 12.4.6. De te veel over de vervoersdienst voldane btw komt dan ook niet voor teruggaaf in aanmerking. De lijkbezorgers die de vrijstelling voor deze vervoerdiensten niet hebben toegepast, dienen volgens de staatssecretaris per 1 januari 2017 de jaarlijkse herziening toe te passen voor zover de herzieningstermijn op de aangeschafte investeringsgoederen nog niet is verstreken. Zie 18.4.6.1. Bovendien moeten de lijkbezorgers per die datum de vrijstelling toepassen op de hiervóór bedoelde vervoersdiensten.

Diverse diensten in het kader van uitvaartverzorging
De staatssecretaris heeft in de bijlage bij het hiervóór genoemde besluit aangegeven hoe bepaalde veelvoorkomende prestaties die in verband met een overlijden worden verricht, btw-technisch moeten worden geduid. De staatssecretaris heeft daarin aangegeven dat het diensten betreft die deel uitmaken van de kenmerkende en essentiële diensten van een lijkbezorger. De vrijstelling is daarbij alleen van toepassing als de lijkbezorger de kenmerkende en essentiële dienst zelf verricht. Volgens de staatssecretaris zijn de plaatsing van rouwadvertenties, het aanbrengen van een opschrift op het grafmonument en de ontvangen provisie met betrekking tot grafmonumenten btw-belast omdat die geen deel uitmaken van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging van de uitvaartplechtigheid. De diensten van een lijstman (medewerker voor bij het condoleanceregister) en uitvaartleider maken volgens de staatssecretaris daar wel deel van uit. Die diensten zijn dus vrijgesteld van btw. Ook het gebruik van het mortuarium is btw-vrijgesteld omdat het volgens de staatssecretaris deel uitmaakt van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging en opbaring van het lichaam van de overledene. De bijdrage aan de kerk voor het opvoeren/leiden van een kerkdienst (zgn. stipendium kerk) is volgens de staatssecretaris btw-belast omdat die aangemerkt moet worden als een zgn. doorlopende post. Zie 8.1.8.

Exploitanten van begraafplaatsen en crematoria
Prestaties verricht door exploitanten van begraafplaatsen en crematoria vallen ook onder de vrijstelling. De staatssecretaris heeft in het hiervóór genoemde besluit aangegeven dat het ook in deze gevallen moet gaan om diensten die kenmerkend zijn voor dergelijke exploitanten. Tot deze prestaties kunnen bijv. de vestiging van het recht van eigen graf worden gerekend, de feitelijke crematie en bijzetting in een columbarium.

Rechtspraak: verzorgen koffietafel
De Hoge Raad heeft beslist dat het verzorgen van een koffietafel bij een crematie niet is aan te merken als een dienst van een lijkbezorger en daarom is belast met btw (nr. 08/02605, ECLI:NL:HR:2009:BK0918). Daarbij heeft de Hoge Raad o.a. overwogen dat de betrokken begrafenisondernemer verschillende diensten tegen afzonderlijke vergoedingen aanbiedt en dat de koffietafel optioneel is en dus een zelfstandig karakter bezit. Het verstrekken van een koffietafel is niet zodanig met de crematie verbonden dat beide handelingen voor de btw als één dienst moeten worden aangemerkt. Het verzorgen van een koffietafel (een horecadienst) is volgens de Hoge Raad niet aan te merken als een dienst die door een lijkbezorger als zodanig wordt verricht. De staatssecretaris heeft in verband met die beslissing het standpunt ingenomen dat de vrijstelling voor lijkbezorgers niet geldt voor horecaverstrekkingen (Besluit nr. BLKB2016/657M).

Rechtspraak: spreken tijdens uitvaart
Hof Leeuwarden heeft beslist dat het tegen betaling spreken tijdens uitvaarten evenmin is vrijgesteld (nr. 10/00267 ECLI:NL:GHLEE:2011:BT2425). Goedgekeurd is dat leveringen door lijkbezorgers buiten de heffing van omzetbelasting blijven als die leveringen in rechtstreeks verband staan met de hiervóór genoemde kenmerkende en essentiële diensten (Besluit nr. BLKB2016/657M). Voorwaarde is dat de lijkbezorger de ter zake aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek brengt. Als voorbeeld kan worden genoemd het geval waarin de lijkbezorger rouwkaarten levert die door de nabestaanden worden verzonden en de levering van een lijkomhulsel, zoals een lijkkist. De leveringen door lijkbezorgers van bloemen, geluids- en beeldopnamen die tijdens de uitvaart zijn gemaakt, grafmonumenten, beplanting voor het graf en een sierurn (is geen lijkomhulsel maar een product om de as in te brengen), zijn volgens de staatssecretaris belast met btw omdat die niet onlosmakelijk zijn verbonden met een kenmerkende en essentiële dienst van een lijkbezorger (bijlage bij Besluit nr. BLKB2016/657M).

Rechtspraak: organiseren plechtigheid
De diensten van iemand die uitvaartplechtigheden organiseert en leidt, zijn vrijgesteld (HR, nr. 40.403, ECLI:NL:HR:2006:AS4122).

Rechtspraak: verzorgen van het lichaam van de overledene
Een ondernemer die zich bedrijfsmatig bezighoudt met het verzorgen van het lichaam van overledenen, is volgens de Hoge Raad (nr. 40.750, ECLI:NL:HR:2006:AS4123) een dienst die kenmerkend is voor een lijkbezorger. Deze dienst valt daarmee onder de vrijstelling.

12.8 Financiële vrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel i., Wet OB

De volgende leveringen en diensten zijn vrijgesteld van omzetbelasting:

a. de handelingen, inclusief bemiddeling, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die in enig land wettige betaalmiddelen zijn, *met uitzondering van* bankbiljetten en munten die gewoonlijk niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of verzamelwaarde hebben. Zie 12.8.1;

b. de handelingen, inclusief bemiddeling, inzake effecten en andere waardepapieren, *met uitzondering van* bewaring en beheer. Zie

c. het beheer van door beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen ter collectieve belegging bijeengebrachte vermogens. Zie 12.8.3.

12.8.1 Financiële vrijstelling: betaalmiddelen

Art. 11, lid 1, onderdeel i., onder 1°, Wet OB

De vrijstelling is beperkt tot de leveringen en diensten van bijv. banken, wisselkantoren, reisbureaus e.d. met betrekking tot deviezen, bankbiljetten en munten die in enig land als wettig betaalmiddel in omloop zijn gebracht. Ook muntgeldverwerkingsactiviteiten en geldtelwerkzaamheden zijn vrijgesteld. Geldtransporten en werkzaamheden ten aanzien van geldautomaten zijn daarentegen belast met 21% omzetbelasting (HR nr. 36.203, ECLI:NL:HR:2001:AB0513).

Belast zijn de leveringen en diensten met betrekking tot bankbiljetten en munten die:

- wettig betaalmiddel zijn, maar niet als zodanig worden gebruikt (bijv. omdat zij meer het karakter van gedenkpeni
- verzamelwaarde hebben. Vgl. Rb. Gelderland, nr. 15/1919, ECLI:NL:RBGEL:2016:906.

Voor gouden munten die als beleggingsgoud worden aangemerkt, geldt een speciale regeling. Zie 11.5.

Bankbiljetten met een geringe nominale waarde die waren bestemd om te worden gebruikt bij begrafenisrituelen vielen toch onder de vrijstelling, omdat zij wettig betaalmiddel waren (Hof Amsterdam, nr. 02/4936, ECLI:NL:GHAMS:2004:AV3646). *Platinum nobles* (munten van het eiland Man) zijn belast (art. 15 Verordening nr. 1777/2005/EG).

12.8.2 Financiële vrijstelling: effecten en andere waardepapieren

Art. 11, lid 1, onderdeel i., onder 2°, Wet OB

Het begrip 'waardepapieren'

Onder 'waardepapieren' worden verstaan aandelen, aandelenopties, obligaties, schatkistpromessen, pandbrieven, spaarbiljetten e.d. Ook een zgn. cap-overeenkomst (een kanscontract met betrekking tot een obligatielening) wordt aangemerkt als een verhandelbaar waardepapier. De handel in aandelen is vrijgesteld. De verkoop van een pakket aandelen (een deelneming) kan soms geheel buiten het toepassingsbereik van de btw vallen. Aan de toepassing van een vrijstelling wordt dan niet toegekomen. In dat geval kan de btw op de verkoopkosten volgens de Hoge Raad aftrekbaar zijn. Zie 18.1.5.

De uitgifte van nieuwe aandelen door een vennootschap is geen levering of dienst en valt dus niet binnen de werkingssfeer van de btw. Zie 18.1.5 voor de aftrek van voorbelasting op de kosten van de uitgifte van nieuwe aandelen. De rechter heeft beslist dat de verkoop van zgn. time shares (gebruiksrechten op vakantiewoningen) kan worden beschouwd als de verkoop van waardepapieren (Rb. Breda, nr. 08/03726, ECLI:NL:RBBRE:2009:BK6121).

Zgn. multifunctionele chipkaarten worden op één lijn gesteld met waardepapieren.

Geen waardepapieren zijn o.m. documenten die goederen vertegenwoordigen, kwitantiebonnen, akten inzake zgn. premieaffaires, distributiebescheiden, toewijzingen van zgn. dollarquota en kortingszegels. Bescheiden die niet voor overdracht vatbaar zijn, kunnen evenmin als waardepapier worden aangemerkt.

Kortingskaarten

Er zijn ondernemers die tegen betaling zgn. kortingskaarten uitgeven. Die kaarten geven recht op korting bij bestedingen bij bedrijven zoals restaurants, bioscopen, hotels en sauna's. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat die uitgegeven kortingskaarten niet kwalificeren als (vrijgesteld) waardepapier of handelspapier ('*Granton*', zaak C-461/12, ECLI:EU:C:2014:1525). Volgens het hof kan een kortingskaart niet worden aangemerkt als waardepapier, omdat de kortingskaart geen eigendomsrecht geeft op de vennootschap die de kortingskaart heeft uitgegeven en jegens deze vennootschap geen schuldvordering of daarmee verband houdend recht belichaamt. Bovendien heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de kortingskaart geen nominale waarde heeft en bij de aangesloten bedrijven niet inwisselbaar is voor geld of producten. De kortingskaart kan volgens het hof evenmin als handelspapier worden beschouwd, omdat het gebruik van de kortingskaart, in tegenstelling tot bijv. betalingen, overmakingen en cheques, niet leidt tot een geldoverdracht. Volgens het Hof van Justitie vormen kortingskaarten, ook al geven zij recht op korting, geen betaalinstrument in de zin van de BTW-Richtlijn. De Hoge Raad heeft de hiervóór genoemde uitspraak van het Hof van Justitie bevestigd (nr. 15/01837, ECLI:NL:HR:2016:2566)

Zie ook 8.3.9.

Virtuele valuta

Virtuele valuta, zoals bitcoins die gebruikers kunnen kopen en verkopen op basis van een wisselkoers, kan op dezelfde manier als de traditionele valuta worden gebruikt. De bitcoins kunnen worden gebruikt voor het kopen van zowel reële als virtuele goederen en diensten. De bitcoins worden hoofdzakelijk gebruikt voor betalingen tussen particulieren op internet en door bepaalde webwinkels die deze valuta accepteren.

Het Hof van Justitie heeft, in de situatie waarbij een ondernemer tegen betaling van een vergoeding traditionele valuta inwisselde tegen de virtuele valuta 'bitcoin' en omgekeerd, geoordeeld dat de vrijstelling voor betaalmiddelen van toepassing is ('*Hedqvist*', zaak C-264/14, ECLI:EU:C:2015:718). De door de ondernemer betaalde vergoeding bestond uit de marge tussen de prijs waarvoor de ondernemer de valuta kocht en de prijs waarvoor hij deze verkocht aan zijn klanten.

12.8.2.1 Financiële vrijstelling: handelingen ter zake van effecten enz.

Het begrip 'handelingen'

Handelingen inclusief bemiddelingsdiensten betreffende waardepapieren zijn vrijgesteld. Er wordt uitgegaan van een ruime draagwijdte van het begrip 'handelingen'.

Het begrip 'bemiddeling'

De Hoge Raad (nr. 15/05195, ECLI:NL:HR:2017:2598) heeft het begrip 'bemiddeling' als volgt omschreven: 'Met het begrip bemiddeling in de context van artikel 135, lid 1, letter f, van BTW-Richtlijn 2006 wordt gedoeld op een activiteit van een tussenpersoon die niet de plaats inneemt van een partij bij een contract betreffende een financieel product en wiens activiteit verschilt van de typische contractuele prestaties die door de partijen bij zulke contracten worden verricht. Bemiddeling is een dienstverrichting ten behoeve van een contractpartij die door deze laatste als afzonderlijke tussenkomst wordt vergoed en die tot doel heeft het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat de bemiddelaar een eigen belang heeft inzake de inhoud van dit contract'.

Andere diensten met betrekking tot waardepapieren

Het Hof van Justitie heeft beslist dat als bij het (vermogens)beheer van waardepapieren de beheerder, bijv. een bank, naar eigen inzicht beslist over de koop en verkoop van waardepapieren en deze beslissing ook uitvoert door de koop en verkoop van waardepapieren, er sprake is van één met btwbelaste dienst (*'Deutsche Bank'*, zaak C-044/11, ECLI:EU:C:2012:484). Het toezicht op de certificering van aandelen – een taak die vaak door een notaris wordt uitgeoefend – is vrijgesteld. Het Hof van Justitie heeft beslist dat ook is vrijgesteld het verstrekken van emissiegarantie, ook wel genoemd 'underwriting' (*'Skandinaviska'*, zaak C-540/09, ECLI:EU:C:2011:137).
Het verstrekken van adviezen op het gebied van beleggen in aandelen e.d. is niet vrijgesteld. Hetzelfde geldt volgens de Hoge Raad voor het zoeken van overname- of fusiekandidaten en het begeleiden van de overname of fusie (diensten die o.a. worden verricht door zgn. investment- en merchantbankers). Die dienst kan niet worden aangemerkt als een handeling inzake effecten en andere waardepapieren (HR, nr. 34 977, ECLI:NL:HR:2001:AA9390). Bij advisering en bemiddeling bij de verkoop van een pand, waarbij de levering plaatsvindt door de overdracht van de aandelen in de bv die het pand bezit, is volgens het Hof van Justitie en de Hoge Raad sprake van het vrijgesteld bemiddelen bij de overdracht van aandelen (HvJ EU, *'DTZ Zadelhoff'*, zaak C-259/11, ECLI:EU:C:2012:423 en HR, nr. 09/00760bis, ECLI:NL:HR:2012:BY5268). Zie 12.8.6 voor een overzicht van belaste en vrijgestelde prestaties van banken.
De vrijstelling voor de diensten met betrekking tot waardepapieren is niet voorbehouden aan een bepaald type van instelling of rechtspersoon (HvJ EU, *'SDC'*, zaak C-2/95, ECLI:EU:C:1997:278). Verder hoeft het niet te gaan om handmatige handelingen. De vrijstelling geldt ook als de handelingen geheel of gedeeltelijk elektronisch worden verricht. Voor de toepassing van de vrijstelling is het verder niet nodig dat de dienstverrichter een (rechts)betrekking onderhoudt met de uiteindelijke klant van bijv. een bank. Een en ander betekent dat de diensten van bijv. een computercentrum aan een bank ook onder de vrijstelling kunnen vallen. Daarbij geldt wel dat de handelingen van het computercentrum een afzonderlijk geheel moeten vormen. Daarnaast moeten die handelingen *kenmerkend en essentieel* zijn voor de handelingen met betrekking tot waardepapieren e.d. Kenmerkend bij deze handelingen is dat er een wijziging optreedt in de rechtsbetrekking en de financiële relatie tussen bijv. een bank en haar cliënt. De diensten van een computercentrum vallen daarom alleen onder de vrijstelling als het dergelijke handelingen verricht. Of daarvan in een concreet geval sprake is, zal o.a. afhangen van de aard van de aansprakelijkheid van het computercentrum jegens bijv. een bank. Zo zal de vrijstelling niet van toepassing zijn als de aansprakelijkheid beperkt blijft tot technische aangelegenheden.
In een latere beslissing oordeelde het Hof van Justitie dat de woorden 'handelingen inzake waardepapieren' betrekking hebben op handelingen die rechten en verplichtingen van partijen op waardepapieren kunnen doen ontstaan, wijzigen of tenietgaan (*'CSC'*, zaak C-235/00, ECLI:EU:C:2001:696). Dit arrest betrof een zgn. callcenter dat in opdracht van financiële instellingen de informatieverstrekking verzorgde over bepaalde financiële beleggingsproducten. Verder verstrekte dat callcenter ook aanvraagformulieren, controleerde de ingevulde aanvraagformulieren op volledigheid, verwerkte opzeggingen enz. De uiteindelijke verkoop van de beleggingsproducten was echter in handen van de financiële instellingen. Omdat de werkzaamheden van het callcenter als zodanig niet meebrachten dat er rechten en verplichtingen van partijen op waardepapieren ontstonden, wijzigden of tenietgingen, was het callcenter btwverschuldigd. Een gewone technische, materiële of ondersteunende dienst die niet een dergelijke wijziging meebrengt, valt niet onder de vrijstelling. De dienstverlening van het callcenter kon volgens het Hof van Justitie evenmin worden aangemerkt als 'bemiddeling inzake waardepapieren'. Hof Amsterdam heeft in gelijke zin geoordeeld door de exploitatie van een digitaal handelsplatform waarin vraag en aanbod van beleggingsproducten werden gematcht, niet te beschouwen als handelingen inzake effecten en andere waardepapieren (nrs. 14/00325 en 14/00326, ECLI:NL:GHAMS:2015:3511). Het hof besliste in dat arrest ook dat geen sprake was van 'bemiddeling inzake waardepapieren' omdat de ondernemer, behalve dat hij hen het platform aanbood, met geen enkele van de betrokken deelnemers contact onderhield.
De Hoge Raad (nr. 15/05195, ECLI:NL:HR:2017:2598) heeft ook geoordeeld dat diensten die bestaan in het informatie verlenen over meest recente koersen en bied- en laatprijzen op de beurs, niet zijn aan te merken als vrijgestelde handelingen ter zake van waardepapieren. Dat geldt ook voor het toegang verlenen tot de elektronische handelsomgeving van de beurs en het verstrekken van de daartoe benodigde softwarelicenties.
In een situatie waarin een verzekeraar een emissiegarantie verstrekte, heeft het Hof van Justitie beslist dat deze dienst reeds kwalificeert als een handeling inzake waardepapieren, als er sprake is van een *potentiële* wijziging van de juridische en financiële positie van partijen met betrekking tot de effecten (*'Skandinaviska'*, zaak C-540/09, ECLI:EU:C:2011:137).

12.8.3 Financiële vrijstelling: beheer 'collectief bijeengebracht vermogen'

Art. 11, lid 1, onderdeel i., onder 3°, Wet OB

Het begrip 'collectief bijeengebracht vermogen, beleggingsfonds'

Het beheer van door beleggingsinstellingen collectief bijeengebrachte vermogens is vrijgesteld. De vrijstelling heeft tot doel het beleggen in effecten via beleggingsinstellingen te vergemakkelijken door de btw-kosten uit te sluiten en er aldus voor te zorgen dat het beleggen via gemeenschappelijke beleggingsfondsen in btw-technische zin gelijk wordt behandeld met het rechtstreeks beleggen in effecten (HvJ EU, *'ATP'*, zaak C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139). Het gaat hierbij om vermogensbeheer ten behoeve van:

a beleggingsfondsen, zijnde niet in een rechtspersoon ondergebrachte vermogens waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen om de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te laten delen; of

b beleggingsmaatschappijen, zijnde rechtspersonen die gelden of andere goederen ter collectieve belegging vragen of hebben verkregen om de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te laten delen.

De vrijstelling geldt zowel voor beleggingsinstellingen met een open karakter als voor beleggingsinstellingen met een besloten karakter. Van een zgn. open beleggingsinstelling is sprake als deze instelling zich tot het beleggende publiek wendt. Bij een besloten beleggingsinstelling is er sprake van oprichting door een beperkt aantal (rechts)personen, waarbij het doel niet is om uit het beleggende publiek (nieuwe) deelnemers aan te trekken. Overigens zal er in dit laatste geval vaak sprake zijn van privébeleggingsfondsen beheerd door de deelnemers zelf. Verder geldt de vrijstelling ook voor het beheer van *gesloten* beleggingsfondsen. Dit zijn fondsen met een vast kapitaal *(closed ended)* (HvJ EU, *'JP Morgan'*, zaak nr. C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391). De Hoge Raad (nr. 20/00141, ECLI:NL:HR:2020:1980) heeft geoordeeld dat de vrijstelling niet van toepassing is in de situatie dat een financiële holding aandelen hield in startende ondernemers (zgn. start-ups). Volgens de Hoge Raad kon de financiële holding niet worden beschouwd als een gemeenschappelijk beleggingsfonds, aangezien de holding niet kon worden gelijkgesteld met een zgn. icbe-instelling. Volgens de Hoge Raad had de holding meer de kenmerken van een stimuleringsfonds dan van een beleggingsfonds. Het primaire doel van de holding was namelijk niet gericht op het, via het aan- en verkopen van activa, behalen van (een zo gunstig mogelijk) rendement, maar op het ondersteunen van jonge innovatieve ondernemers bij de start van hun bedrijf. Verder vindt de Hoge Raad van belang dat de holding haar aandelen consequent verkoopt na een periode van twee tot drie jaren, zelfs als dit verliesgevend is. Er is dan geen sprake van rechtstreekse concurrentie met beleggingsinstellingen. De Hoge Raad (nr. 18/03680, ECLI:NL:HR:2020:1914) heeft geoordeeld dat een stichting waarin diverse beleggers vermogen hebben bijeengebracht op een bankrekening van een beleggersgiro (zgn. bewaarinstelling onder de noemer 'beleggersgiro') kwalificeert als een gemeenschappelijk beleggingsfonds dat vergelijkbaar is met een zgn. icbe-instelling. Volgens de Hoge Raad is dat het geval aangezien:

- het vermogen van verschillende beleggers is samengevoegd en gespreid is belegd in verschillende financiële ins
- door de samenvoeging het risico van de beleggers wordt gespreid; en
- iedere belegger een evenredig belang heeft bij de beleggingen, maar niet de beleggingen zelf bezit.

Volgens de Hoge Raad is het daarbij niet relevant dat het vermogen niet werd bijeengebracht tegen de uitgifte van aandelen of participatie. Wel is doorslaggevend dat de klanten een vordering hebben op de (geldelijke) waarde van een evenredig deel van het vermogen van het fonds. Verder oordeelde de Hoge Raad dat het feit dat het bijeengebrachte vermogen niet werd belegd door de vermogensbeheerder zelf, maar door de beleggersgiro (in opdracht van de vermogensbeheerder), niet betekent dat de beleggersgiro niet vergelijkbaar is met een icbe-instelling. Van belang daarbij is volgens de Hoge Raad dat de beleggers na inleg geen zeggenschap meer hebben over de aan- en verkoop van financiële instrumenten, hetgeen het geval was.

Gemeenschappelijk risico voor de deelnemers

Voor de toepassing van de hiervóór genoemde vrijstelling is het bepalend of er sprake is van beheer van ter collectieve belegging bijeengebracht vermogen om de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te laten delen. Het Hof van Justitie heeft, met inachtneming van Richtlijn nr. 85/611/EEG, beslist dat cruciaal is voor het zijn van een gemeenschappelijk beleggingsfonds dat de activa van verschillende begunstigden worden samengevoegd, waardoor het risico van deze begunstigden kan worden gespreid over een aantal effecten (*'ATP'*, zaak nr. C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139).

Als, zoals wel voorkomt bij open beleggingsmaatschappijen, het collectief bijeengebrachte vermogen wordt ondergebracht in één of meer 100%-beleggingsdochters, kan ook het beheer van deze dochters worden aangemerkt als collectief vermogensbeheer waarop de vrijstelling van toepassing is. Vgl. Hof Den Haag, nr. 01/00640, ECLI:NL:GHSGR:2002:AV5478.

'Individueel' vermogen

Individueel vermogensbeheer is belast (HvJ EU, *'Deutsche Bank'*, zaak nr. C-044/11, ECLI:EU:C:2012:484). Onder een individueel (bijeengebracht) vermogen valt niet slechts het vermogen van een particulier, maar ook bijv. het vermogen van een institutionele belegger, zoals een pensioenfonds of een 100%-beleggingsdochter van een bank of een verzekeringsmaatschappij. Het beheren van dergelijke privé- of institutionele vermogens is volgens de Nederlandse Belastingdienst belast.

Pensioenfonds als collectief bijeengebracht vermogen?

Het Hof van Justitie heeft beslist dat een beleggingsfonds waarin de activa van verschillende bedrijfspensioenregelingen zijn samengevoegd, schappelijk beleggingsfonds (*'Wheels'*, zaak nr. C-424/11, ECLI:EU:C:2013:144). Het hof heeft dit gemotiveerd met het feit dat de leden niet het investeringsrisico droegen (het pensioen stond vast naargelang het aantal dienstjaren bij de werkgever en het loon) en de bijdragen van de werkgever aan de pensioenregelingen voor hem een middel waren om aan zijn wettelijke verplichtingen tegenover de werknemers te voldoen. In een andere zaak van het Hof van Justitie, waarin de pensioenregelingen werden gefinancierd door de pensioenontvangers en zij zodoende het investeringsrisico droegen, heeft het hof beslist dat de pensioenregelingen wél kwalificeren als een gemeenschappelijk beleggingsfonds (*'ATP'*, zaak nr. C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139).

Pensioen: 'DB'- of 'DC'-regeling

De staatssecretaris heeft naar aanleiding van het hiervóór vermelde arrest van het Hof van Justitie in een brief van 19 september 2014 aan de Tweede Kamer aanwijzingen gegeven over de btw-gevolgen voor het beheer van pensioenfondsen (brief staatssecretaris nr. DGB/2014/5116U). Hij heeft daarbij aangegeven dat het in dat arrest ging om een bedrijfspensioenfonds, waarbij de hoogte van de pensioenuitkering niet vooraf was bepaald of gemaximeerd, omdat het uitbetaalde pensioen afhankelijk was van de omvang van het spaarbedrag dat aan de pensioeninstelling was betaald en het rendement van de beleggingen. Wel stonden de hoogte van en de termijn voor de te betalen pensioenpremies vast. Dergelijke fondsen worden 'Defined Contribution-fondsen' (DC-fondsen) genoemd. De staatssecretaris heeft toegelicht dat het beheer van zgn. Individuele DC-fondsen is vrijgesteld van btw-heffing. Verder heeft de staatssecretaris aangegeven dat in Nederland meer dan 90% van het aantal pensioenfondsen zgn. Defined Benefit-fondsen (DB-fondsen) betreft. Dit zijn fondsen waarbij de pensioenuitkering is vastgesteld op basis van het aantal dienstjaren en het bedrag van het loon. Deze fondsen kwalificeren volgens de staatssecretaris niet als 'gemeenschappelijke beleggingsfondsen' waarvan het beheer is vrijgesteld omdat het investeringsrisico niet wordt gedragen door de pensioenontvangers. Vgl. HvJ EU, *'Wheels'*, zaak nr. C-424/11, ECLI:EU:C:2013:144. Tot slot heeft de staatssecretaris in de hiervóór vermelde brief aan de Tweede Kamer weergegeven dat voor zgn. Collectieve DC-fondsen geen eenduidig antwoord kan worden gegeven op de vraag of het beheer van dergelijke fondsen is vrijgesteld van btw. Daarvoor is namelijk vereist dat alle feiten en omstandigheden worden beoordeeld. Voor eventuele vragen hierover kan de ondernemer zich wenden tot zijn inspecteur. De staatssecretaris is in een andere brief van 15 september 2015 aan de Tweede Kamer nader ingegaan op de btw-vrijstelling voor het beheer van 'gemeenschappelijke beleggingsfondsen' (brief staatssecretaris nr. AFP2015/775). Daarin heeft hij aangegeven dat een pensioenregeling kwalificeert als gemeenschappelijk beleggingsfonds wanneer die pensioenregeling wordt gefinancierd door de pensioenontvangers, het spaargeld wordt belegd volgens het beginsel van risicospreiding en het beleggingsrisico wordt gedragen door de leden van de pensioenregeling. Verder heeft hij in de hiervóór genoemde brief tot uitdrukking gebracht dat hij van mening is dat de Nederlandse toepassing van de Europese btw-vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen met betrekking tot pensioenfondsen in de huidige vorm in overeenstemming is met de BTW-Richtlijn. De Eerste Kamer daarentegen is van mening dat er een onafhankelijk onderzoek moet komen naar de mogelijkheden om binnen de ruimte die de BTW-Richtlijn biedt, in Nederland een gelijke btw-behandeling toe te passen ten aanzien van de beheerkosten voor DC- en DB-fondsen (*Kamerstukken I* 2015/16, 34117 en 34320H). Volgens de Eerste Kamer leidt het verschil in btw-behandeling tussen DB- en DC-fondsen tot een ongewenst en ongelijk speelveld binnen Nederland in vergelijking met omringende EU-lidstaten.

Rechtspraak: DB-pensioenregeling kwalificeert niet als 'collectief bijeengebracht vermogen'

De Hoge Raad heeft – in lijn met de staatssecretaris – geoordeeld dat een DB-fonds niet is aan te merken als een 'gemeenschappelijke beleggingsinstelling' en dat de vermogensbeheerder van dat pensioenfonds daarom de btw-vrijstelling niet kan toepassen (nr. 15/00148, ECLI:NL:HR:2016:2700). De Hoge Raad heeft allereerst weergegeven dat volgens het Hof van Justitie sprake is van een 'gemeenschappelijke beleggingsinstelling' als:

- personen rechten van deelneming hebben gekocht in die beleggingsinstelling;
- het rendement van de belegging afhankelijk is van de resultaten van de beleggingen door de beheerders van de b in de periode waarin zij de rechten van deelneming aanhielden; en
- de deelnemers winstgerechtigd zijn of het risico dragen dat verbonden is aan het beheer van de beleggingsinstel

De Hoge Raad oordeelde vervolgens dat het beleggingsrisico (en de gevolgen daarvan voor de hoogte van de pensioenuitkeringen) niet van voldoende betekenis is om deze gelijk te stellen met het risico dat deelnemers van een gemeenschappelijke beleggingsinstelling (zgn. icbe) dragen. Volgens de Hoge Raad ontbreekt een beleggingsrisico van voldoende betekenis, omdat de hoogte van de pensioenuitkeringen in eerste instantie wordt bepaald door het aantal dienstjaren en het gemiddeld loon. Het feit dat er een risico bestaat dat de pensioenen niet worden geïndexeerd of worden verminderd, doet daar volgens de Hoge Raad niet aan af. Dat risico is volgens de Hoge Raad van een andere orde dan het risico van tegenvallende beleggingsresultaten voor deelnemers van een gemeenschappelijke beleggingsinstelling (zgn. icbe).

De staatssecretaris is in een brief van 19 december 2016 aan de Tweede Kamer ingegaan op het hiervóór genoemde arrest van de Hoge Raad (brief staatssecretaris nr. 2016-0000227976). Daarin heeft hij aangegeven dat uit het arrest van de Hoge Raad blijkt dat de Nederlandse toepassing van de btw-vrijstelling voor DB-fondsen past binnen de grenzen van de BTW-Richtlijn en de daarbij behorende jurisprudentie van het Hof van Justitie. Dit betekent volgens de staatssecretaris dat een DB-fonds niet kwalificeert als 'gemeenschappelijke beleggingsinstelling', waarvoor een btw-vrijstelling geldt. Bovendien heeft hij aangegeven dat de Eerste Kamer is uitgegaan van een verkeerde veronderstelling, namelijk dat DC-fondsen voor de btw vergelijkbaar zijn met DB-fondsen. Voor een heroverweging, om het onderscheid voor de btw tussen DB- en DC-fondsen te laten vervallen of een onafhankelijk extern onderzoek naar de mogelijkheden hiervoor, ziet de staatssecretaris op dit moment dan ook geen mogelijkheid. Zie ook de brieven van de staatssecretaris van Financiën tober 2018, nr. 2018-0000160774 en 25 januari 2019, nr. 2019-0000012543. Het Hof Amsterdam (nr.

19/00635, ECLI:NL:GHAMS:2020:3784) heeft in de situatie van een bedrijfstakpensioenfonds geoordeeld dat het beleggingsrisico in onvoldoende mate gedragen werd door de deelnemers en het bedrijfstakpensioenfonds dus niet kwalificeerde als een gemeenschappelijk beleggingsfonds. Daarbij overwoog het hof dat het bedrijfstakpensioenfonds – in tegenstelling tot een zgn. icbe-instelling – kan afzien van indexatie, de premie verhogen of de pensioenopbouw verlagen. Bij deelname in een icbe-instelling komen de resultaten, positief of negatief, direct en volledig voor rekening van de deelnemer. Volgens het hof is er dan geen sprake van een 'vergelijkbaar risico'. De deelnemer in het bedrijfstakpensioenfonds draagt volgens het hof weliswaar een beleggingsrisico, maar dit risico is niet van dien aard dat het vergelijkbaar is met de risico's die een deelnemer in een icbe-instelling draagt. Tegen deze beslissing is hoger beroep in cassatie ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad nog geen uitspraak gedaan.

Assetpooling door pensioenfondsen

De vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen is overigens ook van toepassing als twee of meer pensioenfondsen of andere institutionele beleggers (een deel van) hun vermogen onderbrengen in een afzonderlijk fonds (*assetpooling*) dat kwalificeert als beleggingsinstelling in de zin van de Wet op het financieel toezicht (Wft) of daarmee vergelijkbaar is in de zin dat daadwerkelijk collectief wordt belegd in onderliggende waarden en ook gezamenlijk risico wordt gelopen (brief staatssecretaris nr. DGB2007/4834).

Vastgoedfondsen

De Hoge Raad heeft vragen gesteld aan het Hof van Justitie over het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen waar het gaat om belegging in onroerende zaken (nr. 11/04540, ECLI:NL:HR:2013:1015). Het Hof van Justitie heeft in deze zaak geoordeeld dat ook instellingen die het (door meer dan één belegger bijeengebrachte) vermogen uitsluitend in vastgoed beleggen, kunnen worden aangemerkt als een gemeenschappelijke beleggingsinstelling in de zin van de btw-vrijstelling ('*Fiscale Eenheid X*', zaak C-595/13, ECLI:EU:C:2015:801). Naar het oordeel van het Hof van Justitie geldt daarbij wel als voorwaarde dat het vastgoedfonds onder bijzonder overheidstoezicht moet staan. Volgens het Hof van Justitie wordt hieraan voldaan als de beleggingen van het vastgoedfonds vallen onder de zgn. AIFM-richtlijn. Verder heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat ook is voldaan aan de overige vereisten om te kunnen spreken van een 'gemeenschappelijke beleggingsinstelling'. Er was namelijk sprake van:

- personen die rechten van deelneming in het fonds hadden gekocht;
- een rendement dat afhankelijk is van de resultaten van de belegging;
- deelnemers die winstgerechtigd zijn of het risico dragen dat is verbonden aan het beheer van het fonds; en
- risicospreiding.

Aan het vereiste van risicospreiding werd volgens het Hof van Justitie voldaan omdat werd belegd in verschillende typen vastgoed (woningen en commercieel) en het vastgoed in verschillende geografische gebieden was gelegen.

Verder heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat activiteiten waarmee werd beoogd het belegde vermogen te behouden en in waarde te doen stijgen, niet onder het begrip 'beheer' kunnen worden gerangschikt omdat die activiteiten *niet specifiek* zijn voor het beheer van een gemeenschappelijk beleggingsfonds. Dit betekent dat de btw-vrijstelling niet van toepassing is op de feitelijke exploitatie van het vastgoed (zgn. *property management*). De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het in deze zaak (in 1996) geldende toezicht op grond van de Wet toezicht beleggingsinstellingen (Wtb, per 1 januari 2007 vervangen door de Wft) in beginsel kan worden beschouwd als bijzonder overheidstoezicht (nr. 11/04540, ECLI:NL:HR:2016:2004). Als vrijstelling van de vergunningsplicht aan de orde is, is volgens de Hoge Raad echter geen sprake van bijzonder overheidstoezicht. Aangezien de Hoge Raad niet kan vaststellen of de vastgoedfondsen in deze zaak waren onderworpen aan die vergunningsplicht of hiervan waren vrijgesteld, heeft de Hoge Raad de zaak verwezen. Verder heeft de Hoge Raad beslist dat de feitelijke exploitatie van het vastgoed (het uitoefenen van toezicht op onroerende zaken, het onderhouden van contact met huurders, het inschakelen van makelaars, de huurincasso, het debiteurenbeheer en het verrichten van kleine onderhoudsopdrachten) niet onder het begrip 'beheer' kan worden gerangschikt.

Bijzonder overheidstoezicht

Voor de toepassing van de vrijstelling voor het beheer van collectief bijeengebracht vermogen geldt bovendien als voorwaarde dat het fonds moet zijn onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht ('*Fiscale Eenheid X*', zaak nr. C-595/13, ECLI:EU:C:2015:801). De staatssecretaris van Financiën heeft duidelijkheid verschaft over de uitleg van het begrip 'bijzonder overheidstoezicht' (Besluit nr. 2019-42405). Volgens de staatssecretaris moet het bijzonder overheidstoezicht van toepassing zijn op het (belegde vermogen in het) fonds. Daarvan kan volgens hem ook sprake zijn als het toezicht plaatsvindt via de vergunning(splicht) van de beheerder van het fonds. Volgens de staatssecretaris zijn in ieder geval de volgende instellingen onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht:

1 instellingen voor collectieve belegging in effecten (zgn. icbe's) en beleggingsinstellingen die vergunningplichtig zijn of
beheerder vergunningplichtig is op grond van de Wet op het financieel toezicht (Wft);
2 beleggingsinstellingen die vallen onder het registratieregime (het zogenoemde 'light toezicht') op grond van de Wft;
3 zgn. huisfondsen van verzekeraars die vallen onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en de Autoriteit F
Markten (AFM) op verzekeraars;
4 interne fondsen in een zgn. 'master-feederbeleggingsstructuur' die vallen onder het financieel toezicht op de extern op
'feederbeleggingsinstelling' of 'feeder-icbe';
dsen en premiepensioeninstellingen

Ad 1 . Icbe's en beleggingsinstellingen waarvoor de beheerder vergunningplichtig is op grond van de Wft (artt. 2:65, 2:69b Wft) zijn in beginsel onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht. Als een beheerder verschillende fondsen beheert, waarbij slechts een vergunningsplicht geldt voor een gedeelte van de fondsen, staat de beheerder enkel onder bijzonder overheidstoezicht voor het beheer van de fondsen waarvoor hij vergunningplichtig is.

Ad 2. Beleggingsinstellingen die een beperkt vermogen beheren zijn vrijgesteld van de vergunningplicht. In dit verband geldt het Wft-registratieregime (art. 2:66a Wft). Beleggingsinstellingen die beheerd worden door beheerders die onder het Wft-registratieregime vallen, zijn onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht.

Ad 3. Verzekeraars van interne fondsen zijn vergunningplichtig en staan onder toezicht van de DNB en AFM (geconsolideerd toezicht ingevolge art. 2:27 Wft, waarbij kleine verzekeraars zijn vrijgesteld van toezicht). Dit toezicht omvat tevens het vermogen dat de verzekeraar onderbrengt in interne fondsen. Interne fondsen van verzekeraars die onder dit toezicht staan, zijn onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht.

Ad 4 . 'Master-feederbeleggingsstructuren' zijn beleggingsstructuren waarbij de feeder-beleggingsinstelling of feeder-icbe fungeert als fonds dat het kapitaal van de participerende beleggers investeert in master-beleggingsinstellingen of master-icbe's. Als de master-beleggingsinstellingen waarin de feeder-beleggingsinstelling participeert onder het geconsolideerde toezicht staat, is er sprake van bijzonder overheidstoezicht.

Ad 5. Pensioenfondsen en Premiepensioeninstellingen staan onder het geconsolideerde toezicht van de DNB en de AFM. Dit toezicht kwalificeert als bijzonder overheidstoezicht. Zie ook hiervoor onder 'pensioenfonds als collectief bijeengebracht vermogen?'.

Bijzonder overheidstoezicht: Individueel vermogensbeheer

De staatssecretaris is in het hiervóór genoemde besluit ook ingegaan op het toezicht op beleggingsondernemingen die individueel vermogensbeheer verlenen op basis van een vergunning (art. 2:96 Wft). Dat toezicht kwalificeert volgens hem niet als bijzonder overheidstoezicht. Volgens de staatssecretaris omvat dat toezicht namelijk niet het vermogen van het fonds. Hetzelfde geldt voor individueel vermogensbeheer op grond van bijvoorbeeld een bankvergunning. Ook hier wordt geen toezicht gehouden op het beleggingsfonds.

LET OP De Hoge Raad heeft geoordeeld (nr. 18/03680, ECLI:NL:HR:2020:1914) dat voor de eis van bijzonder overheidstoezicht het voldoende is dat de vermogensbeheerder onder toezicht staat van de AFM, ook al is dit op basis van een vergunning voor individueel vermogensbeheer (art. 2:96 Wft). Volgens de Hoge Raad is het niet nodig dat het overheidstoezicht is gericht op het vermogen, maar is voldoende dat de beheerder of het fonds onder toezicht van de AFM staat.

Voor van vennootschapsbelasting vrijgestelde beleggingsinstellingen (VBI's) en Fondsen voor Gemene Rekening (FGR's) moet volgens de staatssecretaris steeds per fonds worden beoordeeld of voldaan is aan de voorwaarde van het bijzonder overheidstoezicht.

Bijzonder overheidstoezicht: 'grandfathering'

Beheerders die vóór 22 juli 2013 uitsluitend één of meer beleggingsinstellingen beheren die closed-end zijn en waarbij vanaf 22 juli 2013 geen aanvullende beleggingen meer zijn gedaan, zijn niet vergunningplichtig omdat zij geen investeerders zoeken na invoering van de AIFM-richtlijn. Daarom staan zij feitelijk niet onder bijzonder overheidstoezicht. De staatssecretaris van Financiën heeft echter goedgekeurd dat dit beheer wordt geacht onder bijzonder overheidstoezicht te vallen (Besluit nr. 2019 12105).

Bijzonder overheidstoezicht: grensoverschrijdende situaties

Er kan bij het beheer van collectieve beleggingsfondsen sprake zijn van grensoverschrijdende situaties. De staatssecretaris is in het hiervóór genoemde besluit ingegaan op de voorwaarde van het bijzonder overheidstoezicht met betrekking tot die situaties. Daarbij maakt hij onderscheid tussen situaties waarbij de beheerders:

1 in de EU zijn gevestigd;
2 niet in de EU zijn gevestigd.

Ad 1. Beheerders met een zetel in een andere lidstaat die beschikken over een vergunning in die lidstaat, zijn onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht, wanneer zij door middel van het verrichten van diensten of door middel van een bijkantoor beleggingsinstellingen beheren in Nederland of rechten van een deelneming in Nederland aanbieden en daarbij voldoen aan de artt. 2:70, 2:71 en 2:72 Wft.

Ad 2. Beheerders met een zetel buiten de EU moeten een vergunning aanvragen als zij een Nederlandse beleggingsinstelling willen beheren of rechten van deelneming in een beleggingsinstelling in Nederland willen aanbieden. Beheerders buiten de EU met een vergunning in Nederland (op grond van art. 2:65 Wft of 2:69b Wft) zijn onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht.

Het begrip 'beheer'

Op de vraag wat onder het begrip 'beheer' valt, heeft het Hof van Justitie het volgende geantwoord ('*Abbey National II*', zaak nr. C-169/04, ECLI:EU:C:2006:289). De door een beheerder verleende diensten van *administratie* en *verslaglegging* van de fondsen vallen onder het begrip 'beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen' als zij over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen en kenmerkend en essentieel zijn voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen. Hierbij gaat het volgens het Hof van Justitie o.a. om taken van portefeuillebeheer en ook om taken van administratie van gemeenschappelijke beleggingsfondsen zelf, zoals die zijn genoemd in Bijlage II bij Richtlijn nr. 85/611/EEG ('*ATP*', zaak nr. C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139). Ook de adviesverlening en informatieverstrekking die door een derde wordt verricht ten voordele van het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, kan onder het begrip 'beheer' worden gerangschikt (HvJ EU, '*GfBk*', zaak nr. C-275/11, ECLI:EU:C:2013:141). Uit deze beslissing van het Hof van Justitie blijkt dat het voor de toepassing van de vrijstelling niet nodig is dat de beheerder een rechtsbetrekking onderhoudt met de deelnemers van het fonds. Wel moet volgens het Hof van Justitie worden nagegaan of er een intrinsiek verband is tussen de adviesdienst die de derde verricht enerzijds en de beheersactiviteiten van de beheerder anderzijds. Eenvoudige materiële of technische diensten, zoals de terbeschikkingstelling van een systeem van gegevensverwerking, vallen niet onder de vrijstelling. Evenmin vallen onder het begrip 'beheer' diensten die overeenkomen met de taken van een *bewaarder*. Deze taken behoren immers niet tot het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, maar tot de controle van en het toezicht op de activiteiten daarvan, met als doel te garanderen dat het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen volgens de wet verloopt.
Het Hof van Justitie (*zaak 'Blackrock Investment Management Limited'*, zaak nr. C-231/19, ECLI:EU:C:2020:513) heeft geoordeeld dat de btw-vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen niet van toepassing is op een (buiten de EU) ingekochte softwareplatformdienst. Deze dienst bestond uit het aanbieden van een softwareplatform aan een (in de EU) gevestigde beheerder die de dienst kon gebruiken voor zowel het (vrijgestelde) beheer van gemeenschappelijke fondsen als voor andere fondsen (btw belast). Volgens het Hof van Justitie voldeed deze dienst niet aan de voorwaarde dat de dienst specifiek en essentieel moet zijn voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, aangezien het beheer ook kon worden gebruikt voor andere fondsen dan gemeenschappelijke beleggingsfondsen. Verder oordeelde het hof dat de ingekochte dienst niet kon worden gesplitst op basis van het vrijgestelde of belaste gebruik, aangezien voor de btw sprake was van één dienst, met als gevolg dat een deel van de betaalde vergoeding niet kon worden vrijgesteld van btw. Zie 9.3.2.

Beheer pensioenfondsen
Onder 'beheer' van pensioenfondsen vallen onder meer de diensten waarmee de rechten van de leden van de pensioenfondsen worden gematerialiseerd door accounts aan te maken en de gestorte bijdragen op hun accounts in het systeem van pensioenregelingen te boeken (HvJ EU, '*ATP*', zaak nr. C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139).

Beheer vastgoedfondsen
Voor wat betreft het 'beheer' van vastgoedfondsen heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de feitelijke exploitatie van vastgoed (waaronder de verhuur, het beheer van de bestaande huurcontracten, het machtigen van derden en de controle op onderhoudsmaatregelen) niet als beheer kan worden aangemerkt (nr. 11/04540, ECLI:NL:HR:2016:2684). Voor zover de dienstverlening bestaat uit 'administratieve diensten van algemene aard' en 'het voeren van de directie over de vastgoedvennootschappen' is volgens de Hoge Raad wel sprake van beheer in vorenbedoelde zin, omdat die dienstverlening als kenmerkend en essentieel is te beschouwen voor het beheer van de vastgoedvennootschappen.

12.8.4 Financiële vrijstelling: kredietverlening en -bemiddeling

Art. 11, lid 1, onderdeel j., onder 1°, Wet OB

Kredietverlening
De vrijstelling voor het verlenen van krediet omvat niet alleen de eigenlijke geldlening, maar ook het rekening-courantverkeer, de prolongatie, de belening, de acceptatie van wissels, het openen van documentaire accreditieven en de zgn. sale-leasebackovereenkomsten. Zie 6.2.4.1. Volgens de Hoge Raad vormt het gedurende de looptijd van de overeenkomst schuldig zijn van de hoofdsom door de kredietnemer jegens de kredietverstrekker een essentieel kenmerk van het verlenen van krediet (nr. 11/04272, ECLI:NL:HR:2013:28). Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak '*Franck*', nr. C-801/19, ECLI:EU:C:2020:1049) dat het begrip 'kredietverlening' ruim moet worden uitgelegd. Volgens het hof is sprake van kredietverlening als een geldsom ter beschikking wordt gesteld tegen een willekeurige vergoeding. De leverancier van goederen en diensten die zijn klant tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, verstrekt in beginsel een vrijgesteld krediet. Als echter de leverancier zijn klant tegen vergoeding van rente slechts *tot het tijdstip van levering* uitstel van betaling verleent, is die rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar een element van de prijs voor de geleverde goederen of diensten. Zie ook 8.1.13.
Als vergoeding voor het verlenen van krediet kunnen worden aangemerkt interest (rente), afsluitprovisie, prolongatierente en -provisie, acceptprovisie, omzetprovisie bij rekening-courantkrediet, rente wegens te late betaling enz. Ook de kosten die een kredietgever aan de kredietnemer berekent wegens bemiddeling bij hypotheekstelling, taxeren van onroerende zaken en aanvragen van een uittreksel uit het handelsregister in geval van hypothecaire kredietverlening, vormen een vergoeding voor het verlenen van krediet. Vgl. 8.1.1.2. Aan de rechter is een zaak voorgelegd waarin een ziekenhuis facturen uitreikte, de administratie voerde en de vergoedingen inde van de patiënten en verzekeringsmaatschappijen. De medisch specialisten werden bij wijze van bevoorschotting direct betaald. Omdat daaraan voor het
erbonden, rekende het daarvoor aan de specialisten een afzonderlijke vergoeding. Hof Den Bosch besliste

dat de vergoeding voor de bevoorschotting is vrijgesteld (nr. 08/00467, ECLI:NL:GHSHE:2010:BM3523). De administratieve werkzaamheden, waarvoor de specialisten nog een afzonderlijke vergoeding moesten betalen, zijn volgens de rechter belast met 21% btw.
Er is geen sprake van een vergoeding voor het verlenen van krediet als aan een gemeente een vergoeding wordt voldaan voor het reserveren van een bouwterrein. Er wordt dan geen echt *uitstel van betaling* verleend.

Bemiddeling
Ook de *bemiddeling* bij kredietverlening is vrijgesteld. De vrijstelling voor bemiddeling kan niet alleen worden toegepast door degene die een contractuele band heeft met (een van) de partijen die de kredietovereenkomst afsluiten, maar ook door degene die werkt voor deze bemiddelaar. Met andere woorden, de vrijstelling geldt behalve voor de hoofdagent ook voor de subagent. De inhoud van de werkzaamheden is beslissend voor het al dan niet kunnen toepassen van de vrijstelling. Als in het kader van de kredietbemiddeling wordt geadviseerd over de financiële situatie van de klant, kan deze laatste dienstverrichting opgaan in de hoofddienst en dus delen in de vrijstelling (HvJ EU, *'Volker Ludwig'*, zaak C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369). Makelaars in onroerende zaken wijzen hun klanten vaak op de mogelijkheden voor het aangaan van een hypothecaire geldlening. De vraag doet zich dan voor of er sprake is van vrijgestelde bemiddeling inzake krediet. In het geval de makelaar meer doet dan het enkel doorverwijzen naar een 'echte' hypotheekbemiddelaar en hij zijn klant blijft begeleiden en adviseren, kunnen zijn activiteiten als (vrijgestelde) bemiddeling gelden. Zie in dit verband ook 7.5.2. Het maakt niet uit dat de makelaar geen rechtstreeks contact onderhoudt met de financiële instelling die het krediet verstrekt, maar dat deze contacten via de hypotheekbemiddelaar lopen (Hof Den Bosch, nr. 04/01521, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD2947; Hof Den Bosch, nr. 04/01470, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD3740 en HR, nr. 40.961, ECLI:NL:HR:2009:BH3323).
Als bemiddeling kan niet worden aangemerkt het enkel verstrekken van namen en adressen van in een eventueel krediet geïnteresseerde personen. Het uitsluitend aanbrengen/doorverwijzen van personen naar een hypotheekbemiddelaar of een kredietinstelling is volgens de Hoge Raad belast met 21% omzetbelasting (nr. 35.204, ECLI:NL:HR:2000:AA4526). In een situatie waarin een exploitant van een website de door consumenten op die site ingevulde NAW-gegevens beoordeelde en filterde en deze gegevens (zgn. kredietleads) tegen betaling aan kredietverstrekkers aanbood, heeft Hof Arnhem geoordeeld dat deze dienstverlening is vrijgesteld (nrs. 11/00467 en 11/00468, ECLI:NL:GHARN:2012:BW3414). De rechter heeft in gelijke zin geoordeeld in de situatie van een kredietbemiddelaar die via een internetplatform het contact tot stand bracht tussen de consument en de kredietverstrekker en vervolgens met behulp van zijn eigen AFM vergunning al het mogelijke deed om een overeenkomst tot stand te brengen tussen deze partijen (Rb. Noord-Holland, nr. 14/3017, ECLI:NL:RBNHO:2015:1963). Het enkele feit dat die ondernemer daartoe twee afzonderlijke overeenkomsten (op grond van de ene overeenkomst stelde hij het internetplatform ter beschikking en op grond van de andere behandelde hij kredietaanvragen) sloot met de kredietverstrekker deed volgens de rechter niet af aan zijn oordeel dat sprake is van vrijgestelde kredietbemiddeling. Zie ook 9.3.2. In dit verband achtte de rechter van belang dat de partijen tussen wie werd bemiddeld geen wijziging hebben ervaren als gevolg van het feit dat twee afzonderlijke overeenkomsten werden gesloten en dat het wezenlijke doel van deze partijen nog steeds het sluiten van een kredietovereenkomst is. Zie ook 7.5.2 voor het begrip 'bemiddeling'.

Provisieverbod financiële dienstverleners
Bij het bemiddelen bij het tot stand komen van overeenkomsten van geldleningen, in het bijzonder hypotheken en verzekeringsovereenkomsten, is het vele jaren gebruikelijk geweest dat de bemiddelaars de vergoeding voor hun bemiddelingsdiensten (de provisie) ontvingen van de geldverstrekker (de bank) of de verzekeringsmaatschappij. Er is echter in veel gevallen sprake van een provisieverbod als gevolg waarvan de bemiddelaars niet langer provisie ontvangen van de banken en verzekeringsmaatschappijen. Zij brengen daarom een vergoeding in rekening aan degenen die een geldlening of een verzekering nodig hebben. De vraag is gesteld of deze verandering in de wijze waarop de bemiddelaars de vergoeding voor hun werkzaamheden ontvangen nog gevolgen heeft voor de heffing van btw. De minister van Financiën heeft daarover op 9 september 2011 in een brief aan de Tweede Kamer opgemerkt dat de dienstverlening onder de vrijstelling kan blijven vallen wanneer het gaat om de kenmerkende en essentiële werkzaamheden van een tussenpersoon inzake verzekeringen, of wanneer de dienst over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormt en de kenmerkende en essentiële functies vervult van een bemiddelingsdienst inzake kredietverlening (brief minister nr. AFP2011/559U). Activiteiten die uitsluitend bestaan uit advisering (bijv. in het geval dat een tussenpersoon door een consument wordt ingeschakeld om advies/second opinion te geven over de financiële situatie van de consument of een financieel product) zijn echter steeds belast met btw.

12.8.5 Financiele vrijstelling: borgtochten, zekerheids- en garantieverbintenissen

Art. 11, lid 1, onderdeel j., onder 3°, Wet OB
Onder de vrijstelling kunnen alleen financiële verbintenissen vallen. Het aangaan van verbintenissen van niet-financiële aard is belast (HvJ EU, *'Velvet & Steel'*, zaak C-455/05, ECLI:EU:C:2007:232).

12.8.6 Financiële vrijstelling: bankbedrijf

De in 12.8 vermelde vrijstellingen hebben tot gevolg dat met name een groot aantal diensten van banken is vrijgesteld. Bij wijze van voorbeeld heeft het ministerie van Financiën in de zgn. bankenresolutie het volgende overzicht gegeven van belaste en vrijgestelde bankverrichtingen (Resolutie van 25 juli 1979, nr. 279-12007 en Resolutie van 14 maart 1983, nr. 283-3331).

overdracht van	vrij

	uitgifte van	vrij
	verleende bemiddeling bij plaatsing van	vrij
	afstempeling van	vrij
acceptprovisie	voor accepteren van een wissel	vrij
accountantscontrole/boekenonderzoek	in verband met (eventuele) kredietverlening	vrij
administratie	van vermogens; verzorgen van belastingaangifte e.d.	belast
advieskosten inzake krediet	ten aanzien van kredietverlening met staatsgarantie	vrij
adviezen	verstrekken van adviezen op financieel gebied	belast
afschriften	extra rekening-courantafschriften, fondsenstaten, nota's e.d.	belast
afsluitprovisie	bij kredietverlening of kredietbemiddeling	vrij
afstempeling van effecten	met of zonder terugbetaling	vrij
assurantiepremies	incasseren van	vrij
bankbiljetten	wettig betaalmiddel	vrij
	gewoonlijk niet als wettig betaalmiddel gebruikt of met verzamelwaarde	belast
beheerwerkzaamheden	beheer, administratie e.d.	belast
beursnotering	verrichtingen met betrekking tot	vrij
bewaarneming	van effecten, gesloten koffers, pakketten	belast
bonusuitkering	uitkering van bonusaandelen	vrij
	door tussenkomst van verwisselingskantoor	vrij
borgstelling	het verstrekken van	vrij
	garantieprovisies wegens	vrij
ceelen	overdracht van (belast naar tarief van desbetreffende goederen)	belast
certificaten van aandelen	handelingen inzake	vrij
chequeboeken	levering van	belast
cheques	incasseren en overdracht van	vrij
	rente bij overdracht van	vrij
consignatie	behandeling van consignatiezaken	vrij
conversiepremie ten aanzien van effecten	voor afstempeling en verwisseling van effecten, verwisseling van recepissen, lichten van nieuwe coupons en dividendbladen, inschrijving in register, naamswijziging	vrij
courtage	voor het afsluiten van verzekeringen	vrij
depotzaken	bewaarloon	belast
deviezenvergunning	aanvragen deviezenvergunning op naam van cliënten	belast
discontoprovisie	bij verhandelen van wissels e.d.	vrij
documentaire accreditieven	het openen van	vrij
documentenopnameprovisie	behandeling (toetsing) van documenten	belast
drukwerk	de kostprijs van zelf vervaardigd drukwerk voor zover het boeken, jaarverslagen betreft (9%-tarief)	belast
effecten	overdracht van	vrij
	inwisseling van beschadigde effecten e.d.	vrij
	keuring van	vrij
	het op naam of aan toonder stellen van	vrij
emissies	provisie als guichetkantoor (centraal kantoor)	vrij
	garantieprovisie	vrij
	leidersbeloning van gevormd syndicaat	vrij
Eurocard en Eurocheques	afgifte van	vrij
garantieprovisie	wegens borgstelling	vrij
	met betrekking tot plaatsing van een lening	vrij
geldleningen	als zodanig	vrij
	provisie voor het plaatsen van	vrij
guichetprovisie	optreden als guichet	vrij
hypotheek	bemiddeling bij hypotheekstelling	vrij
incasso	normale incasso; andere dan invorderingen	vrij
	kwade posten (invorderingen)	belast
kosten	op naam en voor rekening van cliënt (van telefoon, telegrammen, verzekering e.d.)	vrij
	op naam van bank bij vrijgestelde verrichtingen	vrij
	op naam van bank bij belaste verrichtingen	belast
krediet	verlenen van	vrij
	bemiddeling inzake bereidstellingsprovisie	vrij

	behandelingskosten, begeleidingskosten, boekenonderzoek e.d. inzake	vrij
kwitanties	incasso van	vrij
munten	wettig betaalmiddel	vrij
	Zie 11.5 voor gouden munten die als beleggingsgoud worden aangemerkt	belast
mutatietarief	vergoeding voor mutaties in geadministreerde effectendepots	belast
nummerlijsten	het op nummer leggen van dividendbewijzen en het maken van lijsten	vrij
obligatielening	bemiddeling bij plaatsing van	vrij
	uitgifte van	vrij
obligaties	overdracht van	vrij
open bewaarneming	bewaar- en administratieloon	belast
optiehandel	verrichtingen inzake opties op aandelen	vrij
pandbrieven	conversiepremie voor verwisseling van	vrij
premieaffaires	provisie voor het afsluiten van	vrij
prolongatie	prolongatierente en -provisie	vrij
promessen	overdracht en incasseren van	vrij
recepissen	conversiepremie voor verwisseling van	vrij
rekening-courantverkeer	omzetprovisie	vrij
remisier [1]	provisie wegens aanbrengen van (ver)kopen van effecten	vrij
royement	royeren certificaten in verband met verkoop of in verband met verkrijgen van origineel	vrij
safehuur	huur van safeloketten, bewaarloon koffers e.d.	belast
split-up	voor werkzaamheden bij splitsing	vrij
syndicaatprovisie	en beheer van syndicaten	vrij
trustovereenkomst	optreden als trustee	belast
uitgelote fondsen	incasseren van	vrij
uitlevering van effecten (met inbegrip van coupons)	in directe samenhang met een vrijgestelde handeling inzake effecten, zoals uitgifte, overdracht, verwisseling of splitsing	vrij
	in verband met beëindiging van bewaring en/of beheer	belast
valuta	vreemde valuta, wisselen van geld	vrij
vermogensadministratie	voeren van; doen van of gegevens verstrekken voor belastingaangifte	belast
verwisseling	van schuldbewijzen in register, van talons, dividenden tegen nieuwe aandelen	vrij
vorderingen	zekerheidsoverdracht van	vrij
waardepapieren	zie onder "effecten"	
wissels	accepteren voor cliënt van	vrij
	incasseren en overdragen van	vrij

[1] De Autoriteit Financiële Markten (AFM) onderscheidt de orderremisier en de cliëntenremisier. De orderremisier is een tussenpersoon bij de totstandkoming van transacties in effecten. Hij geeft orders van cliënten door aan een effecteninstelling. Deze werkzaamheden vallen onder de vrijstelling. De cliëntenremisier is een effectenbemiddelaar die uitsluitend cliënten aanbrengt bij effecten- of beleggingsinstellingen. Hij mag geen bijkomende effectendiensten verrichten, zoals vermogensbeheer of het doorgeven van effectenorders. Naar onze mening is het twijfelachtig of de diensten van de cliëntenremisier onder de vrijstelling vallen.

12.8.6.1 Bankbedrijf: aftrek van voorbelasting

In het bankbedrijf worden zowel prestaties verricht waarvoor aftrek van voorbelasting mogelijk is als prestaties waarbij dat niet het geval is. Als goederen en diensten uitsluitend voor het verrichten van belaste prestaties worden gebruikt, kan alle voorbelasting worden afgetrokken. Bij gebruik uitsluitend voor vrijgestelde prestaties is er geen recht op aftrek van voorbelasting. Bij door een bank aan haar relaties verstrekte kleine geschenken, zoals agenda's, spaarpotten, kalenders e.d., besliste de rechter dat deze door de bank ingekochte goederen werden gebruikt voor de vrijgestelde bancaire prestaties (HR, nr. 24.092, ECLI:NL:HR:1988:ZC3785). De bank had ter zake dus geen recht op aftrek van voorbelasting.

Bij gebruik van goederen en diensten voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties (zgn. gemengd gebruik) moet de bank de voorbelasting splitsen. Zie 18.4.1. Goedgekeurd is dat, in afwijking van de normale regels, in het bankbedrijf voor *alle* gemengd gebruikte goederen en diensten die splitsing plaatsvindt op basis van de verhouding "belaste omzet/totale omzet" voor zover ze worden gebruikt voor prestaties *eigen aan* het bankbedrijf (Resolutie nr. 282-15703). Met het werkelijk gebruik (zie 18.4.3) hoeft dus geen rekening te worden gehouden.

Evenmin hoeft onderscheid te worden gemaakt tussen investeringsgoederen en overige goederen. Als een onroerende zaak ook wordt gebruikt voor personeelsvoorzieningen (bijv. een kantine), moet de aftrek voor het gebruik van de hele zaak (huisvestingskosten, energiekosten e.d.) plaatsvinden op basis van bedoelde omzetverhouding. Bij de herziening van voorbelasting (zie 18.4.6) kan worden uitgegaan van de omzetverhouding van het desbetreffende jaar.

Eenvoudshalve is verder goedgekeurd dat voorlopig als de voor de aftrek van voorbelasting relevante omzetverhouding in een bepaald jaar wordt genomen de verhouding die geldt in het voorvorige jaar. Uiterlijk bij de aangifte over het tijdvak waarin de negende maand van het boekjaar valt, moet een herziening van de aftrek met betrekking tot het vorige jaar plaatsvinden. Bij deze aangifte moet ook de in het lopende jaar in aftrek gebrachte voorbelasting voorlopig worden herzien op basis van de omzetverhouding van het voorafgaande jaar. pende jaar wordt eveneens deze omzetverhouding voorlopig als uitgangspunt genomen.

Als de aftrekbare voorbelasting nagenoeg volledig valt toe te rekenen aan een beperkt aantal activiteiten, zoals de verhuur van safeloketten en de verkoop van reizen, mag de aftrek plaatsvinden naar verhouding van het werkelijk gebruik. Zie 18.4.3.
Voorgaande regeling moet worden toegepast per bankbedrijf. Als binnen een fiscale eenheid voor de omzetbelasting verscheidene banken werkzaam zijn, kan de regeling ook worden toegepast per afzonderlijk bankbedrijf dat in het maatschappelijk verkeer als zodanig optreedt, een eigen administratie voert en wat de bedrijfsuitoefening betreft niet is geïntegreerd met andere tot de fiscale eenheid behorende bankbedrijven.

Aanwijzingen voor bepaling omzetverhouding
Worden goederen en diensten gebruikt voor andere dan typische bankprestaties (bijv. verkoop en verhuur van onroerende zaken, zelf vervaardigen van goederen, verkoop van goederen die tot zekerheid zijn overgedragen, levering van gebruikte bedrijfsmiddelen, exploitatie van een bedrijfskantine), dan gelden de normale regels voor de aftrek van voorbelasting. Bij de bepaling van de omzetverhouding wordt de omzet van deze prestaties in beginsel niet meegeteld. Zie ook 10.4.2.
Bij het bepalen van de omzetverhouding moet rekening worden gehouden met de volgende punten:

- bij kredietverlening inclusief rentearbitrage moet als vergoeding (omzet) worden aangemerkt het van de cliënt onc provisie of dergelijke ontvangen bedrag;
- bij valuta-arbitrage en omwisseling van geld wordt de vergoeding (omzet) gevormd door het verschil tussen aan- e valutatransacties waarvoor geen kosten of provisie in rekening worden gebracht, bestaat de vergoeding uit het brutoresultaat van alle transacties in een bepaalde periode (HvJ EU, *'First National Bank of Chicago'*, zaak C-172/96, ECLI:EU:C:1998:354);
- bij effectentransacties bestaat de vergoeding (omzet) uit de 'brutowinst' die de bank daarmee behaalt;
- rente op obligaties in portefeuille behoort tot de omzet, dividend op deelnemingen daarentegen niet;
- bij verkoop van goud en zilver of gouden en zilveren munten bestaat de vergoeding uit het aan de kopers in rekening gebrachte bedrag;
- bij verhuur van bedrijfsmiddelen op finance-leasebasis wordt als vergoeding slechts in aanmerking genomen de de huur- en leasetermijnen. Als de rente buiten de heffing van omzetbelasting is gelaten (zie 8.1.13), is die rente vrijgestelde omzet; in de andere gevallen behoort de rente tot de belaste omzet. De voorbelasting op de verhuurde goederen kan overigens normaal in aftrek worden gebracht, omdat die verhuur in het algemeen belast is.

12.8.7 Financiële vrijstelling: betalingsverkeer

Art. 11, lid 1, onderdeel j., onder 2°, Wet OB

Betalingsverkeer
Met betrekking tot handelingen inzake betalingsverkeer, rekening-courantverkeer enz., heeft het Hof van Justitie (*'SDC'*, zaak C-2/95, ECLI:EU:C:1997:278 en *'Bookit'*, zaak C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355) het volgende bepaald. Overmaking is een handeling die bestaat uit de uitvoering van een opdracht tot overschrijving van een geldsom van de ene bankrekening naar een andere. Kenmerkend voor een overmaking is met name dat zij een wijziging brengt in de rechtsbetrekking. Het gaat dan om de financiële relaties die bestaan tussen de opdrachtgever en de ontvanger enerzijds, en tussen hen en hun respectieve bank alsmede in voorkomend geval tussen de banken anderzijds. Voorts bestaat de handeling die deze wijziging met zich meebrengt, uitsluitend uit de overschrijving van geld van de ene naar de andere bankrekening, onafhankelijk van de reden van deze overschrijving. Aangezien de overmaking slechts een middel is om geld over te dragen, zijn de functionele aspecten beslissend bij de beoordeling of een handeling een overmaking is in de zin van de financiële vrijstelling. In de situatie dat een ondernemer een opwaardeerbare kaart uitgaf waarmee o.m. dvd's, cd's en computerspellen konden worden aangeschaft bij bepaalde winkeliers en de financiële afwikkeling daarvan verzorgde, heeft het Hof Amsterdam geoordeeld dat de financiële vrijstelling voor betalingsverkeer niet van toepassing is (nr. 17/00336, ECLI:NL:GHAMS:2018:3295). Volgens het hof was namelijk sprake van één ondeelbare dienst die meer omvatte dan alleen de financiële afwikkeling van de kaart en dat alleen al daarom de vrijstelling niet van toepassing was (vgl. HvJ EU, 'Deutsche Bank', zaak nr. C-044/11, ECLI:EU:C:2012:484). Ook als de financiële afwikkeling van de NEC wel op zichzelf beschouwd zou kunnen worden, viel deze handeling volgens het hof niet onder de vrijstelling. Volgens het hof kwalificeerde de financiële afwikkeling als een van de vrijstelling uitgesloten administratieve handeling. Zie hieronder 'Financieel servicearrangement'.

Betaalsystemen
De exploitatie van een elektronisch betaalsysteem is volgens Hof Amsterdam aan te merken als een handeling inzake betalingen en is dus vrijgesteld van btw. Het verzorgen van het betaalsysteem en de administratie, de verhuur van de apparatuur voor de uitgifte van zgn. A-cards met daarop een betaalmiddel met een bepaalde waarde, de verhuur van de betaalterminals en de management- en beveiligingsdiensten werden door de rechter als één dienst aangemerkt. (Zie Hof Amsterdam, nr. 01/01562, ECLI:NL:GHAMS:2002:AV5469.)

Verwerking elektronische berichten
De vrijstelling voor de handelingen betreffende het betalingsverkeer geldt onder voorwaarden ook voor de diensten die computercentra aan banken en dergelijke bewijzen. Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling niet geldt voor het verwerken van elektronische berichten, de zgn. SWIFT-diensten, voor financiële instellingen (*'Nordea'*, zaak C-350/10, ECLI:EU:C:2011:532).

Het Hof van Justitie heeft beslist (*'DPAS'*, zaak C-5/17, ECLI:EU:C:2018:592) dat de vrijstelling voor betalingsverkeer niet van toepassing is op een zgn. financieel servicearrangement. In de hiervoor genoemde zaak incasseerde de ondernemer bij klanten via bankincasso's maandelijks een bedrag voor tandartsdiensten. De geïncasseerde bedragen schreef de ondernemer vervolgens – na aftrek van de aan hem verschuldigde vergoeding – over naar de respectieve bankrekeningen van de tandarts en de verzekeraar van deze klanten.

Exploitatie geldautomaten
Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling voor betalingsverkeer niet van toepassing is op diensten in het kader van de exploitatie van geldautomaten (*'Cardpoint GmbH'*, zaak C-42/18, ECLI:EU:C:2019:822). De diensten werden verricht aan een bank en bestonden uit het gebruiksklaar maken en houden van die geldautomaten, het bevoorraden ervan, het erin installeren van hard- en software om de gegevens van de bankkaarten te lezen, het verzenden van een goedkeuringsverzoek voor de opname van contanten aan de bank die de voor deze opname gebruikte bankkaart heeft uitgegeven, het verstrekken van de gevraagde contanten en het registreren van de opnamehandelingen. Volgens het hof leiden die handelingen niet tot een geldoverdracht noch tot wijzigingen in de juridische en financiële relatie tussen partijen.

12.8.8 Financiële vrijstelling: creditcards

Organisaties die creditcards uitgeven, berekenen aan de kaarthouder entreegelden een jaarlijkse vergoeding. Verder berekenen zij aan de ondernemer die de kaarthouder goederen of diensten levert een vergoeding die doorgaans afhankelijk is van de prijs die aan de kaarthouder wordt berekend. De organisaties worden geacht de vergoedingen te ontvangen voor diensten in het geldverkeer. Die diensten zijn vrijgesteld en dus zijn de vergoedingen niet belast (Besluit nr. 283/3277). De ondernemer die goederen of diensten levert aan de kaarthouder (de klant) moet omzetbelasting afdragen over de totale in rekening gebrachte vergoeding. Hij mag dus niet op die vergoeding het aan de creditcardorganisatie betaalde bedrag in mindering brengen (HvJ EU, *'Bally'*, zaak C-18/92, ECLI:EU:C:1993:212). Zie ook 8.1.24.

De dienst die bestaat uit het bieden van ondersteuning bij het verrichten van creditcardbetalingen bij transacties via internet (o.a. het uitvoeren van risicoanalyses, het bijhouden van een administratie, ondersteuning van de winkelier bij betwisting van de transactie), valt volgens Hof Amsterdam niet onder de vrijstelling (nr. 04/01844, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU7620). Voor zijn beslissing nam het hof met name in aanmerking dat de dienst geen juridische of feitelijke wijziging meebrengt in de rechtsbetrekking en financiële relatie tussen de winkelier en de koper of tussen hen en hun bankinstellingen en dat de aansprakelijkheid van de dienstverrichter zich op generlei wijze uitstrekt tot de concrete betaling of overmaking. In de situatie waarbij een ondernemer de debit- of creditcardbetalingen verwerkte voor de aanschaf van bioscoopkaartjes, heeft het Hof van Justitie eveneens geoordeeld dat de vrijstelling niet van toepassing is (*'Bookit'*, zaak C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355). Volgens het hof nam die ondernemer niet de verantwoordelijkheid op zich voor de juridische en financiële wijzigingen die kenmerkend zijn voor (vrijgestelde) handelingen betreffende betalingsverkeer. Het feit dat de dienstverlening van die ondernemer onontbeerlijk was voor de uitvoering van de betaling of overmaking, doet hieraan volgens het hof geen afbreuk.

12.8.9 Financiële vrijstelling: factoorsovereenkomsten

Het begrip 'factoorsovereenkomst'
Een factoorsovereenkomst is een overeenkomst op basis waarvan een ondernemer (de factoor) door hem goedgekeurde schuldvorderingen (categorieën van schuldvorderingen of schuldvorderingen op bepaalde debiteuren) van een derde (zijn cliënt) overneemt, al dan niet op het moment van het ontstaan van de schuldvorderingen, en vervolgens de finan-ciële handelingen verricht om betaling van die vorderingen te krijgen. Hierbij maakt het geen verschil of al dan niet een voorbehoud wordt gemaakt voor het geval de overgenomen schuldvorderingen geheel of gedeeltelijk oninbaar zouden blijken te zijn, met andere woorden, of met de schuldvorderingen ook het debiteurenrisico wordt overgenomen. De factoor berekent aan zijn cliënt een vergoeding, bestaande uit het verschil tussen de nominale waarde van de overgenomen schuldvorderingen en het bedrag dat de factoor voor die schuldvorderingen aan de cliënt betaalt. Dit zgn. factoorsloon wordt uitgedrukt in een percentage van de nominale waarde van de overgenomen debiteurenportefeuille. De hier bedoelde werkzaamheden van de factoor hebben tot wezenlijk doel de *invordering* van schuldvorderingen van een derde, ongeacht de wijze waarop zij wordt verricht. Hierom én omdat deze werkzaamheden duidelijk meer omvatten dan het enkel verlenen van krediet zijn zij uitgesloten van de vrijstelling. Zie 12.8.4 en 12.8.5. Ook de verzekeringsvrijstelling is niet van toepassing, omdat er geen sprake is van een verzekeringsovereenkomst. Zie 12.9.

Overdracht 'kwade vorderingen'
De factoor is dus over het factoorsloon omzetbelasting verschuldigd naar het algemene tarief. Geen factoorsovereenkomst in de hiervóór bedoelde zin betreft de incidentele overname van één of meerdere schuldvorderingen uit bijv. een faillissement. Een dergelijke overname berust immers niet op een doorlopende overeenkomst zoals dat bij een factoorsovereenkomst het geval is (Besluit nr. DGB2003/4484M, zoals gewijzigd bij Besluit nr. 2016-204647). Zie voor het begrip 'factoring' ook HvJ EU, *'MKG'*, zaak C-305/01, ECLI:EU:C:2003:377. Het komt ook voor dat iemand van een ondernemer vorderingen overneemt die voor die ondernemer/schuldeiser weinig waarde meer hebben (bijv. omdat ze een bepaalde ouderdom hebben en de ervaring leert dat gezien de aard van de debiteuren de inning dan problematisch is). De koper van de vorderingen betaalt dan een bedrag dat veel lager is dan de nominale waarde (bijv. 30% van de nominale waarde). Niet direct duidelijk is of ook in dit geval de koper een factoorsdienst verricht en de vergoeding moet worden gesteld op het arde van de vordering en de overnameprijs (bijv. 70% van de nominale waarde). In een situatie waarin

vorderingen zijn overgedragen tegen een prijs die aanzienlijk lager is dan de nominale waarde van de schuldvorderingen heeft het Hof van Justitie beslist dat de aankoop van schuldvorderingen beneden de nominale waarde buiten de heffing van btw valt als het verschil tussen de nominale waarde en de koopprijs de werkelijke economische waarde van de vordering weerspiegelt ('*GFKL*', zaak C-93/10, ECLI:EU:C:2011:700).

Overdracht 'procedurele positie'

Het Hof van Justitie heeft beslist dat de overdracht van een vordering die in een juridische procedure was komen vast te staan (zgn. procedurele positie) belast is met btw ('*Paulo Nascimento Consulting*', zaak nr. C-692/17, ECLI:EU:C:2019:867). Volgens het hof kan de overdracht van de procedurele positie niet worden aangemerkt als de overdracht van een schuldvordering als zodanig, omdat de schuldvordering in rechte was vastgesteld, de inning ervan daadwerkelijk was gewaarborgd en de procedurele positie werd overgedragen tegen een hogere prijs dan de nominale waarde van de onderliggende schuldvordering.

12.8.10 Financiële vrijstelling: geldvorderingen

De vrijstelling voor het incasseren van geldvorderingen geldt volgens een al lang in Nederland bestaande praktijk voor het – in opdracht en voor rekening van derden – uitvoeren van normale inningswerkzaamheden, zoals het enkel aanbieden van een kwitantie of rekening en het in ontvangst nemen van de betaling. Als een incassobureau betaling van een kwade post (d.w.z. een vordering waarbij de schuldenaar in gebreke is), weet te verkrijgen of een advocaat voldoening van de betwiste vordering bewerkstelligt, is het geheel van de voor hun bemoeiingen ontvangen vergoedingen belast. Daarom zal voor deurwaarders de vrijstelling in het algemeen geen toepassing kunnen vinden. Die ondernemers verrichten immers meestal meer dan normale inningswerkzaamheden. Het Hof van Justitie heeft echter beslist dat reeds sprake is van met btw belaste inning van schuldvorderingen in een geval waarin tandartspatiënten periodiek een bedrag betalen aan een ondernemer en die ondernemer die bedragen doorbetaalt aan de betrokken tandartsen onder inhouding van een vergoeding voor zijn werkzaamheden ('*Axa UK*', zaak C-175/09, ECLI:EU:C:2010:646). Deze beslissing wijst erop dat het Hof van Justitie een ruimere uitleg geeft aan het – van de vrijstelling uitgezonderde – begrip 'invordering van schuldvorderingen' dan in Nederland de praktijk is. In de door het Hof van Justitie besliste zaak was namelijk (nog) geen sprake van een betalingsachterstand of van een zgn. kwade post. Ook een beslissing van Hof Amsterdam wijst erop dat de wettelijke vrijstelling voor het incasseren van geldvorderingen minder ruim is dan in Nederland tot nu toe is aangenomen (nrs. 08/01191 t/m 08/01194, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR1469). Het Hof Amsterdam heeft echter beslist dat de vrijstelling toch toepassing kan vinden op basis van de zgn. bankenresolutie. Zie 12.8.6. In cassatie heeft de Hoge Raad echter beslist dat een beroep op de zgn. bankenresolutie faalt (nr. 11/03761, ECLI:NL:HR:2013:838). Bovendien besliste de Hoge Raad in dit arrest dat de vrijstelling niet geldt voor het beheer van kredieten door een ander dan degene die deze heeft verleend.
Bij rembourszendingen vinden er twee handelingen plaats, namelijk vervoer en innen van een geldvordering. Dit laatste is een bijkomende dienst bij de hoofddienst van het vervoer van de goederen. De gehele vergoeding die de vervoerder in rekening brengt, dus ook de remboursprovisie, is dus belast. In dezelfde zin heeft het Hof van Justitie beslist in een zaak waarin een telecommunicatiebedrijf naast de vergoedingen voor de mobiele telefoondiensten in bepaalde situaties een afzonderlijke vergoeding in rekening bracht voor de wijze waarop de verschuldigde vergoeding werd geïncasseerd door dat bedrijf ('*Everything Everywhere*' zaak C-276/09, ECLI:EU:C:2010:730). Het aanbieden van een bepaalde wijze van betalen is volgens het Hof van Justitie bijkomend bij de hoofddienst, het verrichten van mobiele telefoondiensten. Het telecommunicatiebedrijf was daarom over de totale ontvangsten btw verschuldigd. Vgl. ook 9.3.2.

12.9 Verzekeringsvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel k, Wet OB

Vrijgesteld zijn handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen. Dit betekent dat de verzekeraar over de bedragen (premie, kapitaalstorting) die hij aan de verzekerde in rekening brengt voor het overnemen van een bepaald risico geen omzetbelasting is verschuldigd. Evenmin is omzetbelasting verschuldigd over de bedragen (provisie e.d.) die de verzekeringstussenpersoon voor zijn diensten ontvangt. Zie 12.9.2.
De vrijstelling voor verzekeringen geldt volgens het Hof van Justitie alleen voor de diensten die de verzekeringsmaatschappij verricht jegens de verzekerden. Als een verzekeringsmaatschappij bepaalde werkzaamheden uitbesteedt (bijv. de afwikkeling van schadegevallen en het kapitaalbeheer), kunnen die diensten niet als verzekeringsdiensten worden aangemerkt. Deze zijn belast met 21% btw (HvJ EU, '*Skandia*', zaak C-240/99, ECLI:EU:C:2001:140). Hof Den Haag heeft dit oordeel onderschreven (nr. 12/00062, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ8224). In de situatie waarbij een ondernemer in naam van en voor rekening van de verzekeraar de schade afwikkelde, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat die diensten niet als (vrijgestelde) verzekeringsdiensten kunnen worden aangemerkt ('*Aspiro*', zaak C-40/15, ECLI:EU:C:2016:172). Volgens het hof kon de ondernemer die de schade afwikkelde niet worden beschouwd als verzekeringstussenpersoon of assurantiemakelaar. Het Hof van Justitie (zaak '*United Biscuits (Pensions Trustees) Limited*', zaak C-235/19, ECLI:EU:C:2020:801) heeft beslist dat de diensten voor het beheer van beleggingen die worden verricht krachtens een bedrijfspensioenregeling (zie 12.8.3), waarbij elke schadeloosstelling bij risico werd uitgesloten, niet kunnen worden aangemerkt als 'handelingen ter zake van verzekering'.

Uitvoering van pensioenregelingen

Rechtbank Noord-Holland (nr. 20/3044, ECLI:NL:RBNHO:2021:2261) heeft geoordeeld dat de verzekeringsvrijstelling van toepassing is [illegible] onds de pensioenovereenkomsten uitvoert voor verschillende werkgevers. Het ondernemingspensioenfonds was verplicht pensioenaanspraken zeker te stellen en tot het volledig uitvoeren van het pensioenreglement. Daarvoor was een vaste en gefixeerde premie vastgesteld, gebaseerd op een percentage van de pensioengrondslagsom. De premie werd gebruikt voor uitvoerings- en administratiekosten, risicopremies voor overlijden en arbeidsongeschiktheid, jaarlijkse opbouw van diverse pensioenen, premiedepot en algemene middelen. In een addendum bij de overeenkomst met één van de werkgevers had het pensioenfonds de vergoeding voor pensioenuitvoering als aparte vergoeding (belast met 21% btw) in rekening gebracht en de btw op de ingekochte prestaties in aftrek gebracht. Zie 12.9.7. De rechtbank oordeelde echter dat het pensioenfonds één prestatie verrichtte (zie 9.3.2), namelijk de uitvoering van pensioenovereenkomsten. Verder oordeelde de rechtbank dat hierop de verzekeringsvrijstelling van toepassing is, aangezien het pensioenfonds zich verbindt als verzekeraar jegens werknemers om tegen betaling van premie bij het intreden van het verzekerde risico (zoals het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd) uitkeringen te doen. Dit betekent dat het pensioenfonds geen recht heeft op aftrek van btw. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan. Rechtbank Noord-Nederland (nr. 19/4142, ECLI:NL:RBNNE:2021:2218) heeft daarentegen beslist dat de verzekeringsvrijstelling niet van toepassing is. Dit betrof een bedrijfstakpensioenfonds dat verantwoordelijk was voor de uitvoering van de pensioenregelingen van (voormalig) werknemers van ongeveer 5.000 werkgevers. De uit te voeren pensioenovereenkomsten werden gesloten in het kader van de arbeidsovereenkomst tussen een werkgever en een werknemer, waarbij de werkgevers gebonden waren aan het door het pensioenfonds opgestelde pensioenreglement. Rechtbank Noord-Nederland is – in tegenstelling tot Rechtbank Noord-Holland – van mening dat de activiteiten van het bedrijfstakpensioenfonds niet onder de in de Europese jurisprudentie ontwikkelde definitie van de vrijstelling voor verzekeringen vallen, omdat er geen direct juridisch verband was tussen het pensioenfonds en de werknemers. Het pensioenfonds was de uitvoerder van de tussen de werkgevers en de werknemers gemaakte afspraken en zodoende was volgens de Rechtbank Noord-Nederland sprake van een driehoeksverhouding. Volgens de rechtbank kon die driehoeksverhouding niet op één lijn worden gesteld met de tweezijdige rechtsverhouding waar de verzekeringsvrijstelling van uitgaat.

12.9.1 Verzekeringsvrijstelling: het begrip 'verzekeringsovereenkomst'

Voor het begrip 'verzekering' is kenmerkend dat er sprake is van een verzekeraar die zich, tegen betaling vooraf van een premie, ertoe verbindt de verzekerde bij het intreden van het verzekerde risico de dienst te verlenen die bij het afsluiten van de verzekeringsovereenkomst is overeengekomen. Met deze dienst wordt volgens het Hof van Justitie niet alleen bedoeld de betaling van een geldsom, maar ook hulpverlening of een uitkering in natura als bedoeld in de verzekeringsrichtlijn (Richtlijn nr. 73/239/EEG) van 24 juli 1973 (per 1 november 2012 vervangen door Richtlijn nr. 2009/138/EG) (*'Commissie-Griekenland'*, zaak C-13/06, ECLI:EU:C:2006:765). De in deze richtlijn bedoelde hulpverlening/uitkering in natura betreft met name de hulpverlening e.d. aan personen en voertuigen die in moeilijkheden verkeren tijdens een reis. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het verstrekken van een garantie (defecten aan tweedehands auto's) voor een bepaalde periode tegen een tevoren bepaald (vast) bedrag, valt onder het begrip 'handelingen ter zake van verzekering' (*'Mapfre'*, zaak C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488). Het hof achtte daarbij o.a. van belang dat de garantie werd verstrekt door een persoon die onafhankelijk was van de autoverkoper, en dus niet kan worden aangemerkt als een garantie van de wederverkoper. Daarbij heeft het hof opgemerkt dat de wijze waarop de verzekeraar het door hem gedekte risico beheert en de exacte premie berekent, niet van invloed is op de uitleg van het begrip 'handelingen ter zake van verzekering'.

Onderhoudsdiensten, dienstverlening na de verkoop van een zaak e.d. worden niet als een hulpverleningsactiviteit in de zin van de verzekeringsrichtlijn aangemerkt. Zie 12.9.6.

De vrijstelling is volgens het Hof van Justitie niet beperkt tot ondernemers die naar nationaal recht de werkzaamheid van verzekeraar mogen uitoefenen. Dit betekent dat het Wetboek van Koophandel en de Wet op het schadeverzekeringsbedrijf voor de toepassing van de vrijstelling niet van belang zijn. Zo zijn bijv. ook vrijgesteld de diensten van een ondernemer die, hoewel zelf geen verzekeraar, in het kader van een collectieve verzekering tegenover klanten verplichtingen aangaat waarvan hij het risico onderbrengt bij een verzekeringsmaatschappij.

Niet als verzekering kunnen worden aangemerkt

- het delcredere-beding,
- de factoorovereenkomst. Zie ook 12.8.8;
- de cessie van een portefeuille (levens)herverzekeringscontracten (HvJ EU, *'Swiss Re Germany Holding'*, zaak C-242/08, ECLI:EU:C:2009:647);
- een overeenkomst tussen een opticien en kopers van contactlenzen op grond waarvan de kopers tegen betaling bedrag per jaar bij verlies of diefstal van de lenzen recht hebben op een korting bij de aankoop van vervangende lenzen.

12.9.2 Verzekeringsvrijstelling: tussenpersonen, expertisebureaus, schade-experts

De provisie die tussenpersonen in de verzekeringsbranche van verzekeringsmaatschappijen en verzekerden ontvangen, is vrijgesteld. (Zie hierna voor de gevolgen van de introductie per 1 januari 2013 van het zgn. provisieverbod.) Voor toepassing van de vrijstelling op de diensten van tussenpersonen bij verzekeringen is het volgens Hof Amsterdam niet nodig dat de tussenpersoon is ingeschreven in het register dat de Sociaal Economische Raad (SER) houdt op basis van art. 3, lid 1, Wet op het assurantiebemiddelingsbedrijf (nr. 98/3124, ECLI:NL:GHAMS:1999:AV8102). De vrijstelling geldt ook voor met (her)verzekering samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen.

ngende diensten (taxaties)

Volgens het Hof van Justitie heeft het begrip 'daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen' alleen betrekking op dienstverrichtingen van beroepsmensen die zowel met de verzekeraar als met de verzekerde betrekkingen onderhouden en is een makelaar slechts een tussenpersoon. Een door verzekeringsmaatschappijen opgerichte organisatie die bij schade taxaties verricht voor die maatschappijen valt daarom niet onder de vrijstelling (HvJ EU, '*Taksatorringen*', zaak C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621).

Rechtspraak: reis- en annuleringsverzekeringen
De Hoge Raad heeft beslist dat een reisbureau op zijn bemoeienissen bij het afsluiten van annulerings- en reisverzekeringen niet de vrijstelling kan toepassen. De feitelijke situatie in deze zaak was als volgt. Het reisbureau gebruikt voor de annulerings- en reisverzekeringen formulieren van verzekeringsmaatschappij V, die zijn voorzien van een stempelafdruk van verzekeringsagent A. Een klant die bij de reis een verzekering wenst, vult een formulier in, geeft het aan het reisbureau en betaalt de premie aan het reisbureau. Het reisbureau stuurt het formulier en de premie door aan A, waarna deze ervoor zorgt dat er een verzekeringsovereenkomst tot stand komt tussen V en de klant. Bij schade moet de klant zich rechtstreeks tot A wenden. Het reisbureau krijgt van A een provisie voor zijn werkzaamheden. Volgens de Hoge Raad onderhoudt het reisbureau geen betrekkingen met A of V en de verzekerden, maar verleent het ondersteunende activiteiten jegens A. De provisie die het reisbureau van A ontvangt, is dus niet vrijgesteld (HR, nr. 37 898, ECLI:NL:HR:2004:AR2712).

Rechtspraak: bemiddeling zonder rechtstreeks contact
Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling ook geldt voor de assurantiemakelaar of verzekeringsagent die geen rechtstreekse betrekkingen onderhoudt met de partijen bij de (her)verzekeringsovereenkomst, maar enkel indirecte betrekkingen via een andere ondernemer. De assurantiemakelaar of verzekeringsagent moet dan contractueel zijn verbonden met die andere ondernemer die wel rechtstreekse betrekkingen onderhoudt met een van de partijen bij de (her)verzekeringsovereenkomst (HvJ EU, '*JCM Beheer*', zaak C-124/07, ECLI:EU:C:2008:196). Kort gezegd, de vrijstelling voor bemiddeling geldt ook voor de subagent. In een later arrest heeft de Hoge Raad nog eens bevestigd dat voor de toepassing van de vrijstelling voor verzekeringstussenpersonen niet is vereist dat de bemiddelaar rechtstreekse betrekkingen onderhoudt met beide partijen waartussen hij bemiddelt (nr. 40.961, ECLI:NL:HR:2009:BH3323).
Niet vrijgesteld is het polsen van personen op hun mogelijke belangstelling voor het aangaan van een verzekering en het bij gebleken belangstelling doorgeven van hun adressen. Dit is geen bemiddeling (Hof Arnhem, nr. 01/02861, ECLI:NL:GHARN:2003:AF5676).

Rechtspraak: backofficeactiviteiten
Backofficeactiviteiten die een ondernemer verrichtte voor een verzekeringsmaatschappij zijn door het Hof van Justitie niet aangemerkt als 'samenhangende diensten' en vallen dus niet onder de verzekeringsvrijstelling. De werkzaamheden bestonden o.a. uit de acceptatie van nieuwe aanvragen, de behandeling van polismutaties, de afgifte van polissen, de beëindiging van verzekeringen, de behandeling van claims en het onderhouden van nagenoeg alle contacten met tussenpersonen. Deze diensten zijn niet kenmerkend voor een verzekeringsagent. Bovendien ontbreken essentiële aspecten van de functie van verzekeringsbemiddeling, zoals het zoeken van nieuwe klanten en hen in contact brengen met de verzekeraar (HR, nr. 37.800, ECLI:NL:HR:2006:AV1371).

Rechtspraak: verhuur klantenbestand
Het door een (verzekerings)tussenpersoon ter beschikking stellen van zijn klantenbestand aan een ander is volgens de Hoge Raad belast (nr. 35.989, ECLI:NL:HR:2001:AB0169). Hof Leeuwarden heeft in gelijke zin beslist in de situatie waarin een assurantieportefeuille werd overgedragen (nr. 659/96, ECLI:NL:GHLEE:1998:AV8922).

Rechtspraak: Licentieverlening voor gebruik verzekeringsproduct
Het Hof van Justitie heeft beslist ('*Q-GmbH*', zaak C-907/19, ECLI:EU:C:2021:237) dat het verstrekken van een licentie door een gevolmachtigd agent voor het gebruik van een verzekeringsproduct aan een verzekeraar – op zichzelf bezien – btw-belast is. Het verstrekken van een licentie betreft geen verzekering en ook geen bemiddeling volgens het hof.

Provisieverbod
Als gevolg van het provisieverbod brengen financiële dienstverleners een vergoeding in rekening aan degenen die een verzekering nodig hebben. Zie verder 12.8.4, onder 'Provisieverbod financiële dienstverleners'.

12.9.3 Verzekeringsvrijstelling: limietkosten

Een leverancier/dienstverlener kan zich verzekeren tegen het risico dat zijn afnemer het factuurbedrag niet betaalt. Dit is de zgn. kredietverzekering. Zie 19.1.1.5. In bepaalde gevallen brengt de verzekeraar aan de verzekerde naast een verzekeringspremie bedragen in rekening voor het vaststellen van kredietlimieten voor bepaalde debiteuren. Deze bedragen (zgn. limietkosten) zijn een deel van de vergoeding voor de verzekeringsprestatie en vallen dus ook onder de vrijstelling.

12.9.4 Verzekeringsvrijstelling: levering van verzekerde objecten

Wanneer een gestolen goed wordt teruggevonden nadat de verzekeringsmaatschappij de schade aan de verzekerde heeft vergoed,
ppij op grond van de schade-uitkeringsvoorwaarden eigenaar van het teruggevonden goed.

Bij verkoop van dit goed door de verzekeringsmaatschappij geldt *geen* vrijstelling. Wel mag de verzekeringsmaatschappij de margeregeling toepassen als de goederen afkomstig zijn van een particulier of van een aangewezen ondernemer. Zie 26.4.5.

12.9.5 Verzekeringsvrijstelling: pensioenvereveningskosten

Bij echtscheiding heeft de ene echtgenoot recht op pensioenverevening voor zover de andere echtgenoot tijdens de huwelijkse periode pensioenaanspraken heeft opgebouwd. Het uitvoeringsorgaan dat tot uitbetaling van het pensioen is gehouden, mag de kosten van een verevening in rekening brengen aan de echtgenoten dan wel in mindering brengen op de aan hen uit te betalen bedragen. Deze vereveningskosten vallen onder de vrijstelling (Besluit nr. VB95/1062).

12.9.6 Verzekeringsvrijstelling: garantie-, onderhouds- en servicecertificaten

Het komt voor dat ondernemers bij de levering van goederen, zoals huishoudelijke, elektrische en elektronische apparaten, hun afnemers in de gelegenheid stellen tegen bijbetaling een garantie-, onderhouds- en/of servicecertificaat aan te schaffen. Gedurende een bepaalde periode herstelt de ondernemer dan kosteloos gebreken aan het geleverde goed en/of verricht hij kosteloos onderhoudswerkzaamheden. In deze gevallen is volgens de Hoge Raad de verstrekking van het servicecertificaat voor de klant geen doel op zich, maar uitsluitend gekoppeld aan de koop van een goed. Die bijkomende dienst deelt daarom het fiscale lot van de hoofdprestatie, de levering van het goed. Het geheel is daarom belast met 21% btw (HR, nr. 10/03633, ECLI:NL:HR:2012:BT2197).

De leverancier kan zijn risico's uit de garantie- of onderhoudscontracten verzekeren bij een verzekeringsmaatschappij. Als de premie die hij aan de verzekeringsmaatschappij betaalt gelijk is aan het bedrag dat hij zijn afnemer in rekening brengt en als de afnemer in de verzekeringsovereenkomst als medeverzekerde wordt genoemd zodat in feite de afnemer is verzekerd, kan wellicht het bedrag voor het garantie-, onderhouds- en/of servicecertificaat als 'assurantiekosten' buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Zie 8.1.16. De leverancier is dan wel omzetbelasting verschuldigd over de bedragen die hij van de verzekeringsmaatschappij ontvangt voor verricht(e) reparaties en onderhoud.

12.9.7 Verzekeringsvrijstelling: aftrek van voorbelasting

Een verzekeraar of een tussenpersoon heeft geen recht op aftrek van voorbelasting voor zover deze vrijgestelde prestaties verricht. Hierop geldt echter één uitzondering, namelijk als de verzekeringsdiensten worden verleend aan een afnemer die buiten de EU woont of is gevestigd.

12.10 Kansspelvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel l., Wet OB

Vrijgesteld van omzetbelasting zijn de kansspelen in de zin van art. 2, lid 1, Wet op de kansspelbelasting. Dit zijn de spelen waarbij gelegenheid wordt gegeven tot mededinging naar:

a. prijzen en premies, als de aanwijzing van de winnaars gebeurt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen, met uitzondering van levensverzekeringen en premieleningen
b. prijzen en premies uitgeloofd ten behoeve van de deelnemers aan een prijsvraag van welke aard ook, tenzij een wetenschappelijke of kunstzinnige prestatie wordt gevorderd dan wel een prestatie waarmee het algemeen maatschappelijk belang wordt gediend.

EU-lidstaten hebben de vrijheid de btw-vrijstelling voor geldspelen te beperken tot bepaalde spelen. Dit heeft het Hof van Justitie beslist in een Duitse zaak waar gokautomaten in speelhallen belast zijn met btw (*'Leo-Libera'*, zaak C-58/09, ECLI:EU:C:2010:333). De vrijstelling geldt o.a. voor gewone loterijen (waaronder de Staatsloterij, de Postcodeloterij enz.), sportprijsvragen (voetbaltoto), paardensporttotalisator, krasloten en andere prijsvragen (waaronder de Lotto). Ook het bingospel is vrijgesteld. Verder vallen ook speel- c.q. gokautomaten onder de vrijstelling.

Rechtspraak: zelfstandig tussenpersoon kansspel

Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling ook geldt als bij een kansspel een commissionair wordt ingeschakeld (*'Henting'*, zaak C-404/10, ECLI:EU:C:2011:409). Zie ook 7.2.2.

Rechtspraak: illegale kansspelen

Het Hof van Justitie beslist dat illegale gokspelen vrijgesteld kunnen zijn, omdat geen onderscheid mag worden gemaakt tussen legale en illegale gokspelen (*'Fischer'* zaak C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276). Evenmin is van belang of het kansspel al of niet met een vergunning van de overheid plaatsvindt (HvJ EU, *'Linneweber en Akritidis'*, zaken C-453/02 en C-462/02, ECLI:EU:C:2005:92)

Rechtspraak: prijsvragen en slagzinnen

In het geval van een fabrikant van was- en reinigingsmiddelen die ter bevordering van de verkoop een gratis prijsvraag organiseerde, besliste de Hoge Raad dat er sprake was van een kansspel. Van de deelnemers aan de prijsvraag die werd aangekondigd op de verpakking van de producten werd slechts de inzending van een dichtwerk of de oplossing van een woordraadsel verlangd. Op basis van de inzending vond de selectie van de prijswinnaars plaats (HR, nr 23.375, ECLI:NL:HR:1986:BH4965). Hetzelfde werd beslist voor een reclamecampagne door een leverancier van huishoudelijke apparaten waarbij de consument door drie vragen te beantwoorden en een slagzin af te maken kon meedingen naar prijzen. Ook in deze zaak kon de ondernemer de voorbelasting die was toe te rekenen aan het kansspel niet aftrekken (Hof Den Bosch, nr. 02/04865, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD5024).

Rechtspraak: sweepstakes
Vrijgesteld zijn de zgn. sweepstakes. Deze acties, waarbij klanten meedingen naar een prijs als zij een deelnamebon met een aan hen toegekend nummer terugzenden – al dan niet gepaard gaande met een bestelling van goederen – zijn naar het oordeel van de Hoge Raad aan te merken als kansspel (nr. 27.511, ECLI:NL:HR:1992:ZC4866). Als in een sweepstake alle deelnemers een geschenk krijgen (de kleinste prijs), vindt die verstrekking volgens de rechter niet plaats in het kader van een kansspel. De ondernemer die deze geschenken verstrekt, kan daarom de door hem bij aankoop van die geschenken betaalde btw in aftrek brengen (Hof Den Bosch, nr. 95/3184, ECLI:NL:GHSHE:2002:AV4568). Voor de andere prijzen in natura die door (enige) kansbepaling worden toegekend, is geen aftrek van voorbelasting mogelijk.

Rechtspraak: kans- of behendigheidsspel
Voor de vraag of sprake is van kansspel (vrijgesteld) of een behendigheidsspel (niet vrijgesteld) is beslissend welke resultaten de grote meerderheid van de spelers in de praktijk bij deze spelen behaalt (HR, nr. 26.972, ECLI:NL:HR:1991:BH8073).

12.10.1 Kansspelvrijstelling: administratieve handelingen

De vrijstelling geldt niet voor callcenterdiensten die worden verricht voor een organisator van telefonische weddenschappen. De diensten bestaan uit het aannemen van de telefoon en het registreren van de weddenschappen. Deze activiteit wordt niet gekenmerkt door de toekenning van een winstkans aan de wedders en de aanvaarding van het risico van uitbetaling van deze winst en kan dus niet worden aangemerkt als een weddenschap (HvJ EU, *'United Utilities'*, zaak C-89/05, ECLI:EU:C:2006:469).
Ondernemers die zich bezighouden met het in ontvangst nemen en behandelen van Toto- en Lottoformulieren zijn over de daarvoor ontvangen vergoeding omzetbelasting verschuldigd. Ook de provisie die een distributeur ontvangt bij de verkoop van staatsloten is belast, omdat de distributeur zelf geen loterij organiseert. De bijdragen die ondernemers verstrekken aan een loterij e.d. waarmee voor hen reclame wordt gemaakt, zijn niet vrijgesteld, omdat die bedragen niet worden voldaan om zelf deel te nemen aan de loterij.
De Hoge Raad heeft geoordeeld (nr. 18/01975, ECLI:NL:HR:2020:556) dat de afname van goklicentierechten niet kan worden gelijkgesteld met de deelname aan kansspelen.

12.11 Postvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel m., Wet OB
Vrijgesteld van btw zijn de in (art. 16 van) de Postwet 2009 aangewezen prestaties die worden verricht door een (door de minister van Economische Zaken) aangewezen postvervoerbedrijf (thans Koninklijke PostNL BV). Een aangewezen postvervoerbedrijf is verplicht om een universele postdienst te onderhouden, waartoe o.a. behoren: een minimaal aantal postbezorgingen per week en het verzorgen van het netwerk van brievenbussen. De vrijstelling voor het aangewezen postvervoerbedrijf geldt alleen voor de zgn. universele postdienst.
De universele postdienst betreft:

- van het postvervoer *binnen* Nederland:
  - brieven die elk afzonderlijk ten hoogste twee kilogram wegen;
  - pakketten die elk afzonderlijk ten hoogste tien kilogram wegen;
  - poststukken die in hoofdzaak tekst bevatten in voor blinden bestemde tekens die elk afzonderlijk ten hoogste wegen;
  - vervoer van aangetekende poststukken;
  - vervoer van poststukken met aangegeven waarde;
- van het postvervoer van of naar gebieden *buiten* Nederland:
  - brieven die elk afzonderlijk ten hoogste twee kilogram wegen;
  - boeken die elk afzonderlijk ten hoogste vijf kilogram wegen;
  - pakketten die elk afzonderlijk ten hoogste twintig kilogram wegen
  - poststukken die in hoofdzaak tekst bevatten in voor blinden bestemde tekens en die elk afzonderlijk ten hoog wegen.

Prestaties van het aangewezen postvervoerbedrijf die buiten de reikwijdte van de universele postdienst vallen, zijn *niet* vrijgesteld.
Postdiensten door bedrijven die niet zijn aangewezen door de minister van Economische Zaken vallen niet onder deze vrijstelling. Het Hof van Justitie heeft in een Engelse zaak (*'TNT Post UK ltd'*, zaak C-357/07, ECLI:EU:C:2009:248) geoordeeld dat een dergelijk onderscheid is geoorloofd door de bijzondere positie en verplichtingen van de universele postdienst.

12.12 Rtv-vrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel n., Wet OB
Het begrip 'niet-commerciële activiteiten'

Alle *niet-commerciële* activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties zijn vrijgesteld van omzetbelasting. In de wet noch in de BTW-Richtlijn is aangegeven wat onder het begrip 'niet-commerciële activiteiten' moet worden verstaan. Aangenomen mag worden dat het winstoogmerk moet ontbreken bij deze activiteiten. De Mediawet 2008 onderscheidt publieke mediadiensten (hfst. 2 Mediawet 2008) en commerciële mediadiensten (hfst. 3 Mediawet 2008). Art. 2.1, lid 1, Mediawet 2008 bepaalt: het programma-aanbod van de algemene programmakanalen van de landelijke, regionale en lokale publieke mediadiensten wordt via omroepzenders verspreid naar alle huishoudens in het verzorgingsgebied waarvoor de programma's zijn bestemd zonder dat zij voor de ontvangst andere kosten moeten betalen dan de kosten van aanschaf en gebruik van technische voorzieningen die de ontvangst mogelijk maken. Voor de financiering van dit programma-aanbod ontvangen deze mediadiensten een vergoeding van het Rijk. Dit programma-aanbod valt onder de vrijstelling. Het maakt hierbij geen verschil of er sprake is van landelijke, regionale of lokale omroepen. Voor zover mediadiensten andere diensten, tegen vergoeding aanbieden (bijv. digitale, internet- of reclamediensten), geldt deze vrijstelling niet.

Verkoop zendtijd
De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. VB95/362) dat de verkoop van zendtijd door een openbare radio- of televisieorganisatie aan eenzelfde soort organisatie (zonder recht op aftrek van voorbelasting) onder de vrijstelling valt.

Rechtspraak: samenhang commerciële en niet-commerciële activiteiten
Bij een omroep die al zijn programma's financierde uit de belaste opbrengsten van reclameboodschappen oordeelde de Hoge Raad dat het totaal van de activiteiten als één geheel moest worden beschouwd (nr. 29.052, ECLI:NL:HR:1995:DI4041). Er bestond een wederzijdse afhankelijkheid tussen de kwaliteit van de radioprogramma's enerzijds en de reclameopbrengsten anderzijds.
Bij een andere omroep lagen de feiten anders. Deze omroep verzorgde radio- en televisie-uitzendingen en verrichtte daarnaast commerciële prestaties, zoals het tegen vergoeding ter beschikking stellen van zendtijd, het verzorgen van uitzendingen voor derden, de verhuur van ruimten en apparatuur en het maken van producties voor derden. De Hoge Raad stelde feitelijk vast dat de radio- en televisie-uitzendingen en de commerciële prestaties niet van elkaar afhankelijk waren (nr. 31.009, ECLI:NL:HR:1996:AA1698). Omdat deze omroep verder voor de radio- en televisie-uitzendingen geen vergoeding ontving, werd hij hiervoor niet als ondernemer aangemerkt.

***LET OP 1** De rtv-vrijstelling geldt voor het uitzenden van programma's. Deze vrijstelling geldt niet voor het aansluiten van huishoudens op een kabel- of digitaal netwerk waarmee de huishoudens de uitzendingen kunnen ontvangen.*
***LET OP 2** Voor de gevallen waarin lokale en regionale omroepen zowel economische als niet-economische prestaties verrichten, heeft de staatssecretaris regels gegeven voor het berekenen van de aftrekbare voorbelasting. Zie 18.1.5.3, Let op 1.*

12.13 Onderwijsvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel o., Wet OB, art. 0 Uitv.besl. OB
De onderwijsvrijstelling geldt volgens de Nederlandse wettelijke bepalingen voor:
- diensten en leveringen die nauw samenhangen met onderwijs. Zie 12.13.1
- wettelijk geregeld onderwijs. Zie 12.13.2
- beroepsonderwijs. Zie 12.13.3
- algemeen vormend onderwijs. Zie 12.13.4
- onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar. Zie 12.13.5
- bijlessen en tentamen- of examentrainingen. Zie 12.13.6
- afnemen van examens. Zie 12.13.7

De Nederlandse wettelijke bepalingen zijn gebaseerd op art. 132 BTW-Richtlijn. De tekst van de onderdelen i. en j. luidt:
i. onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbe
en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;
j. lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onden

Onderscheid openbaar- en bijzonderonderwijsinstellingen
De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven (Besluit nr. BLKB2014/125M) dat openbaaronderwijsinstellingen bij het geven van onderwijs niet handelen als ondernemer, omdat zij als overheid handelen. Dit heeft tot gevolg dat zij daarvoor geen btw-ondernemer zijn. Zie ook 5.2.9. Aan de toepassing van de onderwijsvrijstelling wordt in dat geval niet toegekomen, omdat het verzorgde onderwijs buiten het bereik van de btw valt. Het verzorgen van onderwijs door bijzonderonderwijsinstellingen valt daarentegen wel onder de onderwijsvrijstelling. Wij merken hierbij op dat zo'n onderwijsinstelling dan wel een 'publiekrechtelijk lichaam' moet zijn. Andere dan de door de staatssecretaris genoemde openbaaronderwijsinstellingen zullen doorgaans wel handelen als btw-ondernemer.
Het hiervóór vermelde besluit geeft verder aan dat openbaaronderwijsinstellingen die wettelijk geregeld onderwijs (zie 12.13.2) verzorgen, voor een aantal onderdelen btw-technisch hetzelfde worden behandeld als bijzonderonderwijsinstellingen. Dit betreft:
- huiswerk- en/of studiebegeleiding, remedial teaching en handelingen die nauw samenhangen met het onderwijs. Zie 12.13.1
- beroepsonderwijs. Zie 12.13.3
- een vormend onderwijs. Zie 12.13.4

- onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar. Zie
- bijlessen en tentamen- of examentrainingen. Zie

Passend onderwijs

De handelingen van organisaties en samenwerkingsverbanden bij de uitvoering van de Wet passend onderwijs zijn naar hun aard *niet* het geven van onderwijs en vallen daarmee niet onder de onderwijsvrijstelling. Op deze handelingen kan wel de sociale en culturele vrijstelling van toepassing zijn. Zie 12.5.2, Bijlage B, onderdeel b, post 17 en 18. Het gaat dan om prestaties die voortvloeien uit het ondersteuningsplan dat samenwerkingsverbanden ingevolge de Wet passend onderwijs moeten opstellen. Is het ter beschikking stellen van personeel onderdeel van dat plan, dan geldt hiervoor ook de btw-vrijstelling. Zie ook www.rijksoverheid.nl/nieuws/2014/10/09/vragen-en-antwoorden-btw-vrijstelling-passend-onderwijs.html.

LET OP Als tegen vergoeding personeel wordt uitgeleend voor het verrichten van deze (vrijgestelde) prestaties, gelden aparte regels. Zie 12.26, 12.26.2, 12.26.6 en 12.26.10.

12.13.1 Onderwijsvrijstelling: de begrippen 'onderwijs' en 'nauw samenhangende prestaties'

Art. 11, lid 2, Wet OB

De staatssecretaris van Financiën geeft in het Besluit nr. BLKB2014/125M zijn opvatting over het begrip 'onderwijs' en de daarmee nauw samenhangende prestaties. Verder is in dat besluit goedgekeurd dat voor bepaalde diensten de vrijstelling mag worden toegepast onder de voorwaarde dat voor deze diensten wordt afgezien van het recht op aftrek van voorbelasting.

Onderwijs

Omdat de Wet OB en de BTW-Richtlijn het begrip 'onderwijs' niet omschrijven, wordt voor de betekenis daarvan aangesloten bij het spraakgebruik (HR, nr. 25.064, ECLI:NL:HR:1988:ZC3955). Naar spraakgebruik wordt onderwijs gegeven als een leerkracht aan leerlingen (individueel of in groepsverband) volgens een bepaalde methodiek kennis overdraagt en/of vaardigheden bijbrengt, mits die activiteiten niet louter een recreatief karakter hebben (HvJ EU, *'Haderer'*, zaak C-445/05, ECLI:EU:C:2007:344). Het overdragen van kennis en/of het bijbrengen van vaardigheden staat bij een onderwijsprestatie centraal. Het is dan ook niet voldoende dat een prestatie een zeker educatief element bevat. Zo worden bijv. niet als onderwijs aangemerkt de werkzaamheden van een dirigent bestaande uit het leiden van repetities en uitvoeringen van een orkest (Rb. Breda, nr. 07/2059, ECLI:NL:RBBRE:2008:BD5675 en Hof Den Bosch, nr. 08/00427, ECLI:NL:GHSHE:2009:BK0155). Evenmin kunnen als onderwijs worden aangemerkt onderwijsondersteunende prestaties. Zo is de prestatie van een acteur die samen met cursisten optreedt in een rollenspel, bijv. een cursus effectief communiceren, geen onderwijsprestatie (Hof Amsterdam, nr. 99/03024, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7976 en Hof Arnhem, nr. 99/01467, ECLI:NL:GHARN:2001:AD7307). Het optreden als acteur is belast naar het 9%-tarief. Zie 10.3.16.1.
Het geven van voorlichting over stofallergie bij bakkersbedrijven is volgens de Hoge Raad geen onderwijs (nr. 43.652, ECLI:NL:HR:2009:BB5252). Bij voorlichting is er weliswaar sprake van kennisoverdracht, maar het doel ligt meer in het verstrekken van algemene informatie en minder bij het verkrijgen van direct toepasbare kunde en kennis.
Volgens de Hoge Raad is er ook geen sprake van het verstrekken van onderwijs als de activiteiten van een ondernemer zich beperken tot het initiëren en organiseren van cursussen en opleidingen, het verzorgen van voorlichtingsbijeenkomsten over die cursussen en opleidingen, het bemiddelen en begeleiden bij het zoeken naar werk(ervarings)plaatsen voor cursisten en het toezicht houden op onderwijsprojecten (nr. 32.693, ECLI:NL:HR:1998:AA2575). In de situatie waarbij een ondernemer ondersteuning bood aan leerlingen en scholen bij de maatschappelijke stages van scholieren uit het voortgezet onderwijs (lesgeven op het terrein van de stage en het controleren van de voortgang van het stageproces), heeft Hof Den Haag geoordeeld dat wél sprake is van onderwijsverstrekking (nrs. 14/00251, 14/00252, 14/00253, ECLI:NL:GHDHA:2015:970). Volgens het hof hebben die activiteiten niet alleen een organisatorisch karakter, maar zijn ze in hoofdzaak gericht op de overdracht van kennis en vaardigheden betreffende de stage. Het enkel ontwikkelen van cursussen kwalificeert volgens Hof Arnhem niet als het verstrekken van onderwijs (nr. 97/22039, ECLI:NL:GHARN:1999:AA1439).
Niet als onderwijs wordt aangemerkt de dienst van een (externe) choreograaf die helpt bij de eindmusical van groep 8 van de basisschool, boerderijeducatie waarbij bijv. via een rondleiding op de boerderij kinderen leren wat eraan te pas komt voordat voedsel bij hen op tafel staat en het verzorgen van maatschappelijke stages voor onderwijsinstellingen (Besluit nr. BLKB2014/125M). Een ontwikkelassessment is volgens de rechter geen onderwijs. Het bestaat in hoofdzaak uit de meting en rapportage van welomschreven competenties van de deelnemers (Rb. Arnhem, nr. 07/1443, ECLI:NL:RBARN:2008:BD2505).
Het redigeren van teksten (van bijv. een scriptie) valt niet onder het verzorgen van onderwijs, ook betreft dit geen daarmee nauw samenhangende dienst (Hof Den Bosch, nr. 19/00023, ECLI:NL:GHSHE:2020:310). Het Hof van Justitie heeft beslist dat de onderwijsvrijstelling niet van toepassing is op het geven van rijlessen voor een B (auto) en C1 (lichte vrachtauto of camper) rijbewijs (*'A & G Fahrschul-Akademie GmbH'*, zaak nr. C-449/17, ECLI:EU:C:2019:202). Het betreft rijlessen aan personen die dat rijbewijs privé of voor professionele behoeften (bijv. om als koerier te werken) gebruiken. Volgens het hof worden rijlessen niet aangeboden in het kader van een school- en universiteitssysteem dat alle EU-lidstaten gemeen hebben. Zie ook 12.13.3.

Samenwerkende onderwijsinstellingen

In de situatie dat twee ROC's – voor gemeenschappelijke rekening en risico en onder gemeenschappelijke naam – opleidingen verzorgden in het kader van voortgezet algemeen volwassenenonderwijs (VAVO-opleidingen) en de twee ROC's zo veel mogelijk naar evenredigheid zorg droegen voor de ondersteunende diensten die voor het verzorgen van het VAVO-onderwijs nodig waren (o.m. ICT- en personele diensten, financiële administratie, terbeschikkingstelling van personeel, huisvestingsdiensten en marketing), heeft de Hoge Raad beslist dat de onderwijsvrijstelling van toepassing is (nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83). Aan dit oordeel heeft de Hoge Raad allereerst ten grondslag gelegd dat de samenwerking tussen de twee ROC's niet heeft geleid tot een zelfstandige entiteit waaraan de twee ROC's btw-belaste ondersteunende diensten zouden verlenen. Verder besliste de Hoge Raad dat de werkzaamheden van de twee ROC's één ondeelbare economische prestatie vormden, waarbij de (eventuele btw-belaste) ondersteunende diensten opgingen in de btw-vrijgestelde onderwijsprestatie. Zie in dit verband ook 9.3.2. Het arrest van de Hoge Raad is niet alleen van belang voor de onderwijsvrijstelling, maar ook voor andere btw-vrijstellingen. Zie 12.1.5. Naar aanleiding van voornoemd arrest van de Hoge Raad heeft de staatssecretaris van Financiën praktische aanwijzingen gegeven over de toepassing van de onderwijsvrijstelling als onderwijsinstellingen in samenwerking onderwijs aanbieden en in dat kader onderwijsondersteunende diensten verrichten (Besluit nr. BLKB2016/306). Volgens de staatssecretaris is de onderwijsvrijstelling van toepassing op het geheel van de door de onderwijsinstelling verrichte diensten. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

1 de onderwijsondersteunende diensten (o.a. werkzaamheden roosteraar, facilitaire en huisvestingsdiensten, financiële en ICT-diensten) worden verricht tussen onderwijsinstellingen;

2 de onderwijsinstelling verricht in hoofdzaak onderwijs. De onderwijsondersteunende diensten zijn dan bijkomstig aan stelde onderwijsprestatie die de onderwijsinstelling in het kader van de samenwerking verricht. Dit betekent dat de onderwijsondersteunende diensten dan opgaan in de onderwijsprestatie zodat er sprake is van één ondeelbare btw vrijgestelde onderwijsprestatie. Het maakt hierbij niet uit dat de ene onderwijsinstelling in voorkomende gevallen gebruikmaakt van de door de andere onderwijsinstelling verrichte onderwijsondersteunende diensten. Evenmin maakt het uit als de samenwerkende onderwijsinstellingen diensten verrichten aan een voor de btw als zelfstandig aan te merken samenwerkingsvorm. Zie 5.2.2;

3 de onderwijsondersteunende diensten moeten qua omvang en inhoud gebruikelijk zijn bij het geven van het specifieke waarin de samenwerking plaatsvindt.

VOORBEELD Twee onderwijsinstellingen werken samen bij het verrichten van onderwijs, al dan niet in één (aparte) juridische entiteit (onderwijsinstelling). Concreet betekent dit dat beide onderwijsinstellingen docenten ter beschikking stellen die dat onderwijs daadwerkelijk verrichten. Daarnaast stelt de ene onderwijsinstelling (A) huisvesting ter beschikking en verzorgt de andere onderwijsinstelling (B) leerlingenadministratie en ICT-ondersteuning, en stelt deze eveneens huisvesting ter beschikking ten behoeve van de samenwerking. Bij elk van de onderwijsinstellingen vormen deze onderwijsondersteunende diensten één geheel met de btw vrijgestelde onderwijsprestatie.

Voor de toepassing van de onderwijsvrijstelling maakt het dus niet uit dat bijv. de docenten van B lesgeven in de lokalen van A en/of dat de docenten van A bij het lesgeven gebruikmaken van de ICT-ondersteuning die door B wordt verzorgd.
Tot slot heeft de staatssecretaris meegedeeld dat wanneer is voldaan aan de hiervóór genoemde voorwaarden, de onderwijsvrijstelling ook van toepassing is als er sprake is van wettelijk geregeld onderwijs (zie 12.13.2) of van algemeen vormend onderwijs. Zie 12.13.4.

Huiswerk- en/of studiebegeleiding

Vakinhoudelijke huiswerk- en/of studiebegeleiding is vrijgesteld. Zie 12.13.6. De niet-vakinhoudelijke begeleiding (toezicht houden, aanleren studiediscipline e.d.) is niet aan te merken als onderwijs (Hof Den Bosch, nr. 155/1907, ECLI:NL:GHSHE:1909:AW2090), maar de staatssecretaris van Financiën heeft toch goedgekeurd dat de niet vakinhoudelijke begeleiding is vrijgesteld van btw heffing (Besluit nr. BLKB2014/125M). Deze goedkeuring geldt ook voor openbaaronderwijsinstellingen die wettelijk geregeld onderwijs verzorgen. Zie 12.13.

Remedial teaching

Remedial teaching heeft vooral ten doel leerachterstanden en leerproblemen bij leerlingen in het basis- en voortgezet onderwijs te behandelen. Het gaat hier bijv. om leerachterstanden en leerproblemen die optreden als gevolg van dyslexie, ADHD en motorische stoornissen. Als scholen, schoolbegeleidingsdiensten of samenwerkingsverbanden van scholen remedial teaching verstrekken, loopt deze prestatie mee met de vrijstelling die voor die instellingen geldt. Zie 12.13 en 12.19. Goedgekeurd is dat de remedial teaching die wordt verzorgd door op zelfstandige basis werkzame ondernemers is vrijgesteld van btw-heffing (Besluit nr. BLKB2014/125M). Voorwaarde is dat de remedial teaching wordt verstrekt in directe samenhang met het basis- en voortgezet onderwijs. Deze goedkeuring geldt ook voor openbaaronderwijsinstellingen die wettelijk geregeld onderwijs verzorgen. Zie 12.13. Dat betekent dat bij de remedial teaching die stof wordt gerepeteerd die op de school/in de klas wordt gedoceerd. In andere gevallen is remedial teaching belast.

Handelingen die nauw samenhangen met het onderwijs

De onderwijsvrijstelling geldt ook voor diensten en leveringen die nauw samenhangen met het verstrekken van onderwijs. Nauw samenhangende handelingen zijn echter van de vrijstelling uitgesloten:

a. als zij niet onontbeerlijk zijn voor het vrijgestelde onderwijs;

b als zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

De vrijstelling voor leveringen en diensten die nauw samenhangen met onderwijs geldt alleen voor ondernemers die zelf vrijgesteld onderwijs verstrekken. Een openbaar onderwijsinstelling die wettelijk geregeld onderwijs verzorgt, kan ook gebruikmaken van deze vrijstelling (Besluit nr. BLKB2014/125M). Zie ook 12.13. Van nauwe samenhang is sprake als de leveringen en diensten onontbeerlijk zijn voor het verstrekken van het vrijgestelde onderwijs (HvJ EU, *'Commissie-Duitsland'*, zaak C-287/00, ECLI:EU:C:2002:388). Te denken valt aan het ter beschikking stellen van schoolboeken aan leerlingen (via verhuur of via verkoop) door onderwijsinstellingen voor vrijgesteld onderwijs (Besluit nr. BLKB2014/125M). De verhuur door onderwijsinstellingen van bagagekluisjes aan leerlingen is volgens Hof Arnhem niet onontbeerlijk voor het verrichten van onderwijs (nr. 08/00352, ECLI:NL:GHARN:2009:BK1123). Het is een zelfstandige dienst die belast is met 21% btw.

Onderzoeksprojecten die onderwijsinstellingen tegen vergoeding uitvoeren, zijn volgens het Hof van Justitie geen prestaties die nauw samenhangen met het verstrekken van vrijgesteld onderwijs (*'Commissie-Duitsland'*, zaak C-287/00, ECLI:EU:C:2002:388). Ook het tegen vergoeding verstrekken van een door een onderwijsinstelling ontwikkeld lesprogramma aan niet-onderwijs(gerelateerde) instellingen is geen prestatie die nauw samenhangt met het verstrekken van vrijgesteld onderwijs (Besluit nr. BLKB2014/125M). Het Hof van Justitie (*'Brockenhurst College'*, zaak C-699/15, ECLI:EU:C:2017:344) heeft geoordeeld in een zaak waarbij een onderwijsinstelling, binnen het kader van het onderwijsprogramma, een restaurant en een theater exploiteert. De studenten verrichten daar onder leiding van hun docenten de werkzaamheden. Het restaurant en het theater zijn tegen vergoeding toegankelijk voor een beperkt publiek dat geïnteresseerd is in het onderwijs van deze instelling. Als er voor het restaurant minder dan dertig reserveringen waren, annuleerde de onderwijsinstelling de reserveringen. Naar het oordeel van het hof was sprake van 'nauw met het onderwijs samenhangende diensten' mits de onderwijsinstelling met deze exploitatie niet in directe concurrentie treedt met commerciële ondernemingen.

De Hoge Raad heeft geoordeeld over een zaak waarbij een vereniging van artsen en studenten geneeskunde tegen vergoeding medische vervolgopleidingen van opleidingsinrichtingen erkende (nr. 17/03824, ECLI:NL:HR:2019:1174). Hij oordeelde dat de onderwijsvrijstelling niet van toepassing is, omdat de opleiding tot medisch specialist niet behoort tot het onderwijsterrein waarvoor de opleidingsinrichtingen als onderwijsinstelling zijn erkend zoals bedoeld in 12.13.2. De Hoge Raad is daarbij ook ingegaan op wanneer sprake is van nauw samenhangende handelingen. Volgens de Hoge Raad kan een dienst ook nauw met het onderwijs samenhangen, als die dienst niet rechtstreeks aan de studenten wordt verleend (vgl. Hof van Justitie, *'Horizon College'*, zaak nr. C-434/05, punt 32). Verder is het volgens de Hoge Raad niet vereist dat de afnemer van een nauw met onderwijs samenhangende prestatie zelf een erkende onderwijsinstelling is (vgl. HR, nr. 08/03624 (CITO), ECLI:NL:HR:2010:BK3786). Zie ook 12.26.2.

Ter beschikking stellen van onderwijzend personeel

Zie 12.26.2 voor het uitlenen van onderwijzend personeel.

12.13.2 Onderwijsvrijstelling: wettelijk geregeld onderwijs

Art. 11, lid 1, onderdeel o., onder 1°, Wet OB

Onder 'het wettelijk geregelde onderwijs' wordt verstaan het onderwijs zoals dat in de verschillende onderwijswetten is geregeld en dus onder enigerlei vorm van overheidstoezicht staat. De staatssecretaris van Financiën heeft omschreven wat wettelijk geregeld onderwijs omvat (Besluit nr. BLKB2014/125M). Het gaat hierbij om:

- het zgn. bekostigde onderwijs. Dit is het reguliere onderwijs dat volledig en rechtstreeks uit openbare middelen w
Hieronder valt het (speciaal) basisonderwijs, het voortgezet (speciaal) onderwijs, het mbo, het hbo, het wo en onderwijs dat wordt verzorgd door instellingen die worden genoemd in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB);
- het zgn. aangewezen onderwijs (niet-bekostigde onderwijs). Dit betreft onderwijs dat is aangewezen op grond va
geving betreffende het voortgezet onderwijs, het hoger beroepsonderwijs en het wetenschappelijk onderwijs. Voorbeelden van instellingen die dat onderwijs verzorgen, zijn de LOI, het NTI en particuliere scholen voor voortgezet onderwijs;
het zgn. erkende onderwijs. Het gaat hier om bepaalde soorten onderwijs dat niet uit de openbare middelen word
waarvoor particuliere onderwijsinstellingen een wettelijke erkenning hebben verkregen. Een verzoek om erkenning kan bijv. worden gedaan door instellingen die onderwijs verrichten dat is gericht op het afleggen van een staatsexamen of een examen ter verkrijging van een diploma op het voortgezet onderwijs;
- onderwijs dat onder het toezicht staat van het ministerie dat met de zorg voor het betreffende onderwijs is belast. Bijv. defensieonderwijs (ministerie van Defensie) of onderwijs in de vorm van stages bij artsen voor artsen in opleiding (ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS)).

***LET OP** In overheidsbeschikkingen worden soms examen- en ervaringseisen geregeld voor het verkrijgen van bewijzen van bevoegdheid of bevoegdheidsverklaringen (bijv. vliegbrevetten). Daaruit kan niet worden geconcludeerd dat opleidingen gericht op het verwerven van dergelijke bewijzen of verklaringen onder het wettelijk geregelde onderwijs vallen. Voor de vrijstelling is vereist dat het onderwijs zelf wettelijk is geregeld.*

Taalonderwijs

Taalonderwijs kan, ongeacht de vorm waarin dat onderwijs wordt verstrekt, allereerst worden aangemerkt als erkend onderwijs. Zie wettelijk geregeld onderwijs als hiervóór bedoeld. Daarnaast kan taalonderwijs kwalificeren als beroepsopleiding. Zie 12.13.3. Dit is het geval als het taalonderwijs rechtstreeks verband houdt met een vak of beroep (bijv. taalonderwijs om een buitenlandse taxateur taalvaardigheid te verschaffen die voor zijn beroepsuitoefening nodig is). Tot slot kan taalonderwijs volgens Besluit nr. BLKB2014/125M worden aangemerkt als algemeen vormend onderwijs. Zie 12.13.4. Hiervan is sprake als het taalonderwijs niet specifiek is gericht op een bepaalde beroepsuitoefening (bijv. taalonderwijs dat is gericht op het bijbrengen van basistaalvaardigheid ten behoeve van on- of laaggeletterden en taalonderwijs dat wordt verzorgd in het kader van zgn. inburgeringscursussen en cursussen voor naturalisatie).
Het taalonderwijs is dus vrijgesteld. De vrijstelling geldt ook als een openbaar onderwijsinstelling die wettelijk geregeld onderwijs verricht het taalonderwijs verstrekt. Zie 12.13. Als het beroepsonderwijs betreft, geldt de btw-vrijstelling alleen als de onderwijsinstelling die het taalonderwijs verstrekt in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO) is ingeschreven. Zie 12.13.3.

Techniekonderwijs
De staatssecretaris is in een brief van 11 september 2014 aan de Tweede Kamer ingegaan op de toepassing van de onderwijsvrijstelling met betrekking tot techniekonderwijs (brief staatssecretaris nr. DGB2014/4222U). Hij heeft daarbij aangegeven dat technieklessen vallen onder het wettelijk geregeld onderwijs (zie 12.13.2) dat vrijgesteld is van btw wanneer deze lessen een onderdeel vormen van het reguliere lesprogramma van scholen die primair of ander wettelijk geregeld onderwijs verzorgen. Bij basisscholen zal normaal gesproken techniek een onderdeel vormen van het reguliere lesprogramma, omdat in de kerndoelen is bepaald dat basisscholen aandacht moeten besteden aan wetenschap en techniek. Derden (ondernemers) die tegen betaling een onderdeel van dit vrijgestelde onderwijs verzorgen, zijn dan ook vrijgesteld van btw voor het verrichten van dat onderwijs. Wanneer technieklessen worden aangeboden in het kader van een beroepsopleiding, is het onderwijs vrijgesteld als het onderwijs wordt gegeven door ondernemers die zijn ingeschreven in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO) of door ondernemers die zijn genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) of bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB). Zie 12.13.3.
Verder valt onderwijs in techniek volgens de staatssecretaris onder vrijgesteld onderwijs als sprake is van algemeen vormend onderwijs dat is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs. Zie 12.13.4. Hierbij gaat het om onderwijs dat inhoudelijk overeenstemt met of soortgelijk is aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs. Naschoolse technieklessen die (soort)gelijk zijn aan de technieklessen, die in het kader van het kerndoel 'wetenschap en techniek' door een wettelijk erkende onderwijsinstelling worden gegeven, zijn dus ook vrijgesteld van btw.

12.13.3 Onderwijsvrijstelling: beroepsonderwijs

Art. 11, lid 1, onderdeel o., onder 2°, Wet OB; art. 8 Uitv.besl. OB
Voor de onderwijsvrijstelling voor beroepsopleidingen gelden voorwaarden die enerzijds zien op het begrip 'beroepsonderwijs' en anderzijds op de 'instelling' die dat onderwijs verzorgt.

Het begrip 'beroepsonderwijs'
De vrijstelling voor beroepsopleidingen heeft dezelfde strekking als de in art. 132, lid 1, onderdeel i, BTW-Richtlijn opgenomen vrijstelling voor beroepsopleiding of -herscholing. Volgens art. 44 Verordening nr. 282/2011/EG valt onder vrijgesteld beroepsonderwijs onderwijs dat rechtstreeks verband houdt met een vak of beroep en onderwijs met het oog op het voor beroepsdoeleinden verwerven of op peil houden van kennis. De duur van een opleiding of herscholing is hierbij van geen belang.
Vrijgesteld beroepsonderwijs is volgens Besluit nr. BLKB2014/125M elke vorm van onderwijs die:

- opleidt voor een specifiek beroep of vak;
- opleidt voor een specifieke betrekking; of
- een bijzondere bekwaamheid verleent om een beroep, vak of betrekking uit te oefenen. Van een bijzondere bekv
  als de student bepaalde kennis of vaardigheid voor een beroep, vak of betrekking nodig heeft.

Voor toepassing van de vrijstelling is niet van belang:

- het al dan niet beogen van winst door degene die het onderwijs verstrekt;
- de vorm waarin het onderwijs wordt verstrekt (mondeling of schriftelijk);
- de leeftijd van degenen aan wie het onderwijs wordt verstrekt;
- het opleidingsniveau van degenen aan wie het onderwijs wordt verstrekt.

Onder beroepsopleiding valt ook beroepsherscholing, zoals het opnieuw scholen in een beroep of het geven van een nieuwe vakopleiding aan mensen die lange tijd werkloos zijn geweest om hun een beter perspectief op een baan te bieden.
Bij de beoordeling of bepaalde cursussen zijn aan te merken als beroepsopleiding/herscholing kan naar onze mening o.a. worden gelet op:

- de doelgroep van de cursus;
- de inhoud en de omvang van de cursus;
- het al of niet opleiden voor een erkend vak- of beroepsdiploma;
- de maatschappelijke betekenis van de cursus die bijv. kan worden afgeleid uit het antwoord op de vraag of het vol
  een vereiste is om in aanmerking te komen voor een bepaald vak of beroep of bepaalde betrekking.

Naast specifieke beroepsopleidingen en -herscholing vallen onder de vrijstelling ook cursussen die zijn gericht op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkkring. Het gaat dan bijv. om management-, automatiserings-, ondernemingsraad-, sollicitatie- en taalcursussen. Verder kunnen naar onze mening als beroepsopleiding worden aangemerkt:

- internationaal onderwijs. Hiermee wordt bedoeld vervolgonderwijs aan personen uit ontwikkelingslanden die in h opleiding hebben genoten en aansluitend werkervaring hebben opgedaan en die in Nederland een verdere opleiding krijgen om in hun eigen land hun werk beter te kunnen doen;
- aanvullende beroepsopleidingen die diverse kerken verzorgen voor leraren in aansluiting op een theologieopleidin universiteiten;
- beroepsopleidingen die gewone onderwijsinstellingen of een zgn. neveninstelling daarvan op contractbasis aanb (particulieren, bedrijven en overheidsinstellingen). Hierbij kan worden gedacht aan het zgn. posthogeronderwijs door instellingen voor hoger beroepsonderwijs en het zgn. postacademisch onderwijs door instellingen voor wetenschappelijk onderwijs.

Onderwijs dat zich primair richt op het bijbrengen en het ontwikkelen van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer (bijv. lessen voor EHBO of voor het rijbewijs B) kan volgens Besluit nr. BLKB2014/125M niet worden aangemerkt als beroepsonderwijs. Hetzelfde geldt voor onderwijs met een vrijetijdskarakter (bijv. hobbycursussen).
In de praktijk blijkt dat het onderscheid tussen beroepsopleidingen en andere opleidingen vaak afhangt van specifieke omstandigheden.

Rechtspraak: wél beroepsopleiding

- een zgn. healing- en een readingopleiding en een graduate en een vrouwenprogramma. Volgens de Hoge Raad zij primair gericht op het vervullen van het beroep van reader of het functioneren van de cursisten in hun werkkring (nr. 33.658, ECLI:NL:HR:1998:AA2536);
- een mondelinge cursus binnenhuisarchitectuur (Hof Amsterdam, nr. 96/3297, ECLI:NL:GHAMS:1997:AV9413);
- een opleiding om als iatrosoof beroepsmatig de geneeskunst uit te oefenen (Hof Amsterdam, nr. 95/5181, ECLI:NL:GHAMS:1997:AV9396);
- opleiding tot Reiki-therapeut (Hof Den Haag, nr. 98/4369, ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7020). Reiki is genezende k handen wordt doorgegeven.

Rechtspraak: géén beroepsopleiding

- zgn. cursussen badkamerzingen (Hof Den Haag, nr. 94/1974, ECLI:NL:GHSGR:1997:AV9701). Deze cursussen een vak of beroep, maar betreffen primair de persoonlijke levenssfeer;
- zgn. workshops 'persoonlijk werk' en 'op verhaal komen: metaforen' (Hof Amsterdam, nr. 97/20739, ECLI:NL:GHA Deze workshops zijn niet in overwegende mate gericht op het functioneren van personen in hun (toekomstige) werkkring, maar vooral op het oplossen van persoonlijke problemen;
- opleiding 'meditatief schilderen' met als doel dat de deelnemers een dieper inzicht in zichzelf krijgen (*Infobulletin* 2000/33). Deze opleiding is gericht op het verwerven van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer.

Met betrekking tot een kappersschool heeft Hof Amsterdam beslist dat de vrijstelling niet geldt voor de omzet van een zgn. stagekapsalon. Het knippen enz. van het haar van derden is volgens de rechter een zelfstandige, van het onderwijs te onderscheiden belaste prestatie (nr. 97/0770, ECLI:NL:GHAMS:1998:AV0992).

Beroepsonderwijs: sportcursussen

De georganiseerde sportwereld (d.w.z. de in verenigingsverband georganiseerde takken van sport) verzorgt sportcursussen voor de daarbinnen werkzame vrijwilligers en (semi)professionals. Deze cursussen bestaan uit sporttechnische en niet-sporttechnische cursussen. Sporttechnische cursussen hebben ten doel trainers, coaches, leraren of instructeurs kennis en vaardigheden bij te brengen met betrekking tot het lesgeven en leidinggeven aan sportbeoefenaren. Niet-sporttechnische cursussen zijn gericht op het bijbrengen van kennis en vaardigheden voor de overige functies die verband houden met sportbeoefening. Te denken valt aan de functie van scheidsrechter, jurylid, materiaalbeheerder en bestuurslid van een sportvereniging. Als deze cursussen worden verzorgd voor binnen de sportwereld werkzame professionals, zijn het beroepsopleidingen. Deze zijn vrijgesteld van btw-heffing mits de instelling die deze cursussen verzorgt, is ingeschreven in het CRKBO. Daarnaast komen ook cursussen met een meer algemeen karakter voor. Het gaat hier bijv. om management-, marketing- en sponsoringscursussen. Goedgekeurd is dat deze meer algemene cursussen ook van btw-heffing zijn vrijgesteld als deze worden verstrekt aan vrijwilligers en semiprofessionals die binnen de georganiseerde sportwereld werkzaam zijn. Voorwaarde is dat de betrokken sportorganisaties voor deze cursussen afzien van het recht op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. BLKB2014/125M).

Beroepsonderwijs: praktijkopleidingen eigen personeel

Besluit nr. BLKB2014/125M keurt goed dat ondernemers of samenwerkingsvormen van ondernemers die praktijkopleidingen verzorgen in het kader van de beroepspraktijkvorming voor hun personeel geen btw zijn verschuldigd over de eventueel hiervoor ontvangen bedragen (bijv. verstrekte bijdragen vanuit de zgn. Opleidings- en Ontwikkelfondsen). Ook is in dat besluit omschreven wat onder 'samenwerkingsvormen van ondernemers' wordt verstaan en is een specifieke goedkeuring getroffen voor praktijkopleidingen die worden verzorgd voor langdurig werklozen. Om gebruik te maken van de hiervóór vermelde goedkeuring geldt dat de voorbelasting die betrekking heeft op de
baar is voor zover de overige prestaties die de ondernemers of samenwerkingsvormen van ondernemers

verrichten tot aftrek van voorbelasting leiden. Een samenwerkingsvorm waarin naast ondernemers ook werknemersorganisaties zijn vertegenwoordigd, kan eveneens van deze goedkeuring gebruikmaken. De goedkeuring geldt daarentegen niet als de praktijkopleidingen worden verzorgd door instellingen die uitsluitend optreden als financier van het praktijkonderwijs dat binnen een bepaalde bedrijfstak/branche wordt verzorgd.

Beroepsonderwijs: praktijkopleidingen langdurig werklozen

Het is toegestaan dat de hiervóór genoemde goedkeuring met betrekking tot de aan eigen personeel verstrekte praktijkopleidingen op overeenkomstige wijze wordt toegepast op de praktijkopleidingen voor langdurig werklozen. Er moet dan worden voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de sollicitatieprocedure bij het bedrijf dat de werkloze opleidt, is vóór de aanvang van de opleiding voltooid en moet hebben geresulteerd in een arbeidscontract;
- het gesloten arbeidscontract dat pas na voltooiing van de opleiding in werking treedt, bevat geen, voor de bedrijfst beperkingen;
- de werkloze handelt tijdens de opleiding naar klanten toe alleen in opdracht, d.w.z. voor rekening en risico van he
- overigens is voldaan aan de hiervóór genoemde voorwaarden voor opleiding eigen personeel.

Het gaat dan specifiek om langdurig werklozen die door bedrijven in de gelegenheid worden gesteld een praktijkopleiding te volgen en die, na de opleiding met goed gevolg te hebben afgelegd, bij die bedrijven in dienst worden genomen. Tijdens de opleiding bestaat nog geen loondienstverhouding met het desbetreffende bedrijf, maar bij de aanvang van de opleiding wordt wel een arbeidscontract gesloten dat pas in werking treedt na voltooiing van de opleiding.

De 'instelling' die het beroepsonderwijs verzorgt

De in art. 132, lid 1, onderdeel i., BTW-Richtlijn *erkenning van organisaties voor beroepsopleiding of -herscholing* is ingevuld door in art. 8 Uitv.besl. OB te bepalen dat het verstrekken van beroepsonderwijs alleen is vrijgesteld als dat onderwijs wordt verleend door ondernemers die:

zijn ingeschreven in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO); of

- zijn genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) of bedoeld en beroepsonderwijs (WEB).

De 'instelling': Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO)

Het CRKBO staat in principe open voor instellingen en natuurlijke personen die beroepsonderwijs verstrekken en voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen. Naast de reguliere instellingen voor beroepsonderwijs kan hierbij ook worden gedacht aan bijv. accountants- en belastingadvieskantoren die beroepsopleidingen verzorgen. Ook zelfstandigen zonder personeel (zgn. zzp'ers) komen in aanmerking voor registratie in het CRKBO. Het instellingenregister is bedoeld voor zzp'ers die direct op de markt hun onderwijsdiensten aanbieden. 'Direct op de markt' wil zeggen dat zij rechtstreeks voor eigen rekening en risico en voor eigen verantwoordelijkheid overeenkomsten sluiten voor het verzorgen van beroepsonderwijs. Het docentenregister geldt voor diensten die worden verricht aan onderwijsinstellingen. Als een persoon zich inschrijft in het instellingenregister, is hij automatisch ingeschreven in het docentenregister. Al het beroepsonderwijs van die persoon is dan vrijgesteld. Als een persoon zich daarentegen inschrijft in het docentenregister, geldt die inschrijving *niet* voor het instellingenregister. Niet alleen Nederlandse, maar ook buitenlandse onderwijsinstellingen komen in aanmerking voor registratie in het CRKBO. Zolang het onafhankelijk certificeringsinstituut de audit kan uitvoeren en daaruit blijkt dat aan de gestelde kwaliteitseisen wordt voldaan, kan de onderwijsinstelling worden erkend. Het CRKBO en de kwaliteitseisen zijn een verantwoordelijkheid van de Stichting Centraal Register Kort Beroepsonderwijs en het certificeringsinstituut Centrum Post Initieel Onderwijs Nederland (CPION). Zie www.crkbo.nl voor meer informatie.

Met de registratie en het beoordelen van de kwaliteitseisen heeft de Belastingdienst noch het ministerie van Financiën bemoeienis. De inspecteur zal alleen beoordelen of er sprake is van beroepsonderwijs en, zo ja, of dat beroepsonderwijs wordt verstrekt door een onderwijsinstelling die in het CRKBO is geregistreerd. Als dat het geval is, is het volledige beroepsonderwijs van die instelling vrijgesteld vanaf de datum van opname in het CRKBO. Het is dus niet mogelijk dat een in het CRKBO geregistreerde instelling bepaalde beroepsopleidingen onder de vrijstelling laat vallen en andere met btw belast. Als een ondernemer naast beroepsonderwijs bijv. ook hobbycursussen geeft of andere prestaties verricht, zoals adviesdiensten, zijn die cursussen en andere diensten belast met btw.

Een onderwijsinstelling is overigens vrij in de keuze om opname in het CRKBO aan te vragen. Gelet daarop zal een onderwijsinstelling die (vrijwel) uitsluitend beroepsonderwijs verstrekt waarbij de afnemer van dat onderwijs de btw in aftrek kan brengen, kunnen afzien van het indienen van een aanvraag tot opname in het CRKBO. Zodoende wordt bereikt dat het door die instelling verstrekte beroepsonderwijs belast is met btw. Die btw kan de afnemer dan in aftrek brengen en de onderwijsinstelling zelf kan de aan haar in rekening te brengen btw in aftrek brengen. De desbetreffende goederen en diensten gebruikt die instelling dan immers voor het met btw belaste beroepsonderwijs. Als een onderwijsinstelling voor beroepsonderwijs echter veel afnemers heeft die geen btw in aftrek kunnen brengen, zal die instelling kiezen voor registratie in het CRKBO zodat het door haar te verstrekken beroepsonderwijs is vrijgesteld van btw.

De staatssecretaris heeft aangegeven dat het mogelijk is dat zowel instellingen die geen registratie in het CRKBO hebben als instellingen die dit wel hebben tot eenzelfde fiscale eenheid kunnen behoren (Besluit nr. BLKB2014/125M). Dit betekent dat het mogelijk is dat door twbelast als vrijgesteld beroepsonderwijs kan worden verstrekt. Het met btw belaste beroepsonderwijs zal dan moeten worden verstrekt door een niet in het CRKBO geregistreerde instelling die onderdeel is van de fiscale eenheid en het vrijgestelde beroepsonderwijs door een wel in het CRKBO geregistreerde instelling die deel uitmaakt van diezelfde fiscale eenheid. Hierbij is van belang dat duidelijk moet zijn wanneer beroepsopleidingen worden aangeboden door een erkende, in het CRKBO ingeschreven onderwijsinstelling. Daarbij mag geen misverstand ontstaan als een gelijksoortige beroepsopleiding met btw wordt aangeboden door een andere in dezelfde fiscale eenheid opgenomen onderwijsinstelling, die niet in het CRKBO is ingeschreven. Dat wordt bereikt door de beroepsopleidingen aan te bieden en te verstrekken onder de eigen naam van de erkende onderwijsinstelling.

De 'instelling': beroepsonderwijs genoemd in WHW en bedoeld in WEB

Het beroepsonderwijs dat is genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) of dat is bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB) betreft o.a. de wettelijk erkende beroepsopleidingen. Daarbij gaat het in het bijzonder om de beroepsopleidingen die zijn geaccrediteerd in het Crebo (Centraal Register Beroepsopleidingen) of het CROHO (Centraal Register Opleidingen Hoger Onderwijs).

De 'instelling': samenwerkingsvormen van ondernemers

Samenwerkingsvormen van ondernemers hebben in het bijzonder betrekking op samenwerkingsverbanden van ondernemers die mede invulling geven aan de beroepspraktijkvorming binnen het beroepsonderwijs. Alle beroepsopleidingen combineren leren op school met leren en werken in de praktijk (de beroepspraktijkvorming). Het theoretische deel van een beroepsopleiding wordt verzorgd door reguliere onderwijsinstellingen, zoals vmbo, ROC of hbo. De beroepspraktijkvorming wordt verzorgd door individuele ondernemers en/of samenwerkingsverbanden van ondernemers. Er zijn varianten waar wat betreft tijdsbesteding de beroepspraktijkvorming veruit het belangrijkste deel van de opleiding (zo'n vier dagen per week) vormt (bijv. de beroepsbegeleidende leerweg (BBL)) en de leerling een arbeidsovereenkomst heeft met het bedrijf of samenwerkingsverband van bedrijven waar de beroepspraktijkvorming wordt genoten. Deze arbeidsovereenkomst vormt een onverbrekelijk deel met de in het kader van art. 7.2.9 WEB af te sluiten praktijkovereenkomst tussen een onderwijsinstelling, de werkgever (de individuele ondernemer of het samenwerkingsverband van ondernemers) en de werknemer. Tijdens het volgen van het beroepsonderwijs is een dergelijke leerling/werknemer dus in loondienst van een ondernemer of een samenwerkingsverband van ondernemers. In het laatste geval leent het samenwerkingsverband de werknemers uit aan de individuele ondernemers (leerbedrijven) die hiervoor een vergoeding betalen aan het samenwerkingsverband. Hierover is het samenwerkingsverband btw verschuldigd.

De samenwerkingsverbanden verrichten verder activiteiten voor de beroepspraktijkvorming die, wanneer de samenwerkingsverbanden niet bestonden, zouden worden verricht door de individuele ondernemer. Deze activiteiten bestaan o.m. uit het geven van praktijkonderwijs, het werven van de leerlingen/werknemers, het in dienst nemen van de werknemers bij het samenwerkingsverband, het matchen van bedrijven/leermeesters en werknemers/leerlingen, het afnemen van praktijktoetsen en het zelf optreden als leerbedrijf als er geen geschikt leerbedrijf is.

De samenwerkingsverbanden geven dus samen met verschillende individuele ondernemers feitelijk vorm aan de praktische invulling van het beroepsonderwijs of de beroepspraktijkvorming. Voor zover de samenwerkingsverbanden van ondernemers zijn gericht op de praktische invulling van de beroepspraktijkvorming en ze verder aan de hiervóór genoemde voorwaarden voldoen, kan de aldaar genoemde goedkeuring worden toegepast. Overigens heeft de Hoge Raad beslist dat instellingen waarvan de hoofdactiviteit bestaat uit het verstrekken van praktijkonderwijs aan derden (personeel dat niet bij hen in dienst is), de goedkeuring niet mogen toepassen (nr. 28.596, ECLI:NL:HR:1993:ZC5291).

LET OP De theoretische invulling van het beroepsonderwijs op reguliere onderwijsinstellingen (zoals vmbo en ROC) valt buiten het kader van Besluit nr. BLKB2014/125M. Deze opleidingsactiviteiten zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting op grond van art. 11, lid 1, onderdeel o., onder 1°, Wet OB (zie 12.13.2). Als de samenwerkingsvormen naast de hier bedoelde beroepspraktijkvorming zelf theoretisch onderwijs, cursussen en trainingen (bijv. om de kennis van werknemers op peil te houden) verstrekken aan eigen personeel en/of aan derden, valt dit evenens buiten het kader van dat besluit. Ook het verzorgen van de beroepspraktijkvorming voor niet bij hen in dienst zijnde leerlingen (bijv. stagiairs in het kader van de beroepsopleidende leerweg) valt buiten dit kader. Met betrekking tot de op zichzelf staande cursussen en opleidingen zal afzonderlijk moeten worden bezien of zij onder de onderwijsvrijstelling kunnen worden gerangschikt.

12.13.4 Onderwijsvrijstelling: algemeen vormend onderwijs

Art. 11, lid 1, onderdeel o., onder 2°, Wet OB; art. 8 Uitv.besl. OB

Onderwijs ontleend aan het 'reguliere' onderwijs

Vrijgesteld van omzetbelasting is het algemeen vormend onderwijs dat *is ontleend* aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs als bedoeld in 12.13.2 (Besluit nr. BLKB2014/125M). De vrijstelling geldt echter niet voor zover het onderwijs:

- een vrijetijdskarakter heeft;
- dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven. Hierbij kan worden gedacht aan bijv. tekencur digheidscursussen, balletcursussen en lessen die de beoefening van een sport als doel hebben. Deze uitzondering geldt overigens alleen als op de cursus afzonderlijk kan worden ingeschreven. Als het handvaardigheidsonderwijs of het sportonderricht deel uitmaakt van een totaal onderwijspakket dat wordt aangeboden, geldt de vrijstelling ook voor het handvaardigheidsonderwijs en het sporton-

Met de woorden 'is ontleend' wordt onderwijs bedoeld dat inhoudelijk overeenkomt met of soortgelijk is aan het algemeen onderwijs dat door reguliere onderwijsinstellingen wordt verstrekt en wordt bekostigd uit de openbare kassen. Zie 12.13.2. Hierbij maakt het geen verschil of een openbare of bijzondere onderwijsinstelling het onderwijs verstrekt. Zie 12.13. De vrijstelling geldt voor:

- het zgn. contractonderwijs. Het gaat hierbij om het algemeen vormend onderwijs dat tegen een kostendekkend ta door *reguliere onderwijsinstellingen* (bijv. scholen voor voortgezet onderwijs, hoger beroepsonderwijs en wetenschappelijk onderwijs). Ook kwalificeren als reguliere onderwijsinstellingen de zgn. erkende onderwijsinstellingen voor schriftelijk onderwijs, onderwijs ter opleiding voor staatsexamens, onderwijs ter opleiding voor vestigingsexamens en ander in de onderwijswetgeving aangewezen onderwijs. De vrijstelling geldt ook als het algemeen onderwijs wordt verstrekt via een zgn. neveninstelling van deze reguliere onderwijsinstellingen. De afnemers van het hier bedoelde contractonderwijs zijn o.a. particulieren, bedrijven en (semi)overheidslichamen. Bij deze vorm van algemeen vormend onderwijs is er geen inhoudelijk overheidstoezicht. Voor dit onderwijs wordt gebruikgemaakt van de bestaande infrastructuur van het onderwijs (gebouwen, apparatuur, leermiddelen e.d.);
- het algemeen vormend onderwijs door *particuliere instellingen* en als zelfstandig ondernemer optredende docenten die rechtstreeks en voor eigen rekening en risico overeenkomsten sluiten voor het verstrekken van algemeen vormend onderwijs. Het moet daarbij gaan om algemeen vormend onderwijs dat wat de inhoud betreft is ontleend aan het wettelijk geregelde onderwijs.

Voor toepassing van de vrijstelling is niet van belang:

- het karakter van de particuliere instelling die het onderwijs verstrekt;
- het al dan niet beogen van winst door degene die het onderwijs verstrekt;
- de vorm waarin het onderwijs wordt verstrekt (mondeling of schriftelijk);

  of het onderwijs één of meer vakken betreft;
- of het onderwijs één of meer jaren van het school- of universitaire onderwijs bestrijkt;
- het opleidingsniveau van degenen aan wie het onderwijs wordt verstrekt.

HOVO-onderwijs

Hoger Onderwijs Voor Ouderen vormt binnen Nederlandse universiteiten en hogescholen een aparte vorm van cursorisch onderwijs voor personen van 50 jaar en ouder. De diverse HOVO instellingen bieden een regelmatig wisselend en gevarieerd aanbod aan (korte) cursussen van drie tot tien bijeenkomsten op het gebied van kunst, filosofie, (cultuur)geschiedenis, religie, exacte vakken, psychologie en meer algemeen vormende vakken. Het aanbod bestaat deels uit algemeen inleidende cursussen, deels uit specifieke capita selecta. Voorkennis is meestal niet nodig. De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief aan de Tweede Kamer (dd. 26 september 2016, nr. 2016-0000123430) aangegeven dat het verzorgen van deze cursussen niet onder de onderwijsvrijstelling valt. 'Wij veronderstellen dat de staatssecretaris meent dat dit onderwijs (ook) niet is 'ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs'. De Rechtbank Noord-Nederland (nr. 18/104, ECLI:NL:RBNNE:2020:4084) heeft geoordeeld dat de vrijstelling voor voordrachten van toepassing is op het aanbieden van cursussen in het kader van HOVO. Zie 12.14.

12.13.5 Onderwijsvrijstelling: onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar

Art. 11, lid 1, onderdeel o., onder 2°, Wet OB; art. 8 Uitv.besl. OB

Het verstrekken van onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar is vrijgesteld. De reikwijdte van deze vrijstelling is omschreven in Besluit nr. BLKB2014/125M. De vrijstelling voor onderwijs in *dans* betreft onderwijs in alle dansvormen. Het gaat bijv. om jazzdans, kinderdans (algemeen dansante vorming), klassieke dans, moderne dans, show- en musicaldans, tapdans, dansexpressie en internationale dans. Onderwijs in aerobics valt niet onder deze vrijstelling. Wel geldt daarvoor het 9%-tarief. Zie 10.3.3.1. De onderwijsvrijstelling voor *drama* heeft betrekking op onderwijs in de vorm van toneel- en theaterlessen.

De vrijstelling voor onderwijs in *beeldende vorming* betreft het onderwijs in tekenen, handenarbeid, textiele werkvormen en audiovisuele vormgeving. Overigens is door Hof Arnhem-Leeuwarden beslist dat het voor de toepassing van de vrijstelling niet van belang is of de ondernemer die het onderwijs verstrekt daarmee winst beoogt of niet (nr. 12/0003, ECLI:NL:GHARL:2013:BY8083). De vrijstelling geldt dus voor zowel onderwijs door een gemeentelijke school als onderwijs door een particuliere leraar. Bovendien heeft de staatssecretaris van Financiën in het hiervóór vermelde besluit toegelicht dat openbare onderwijsinstellingen die wettelijk geregeld onderwijs verstrekken van de vrijstelling gebruik kunnen maken. Zie ook 12.13.

Goedgekeurd is dat onderwijs in *circustechnieken* dat wordt gegeven aan personen jonger dan 21 jaar onder de vrijstelling valt. Het gaat hierbij om lessen in acrobatiek, jongleren, springen, trapeze, draadlopen, eenwielfietsen, clownstechnieken e.d. Dit onderwijs bestaat uit een technisch gedeelte (circustechnieken) en een artistiek gedeelte (circusact). De goedkeuring is getroffen omdat het onderwijs in circustechnieken elementen bevat die nauw samenhangen met dans, drama en beeldende vorming of daarvan zijn afgeleid. Voorwaarde is dat geen voorbelasting wordt afgetrokken (Besluit nr. BLKB2014/125M).

Bij de beoordeling van de leeftijd van de cursist wordt het moment waarop de cursus begint als peildatum genomen. De vrijstelling geldt dan tot het eind van de cursus, ook al wordt de cursist in de loop van de cursus 21 jaar. Van deze regeling kan ook gebruik worden gemaakt bij cursussen die langer dan een jaar duren, mits de cursus is onderverdeeld in lesperioden van maximaal één jaar. De vrijstelling geldt dan uiterlijk tot het einde van de lesperiode waarin de cursist 21 jaar is geworden.

12.13.6 Onderwijsvrijstelling: bijlessen, tentamen- en examentrainingen

Art. 11, lid 1, onderdeel o., onder 2°, Wet OB; art. 8 Uitv.besl. OB

Bijlessen, tentamen- en examentrainingen zijn vrijgesteld. Dit geldt voor de lessen, begeleiding en trainingen in het kader van het reguliere school- en universitaire onderwijs (zie 12.13.2) en in het kader van het aangewezen onderwijs (beroepsopleidingen, algemeen vormend onderwijs en onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar). Zie 12.13.3 t/m 12.13.5.
Ook het afnemen van examens is vrijgesteld, mits het examens betreft ter toelating of afsluiting van onderwijs dat is vrijgesteld. Vgl. Rb. Gelderland, nr. 12/5055, ECLI:NL:RBGEL:2013:BZ7951. Zie ook Besluit nr. BLKB2014/125M. Voor toepassing van de vrijstelling is niet vereist dat de examens worden afgenomen door de ondernemer die voor dat examen heeft opgeleid. Aan erkenning door het CPION en/of opname in het CRKBO kan geen vertrouwen worden ontleend dat dan ook het afnemen van examens door die ondernemer is vrijgesteld. De rechter heeft overigens beslist dat het enkel afnemen van examens niet is vrijgesteld, omdat bij het examineren geen sprake is van de overdracht van kennis en/of vaardigheden, maar van de toetsing hiervan (Rb. Gelderland, nr. 14/818, ECLI:NL:RBGEL:2014:6767).

LET OP Ook voor niet-vakinhoudelijke studiebegeleiding geldt een vrijstelling. Zie 12.13.1, onder 'Huiswerk- en/of studiebegeleiding'.

Naschoolse lesprogramma's

De vrijstelling geldt niet voor facultatief aangeboden naschoolse lesprogramma's die geen onderdeel vormen van het reguliere onderwijsprogramma (Besluit nr. BLKB2014/125M). Dat geldt ook voor openbare onderwijsinstellingen die wettelijk geregeld onderwijs verzorgen. Zie ook 12.13. De vrijstelling geldt ook niet als de onderwijsinstelling die naschoolse programma's aanbeveelt en de lessen plaatsvinden in de lokalen van die instellingen.

12.13.7 Onderwijsvrijstelling: zelfstandige docenten

Rechtspraak

Volgens het Hof van Justitie is de vrijstelling van toepassing als een zelfstandig werkend docent zijn activiteiten (het geven van lessen die betrekking hebben op school- of universitair onderwijs) voor eigen rekening en risico en op eigen verantwoordelijkheid uitoefent. Alleen dan is sprake van lessen die *particulier* door een docent worden gegeven (HvJ EU, *'Haderer'*, zaak C-445/05, ECLI:EU:C:2007:344). Als een docent echter diensten verricht in het kader van een door een ander, bijv. een onderwijsinstelling, aangeboden opleiding, kan die docent volgens het Hof van Justitie niet worden beschouwd als een docent die *particulier* lesgeeft (*'Eulitz'*, zaak C-473/08, ECLI:EU:C:2010:47).

Binnen het basis-, voortgezet en hoger onderwijs

De onderwijsvrijstelling is van toepassing op de diensten van een, als zelfstandig ondernemer werkend, docent die aan een onderwijsinstelling (een onderdeel van diens) basis-, voortgezet of hoger onderwijs (zie 12.13.2) verzorgt (Besluit nr. BLKB2014/125M, pt. 8).

Binnen het beroepsonderwijs

De diensten van een zelfstandig ondernemer die werkt bij een instelling voor beroepsonderwijs en daar een deel van het onderwijsprogramma verzorgt, zijn in beginsel *niet* vrijgesteld. De diensten van zo'n docent zijn wel vrijgesteld als de docent is geschreven in het 'Docentenregister Beroepsonderwijs' van het CRKBO (voorwaarde hierbij is wel dat er sprake is van een beroepsopleiding, zie 12.13.3).
Een ondernemer is vrij om zich al dan niet in te schrijven bij het CRKBO. Zonder inschrijving zijn de prestaties niet vrijgesteld; dat kan gunstig zijn als de klanten van de ondernemer recht hebben op aftrek van voorbelasting (zie verder 12.13.3, onder 'CRKBO').
Als een persoon zich inschrijft in het instellingenregister, is hij automatisch ingeschreven in het docentenregister. Al het beroepsonderwijs dat die persoon verzorgt, is dan vrijgesteld. Als een persoon zich daarentegen inschrijft in het docentenregister, geldt die inschrijving *niet* voor het instellingenregister.

12.14 Voordrachten en dergelijke diensten

Art. 11, lid 1, onderdeel p., Wet OB; art. 7 Uitv.besch. OB

Voordrachten en dergelijke diensten die worden gehouden of verricht door of in opdracht van publiekrechtelijke lichamen, verenigingen en stichtingen zijn vrijgesteld van omzetbelasting als:

- zij strekken tot bevordering van wetenschap of algemene ontwikkeling; én
- de vergoeding in hoofdzaak dient ter dekking van de kosten.

Zo kunnen voor de vrijstelling in aanmerking komen lezingen, excursies e.d. die uitsluitend de behandeling van (populair-)wetenschappelijke, kunstzinnige of religieuze onderwerpen ten doel hebben. Rondleidingen in musea, excursies van wetenschappelijke verenigingen enz. zijn vaak vrijgesteld. Voor lezingen die niet onder deze vrijstelling vallen, bijv. omdat een vergoeding in rekening wordt gebracht die hoger is dan de kosten (er wordt in feite winst beoogd), geldt in beginsel het algemene tarief. Als echter sprake is van optredens door uitvoerende kunstenaars, geldt het verlaagde tarief. Zie 10.3.13.4. Diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot lezingen die bijdragen aan het culturele leven (literaire of wetenschappelijke lezingen) vallen onder het verlaagde tarief. Zie 10.3.13.5. Filmvoorstellingen zijn belast, tenzij er sprake is van zgn. filmcursussen waarbij aan de hand van een serie films voor bepaalde deelnemers voordrachten op het gebied van de filmkunst en filmtechniek worden gehouden. Als de filmvoorstelling is belast, geldt het verlaagde tarief. Zie 10.3.13.6.

HOVO-onderwijs

De Rechtbank Noord-Nederland (nr. 18/104, ECLI:NL:RBNNE:2020:4084) heeft geoordeeld dat de vrijstelling voor voordrachten van toepassing is op het aanbieden van cursussen in het kader van Hoger Onderwijs Voor Ouderen (HOVO). Zie 12.13.4. De cursussen werden aangeboden op hbo- en universitair niveau voor personen van 50 jaar en ouder. De meeste cursussen werden gegeven in de vorm van een hoorcollege met soms een facultatief werkcollege. Volgens de rechtbank zijn de aangeboden cursussen duidelijk te onderscheiden van onderwijsdiensten. Bij onderwijsdiensten is er volgens de rechtbank sprake van de overdracht van kennis en kunde met het doel om vaardigheden aan te leren en de leerlingen de stof eigen te laten maken zodat zij die vaardigheden in hun latere maatschappelijke loopbaan kunnen gebruiken. Onderwijs wordt ook vaak afgesloten met een examen of een ander bewijs van verworven vaardigheden. Naar het oordeel van de rechtbank moeten de diensten worden aangemerkt als voordrachten die strekken tot de bevordering van de algemene ontwikkeling. De vormgeving en de inhoud van de HOVO-cursussen moeten dus volgens de rechtbank worden gekarakteriseerd als een reeks van btw-vrijgestelde voordrachten ofwel lezingen over een bepaald onderwerp. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

12.15 Componisten, schrijvers en journalisten

Art. 11, lid 1, onderdeel q, Wet OB

De diensten die componisten, schrijvers en journalisten verlenen als zelfstandig beroepsbeoefenaar of via een rechtspersoon (zie 12.1.2) zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Meestal zullen hun diensten bestaan uit de overdracht of de exploitatie van hun auteursrecht. Als een werk wordt uitgegeven, krijgt de auteur of de componist een vergoeding van de uitgever. Deze vergoeding is vrijgesteld. De exploitatie van het auteursrecht door de uitgever is volgens de Hoge Raad niet vrijgesteld. De uitgever die het werk – het auteursrecht – van componisten, schrijvers of journalisten 'doorverkoopt', moet hierover btw betalen (HR, nr. 34.020, ECLI:NL:HR:1990:AA2595).
Over de toepassing van de vrijstelling voor diensten door componisten, schrijvers en journalisten heeft de staatssecretaris van Financiën aanwijzingen gegeven (Besluit nr. CPP2005/2760M). Voor de uitleg van de begrippen 'componist', 'schrijver' en 'journalist' wordt veelal aangesloten bij de maatschappelijke opvattingen over die begrippen en bij de uitleg ervan in de rechtspraak.

Componist

Kenmerkend voor een componist is het beroepsmatig verrichten van scheppende arbeid op het gebied van de muziek, zoals het tot stand brengen van orkestwerken. Kunstenaarschap is niet vereist. Evenmin is een muziekopleiding (bijv. het conservatorium) een absoluut vereiste. Een producer van housemuziek is door Hof Den Haag niet als componist aangemerkt (nr. 99/02029, ECLI:NL:GHSGR:2001:BJ0803).
Componisten en tekstdichters sluiten vaak een exploitatiecontract met Buma/Stemra. Deze organisatie geeft dan namens de componist of tekstdichter toestemming het werk in het openbaar uit te voeren of op een geluidsdrager vast te leggen. De vergoeding die Buma/Stemra daarvoor ontvangt, verdeelt zij over de bij haar aangesloten rechthebbenden. De bedragen die componisten en tekstdichters van Buma/Stemra ontvangen, zijn vrijgesteld.

Schrijver (Besluit nr. CPP2005/2760M)

Vrijgesteld zijn de diensten die naar hun aard diensten door een schrijver zijn. Volgens de maatschappelijke opvattingen wordt onder een 'schrijver' verstaan een persoon die een gedachte-inhoud door middel van schriftelijke verspreiding aan iedereen bekendmaakt. Hof Leeuwarden heeft beslist dat het uitspreken van een grafrede bij een uitvaart niet is vrijgesteld, omdat 'het schrijven' is bedoeld voor een beperkt publiek (nr. 10/00267, ECLI:NL:GHLEE:2011:BT2425). De meest kenmerkende dienst van een schrijver bestaat dan ook uit de productie van manuscripten die de basis vormen voor de schriftelijke verspreiding van zijn gedachtegoed. De vrijstelling heeft echter een ruimer bereik. Zo behoort het samenstellen van een woordenboek ook tot de diensten van een schrijver, omdat het daarbij mede gaat om het verklaren van trefwoorden en het bedenken van voorbeeldzinnen. Deze werkzaamheden zijn aan te merken als het aan het papier toevertrouwen van een gedachte-inhoud.
Het *signeren van eigen werk* is een dienst door een schrijver. Ook het geven van voordrachten en lezingen alsmede optredens voor radio en televisie in talkshows of eigen programma's, waarbij de schrijver (nagenoeg) uitsluitend uit eigen werk voorleest of waarbij de schrijver (nagenoeg) uitsluitend vertelt over zijn eigen werk (bijv. over de inhoud), zijn diensten door een schrijver. Dat is niet het geval met andere voordrachten, lezingen en/of optredens voor radio en televisie (zoals de verzorging van een algemeen literair programma waarin niet nagenoeg uitsluitend of in het geheel geen aandacht aan het eigen werk van de schrijver wordt besteed).
Een schrijver die via *internet* de mogelijkheid biedt om de inhoud van door hem zelf geschreven boeken langs elektronische weg te ontvangen (downloaden), verricht een dienst door een schrijver. Het gelegenheid geven tot het downloaden van een door een ander geschreven boek is naar zijn aard geen dienst door een schrijver. Deze dienst is onderworpen aan het 9%-tarief. Zie 10.3.19. De diensten bestaande in het *vertalen* van werken van schrijvers, zoals een boek of een woordenboek, zijn diensten door een schrijver. De vrijstelling kan toepassing vinden ten aanzien van tekenaars van *politieke spotprenten* in dagbladen, weekbladen en andere periodieken als belanghebbenden daar prijs op stellen. Uit de gebruikmaking van deze faciliteit vloeit overigens voort dat in zoverre geen aanspraak kan worden gemaakt op aftrek van voorbelasting en evenmin van terugbetaling van die voorbelasting.
Het maken van *teksten* die *voor reclamedoeleinden* worden gebruikt, kan niet worden aangemerkt als een dienst door een schrijver. Hierbij is overigens niet van belang wie de tekst heeft geschreven, bijv. een journalist, romanschrijver of reclamebureau. Van een recla-

metekst is sprake als de tekst geschreven is om het publiek over een product of dienst te informeren, met het doel om de verkoop daarvan te bevorderen.
Hetzelfde geldt voor advertorials. Onder 'advertorials' wordt verstaan reclame in redactionele vorm. In de tekst wordt een product of een bedrijf op een positieve wervende wijze beschreven. Deze reclameboodschappen worden vaak in verhulde vorm gepresenteerd, bijv. in de vorm van een (wetenschappelijk) onderzoek, interview of artikel. Het schrijven van reclameteksten, inclusief advertorials, moet worden beschouwd als een dienst op het gebied van de reclame.

Journalist
Er is sprake van een dienst door een journalist als een inhoudelijke of redactionele bijdrage wordt geleverd aan een dagblad of tijdschrift of aan een in- of voorlichtend programma voor radio of televisie. Te denken valt aan de werkzaamheden van (zelfstandige) presentatoren voor radio en/of televisie. Deze werkzaamheden vallen slechts onder de vrijstelling als de presentatoren het uit te zenden nieuws geheel of in betekenende mate zelf hebben vergaard en/of samengesteld. Dit betekent dat bijv. spelleiders, quizmasters en dergelijke personen die voor radio en/of televisie optreden niet kunnen delen in de vrijstelling voor journalisten.

12.15.1 Auteurs-, reprorechten enz.

Het werk van auteurs en componisten is veelal wettelijk beschermd doordat dat werk niet zonder toestemming van de auteur of componist mag worden gebruikt in het openbaar of verder worden verspreid (waaronder het maken van kopieën). Auteurs en componisten (of diens uitgevers) hebben recht op een vergoeding als iemand zonder toestemming die wettelijke bescherming schendt. Verschillende organisaties, zoals Buma/Stemra (voor componisten), Stichting Reprorecht en Stichting PRO (voor auteurs) verzorgen het innen en daarna het verdelen van de vergoeding over de rechthebbenden. Het bedrag dat een auteur of componist ontvangt op grond van deze regeling vormt naar onze mening niet de vergoeding voor een prestatie. Er bestaat een onvoldoende rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Er is veeleer sprake van een schadevergoeding. Zie 7.2.7. Er is daarom geen sprake van een voor de heffing van btw belastbare prestatie.

LET OP Als een auteur of een componist met een gebruiker van diens werk een overeenkomst sluit over het gebruik en de daarmee samenhangende vergoeding, dan is wel sprake van een dienst. Deze dienst valt dan wel onder de vrijstelling.

12.16 Levering van roerende zaken uitsluitend gebruikt voor vrijgestelde prestaties of voor doeleinden waarvoor de aftrek is uitgesloten

Art. 11, lid 1, onderdeel r., Wet OB
Als een ondernemer in zijn bedrijf roerende zaken *uitsluitend* heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties of voor doeleinden waarvoor de aftrek is uitgesloten, is de levering van die zaken vrijgesteld van omzetbelasting. De vrijstelling geldt uitsluitend als de verkoper ter zake van de voorafgaande aankoop van de roerende zaken geen omzetbelasting in aftrek heeft gebracht. Vgl. HvJ EU, *'Jyske Finans'*, zaak C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753. Als een ondernemer de goederen verkoopt aan een handelaar, kan deze handelaar bij doorverkoop de margeregeling toepassen. Zie 28.1.3.
Ook al geldt de vrijstelling, toch moet bij de verkoop een factuur (zonder btw uiteraard) worden uitgereikt. Zie 28.1.3.
Als goederen ook voor belaste prestaties zijn gebruikt, is de levering belast. Als de levering plaatsvindt binnen vier jaar na het boekjaar van eerste ingebruikneming, bestaat er, als het gaat om investeringsgoederen, recht op een aanvullende aftrek van voorbelasting. Zie 13.4.6.

12.17 Levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk

Art. 11, lid 1, onderdeel s., Wet OB
Vrijgesteld is de levering van menselijke organen, menselijk bloed (zgn. vol bloed) en moedermelk. De vrijstelling geldt ook voor menselijk bot voor transplantatiedoeleinden en menselijke weefseltransplantaten, zoals hersen- en oorvliezen, gewrichtsbanden, kraakbeen, botblokjes en zgn. botchips (Besluit nr. VB96/902). Dit besluit uit 1998 is formeel ingetrokken omdat het beschrijvend/casuïstisch van karakter is (Besluit nr. BLKB2011/566M). De staatssecretaris van Financiën heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. Er kan naar onze mening dan ook nog steeds een beroep op worden gedaan. Ook de levering van uit menselijk bloed gewonnen bloedplasma is vrijgesteld. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de vrijstelling alleen geldt voor bloedplasma dat daadwerkelijk is bestemd voor rechtstreeks therapeutisch gebruik (*'TMD'*, zaak C-412/15, ECLI:EU:C:2016:738). Voor bloedplasma dat uitsluitend is bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen geldt de vrijstelling dus niet.
Uit bloedplasma bereide producten zijn soms belast met 9% btw. Zie 10.2.5.1. Het enkele vervoer van menselijke organen en bij mensen afgenomen monsters is volgens het Hof van Justitie niet vrijgesteld (*'De Fruytier'*, zaak C-237/09, ECLI:EU:C:2010:316).

12.18 Diensten door werkgevers- en werknemersorganisaties, politieke en dergelijke organisaties

Art. 11, leden 1, onderdeel t., en 2, Wet OB

Van omzetbelasting zijn vrijgesteld de diensten en de daarmee nauw samenhangende leveringen door:

a. werkgevers- en werknemersorganisaties;
b. organisaties van politieke, godsdienstige, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke of liefdadige aard.

Nauw samenhangende handelingen zijn echter van de vrijstelling uitgesloten:

a. als zij niet onontbeerlijk zijn voor de hiervóór genoemde vrijgestelde hoofdprestaties;
b. als zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

De vrijstelling geldt alleen als:

- de diensten en leveringen worden verricht aan de *leden* tegen een statutair vastgestelde contributie;
- de organisatie *geen winst* beoogt. Zie 12.1.3.

***LET OP** Naast werkgeversorganisaties zijn er ook ondernemersverenigingen, zoals winkeliers of branchegenoten, die in een bepaald winkel- of industriegebied samenwerken. Voor hen is een bijzondere regeling getroffen om btw in aftrek te kunnen brengen. Zie 18.2.4.2.*

12.18.1 Werkgevers- en werknemersorganisaties

Over toepassing van de vrijstelling heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2015/1360M). De vrijstelling geldt voor organisaties van werkgevers, werknemers, vrijberoepsbeoefenaren en ondernemers, die tot doel hebben de collectieve belangen van hun leden te behartigen. Bij collectieve belangenbehartiging gaat het om het vertegenwoordigen van de leden tijdens onderhandelingen met derden, zoals cao-onderhandelingen tussen werkgevers- en werknemersorganisaties, overleg in advies- en overlegorganen (bijv. de SER en Stichting van de Arbeid) en overleg dat lokale ondernemersverenigingen voeren met gemeenten. De vrijstelling is *niet* van toepassing op diensten verricht aan individuele leden, zoals bedrijfseconomische adviezen, secretariaatswerkzaamheden of het uitlenen van personeel. Deze diensten zijn belast, ook als zij worden gefinancierd via de contributie. Verder geldt de vrijstelling alleen als de betrokken organisaties met de vrijgestelde prestaties geen winst beogen.

Goedgekeurd is dat de toepassing van de vrijstelling ook afhankelijk is van de volgende twee voorwaarden:

- het beheer en bestuur van de betrokken organisaties vindt in hoofdzaak plaats op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die zelf geen rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de organisatie;
- de vrijstelling leidt niet tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemers die aan de btw-heffing

Als de organisaties niet voldoen aan (een van) de hiervóór bedoelde voorwaarden, worden zij voor de diensten aan hun leden belast. De voorwaarde van vrijwillig beheer en bestuur betekent niet dat de betrokken organisatie geen betaald personeel in dienst mag hebben. Doorslaggevend is dat de personen die rechtstreeks zijn belast met het beheer en bestuur van de instelling geen bezoldiging ontvangen. (Het niet voldoen aan de voorwaarden door werkgeversorganisaties is gunstig als hun leden belaste ondernemers zijn met recht op aftrek van voorbelasting.)

Als de organisaties voor bepaalde diensten jegens hun leden niet onder de in dit punt behandelde vrijstelling vallen, kunnen deze organisaties voor deze diensten mogelijk de 'koepelvrijstelling' toepassen (art. 11, lid 1, onderdeel u., Wet OB). Zie 12.19

12.18.2 Ledenbladen van werknemersorganisaties

Goedgekeurd is dat er geen omzetbelasting wordt geheven bij de levering van ledenbladen door drukkerijen aan werknemersorganisaties. Toegestaan is dat de drukkerijen voor deze levering aftrek van omzetbelasting hebben (aftrek van voorbelasting bij de drukkerijen bij de hiervóór bedoelde levering blijft in stand). Onder werknemersorganisaties vallen ook de overkoepelende organen van deze organisaties. Als werknemersorganisaties de ledenbladen zelf drukken en vervolgens aan hun leden leveren, is de hiervóór beschreven goedkeuring ook van toepassing (Besluit nr. BLKB2015/1360M).

12.19 Koepelvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel u., Wet OB

Bedrijven en organisaties besluiten soms tot samenwerking door bepaalde werkzaamheden uit te besteden aan een samenwerkingsverband dat zij daartoe hebben opgericht. In bijv. de sociale sfeer kunnen worden genoemd samenwerkingsverbanden van ziekenhuizen, organisaties voor welzijnszorg, onderwijsinstellingen enz. Met de samenwerking (die bijv. op vaktechnisch of administratief terrein kan liggen) wordt gestreefd naar een efficiëntere werkwijze.

De deelnemers van dergelijke samenwerkingsverbanden verrichten doorgaans vrijgestelde prestaties of zijn geen ondernemer. Om te voorkomen dat de deelnemers met een hogere belastingdruk worden geconfronteerd als zij het samenwerkingsverband voor hen een aantal werkzaamheden laten uitvoeren in plaats van diezelfde handeling zelf te verrichten, kan de zgn. koepelvrijstelling van toepassing zijn op de diensten van dat samenwerkingsverband. Aan de toepassing van deze vrijstelling zijn de volgende voorwaarden verbonden

at om diensten die een zelfstandige groepering (hierna: de koepel) verricht aan de deelnemers van de groe 12.19.1

- De diensten van de koepel worden rechtstreeks gebruikt voor de vrijgestelde of als niet-ondernemer verrichte di deelnemer van de koepel. Zie 12.19.2.
- De vrijstelling mag niet leiden tot verstoring van de concurrentie. Zie 12.19.3.
- De vergoeding voor de diensten van de koepel mag uitsluitend bestaan in 'het aandeel van de deelnemer in de kos Zie 12.19.4.

12.19.1 Koepelvrijstelling: 'groepering'

Art. 9 Uitv.besl. OB

De 'groepering'

De koepelvrijstelling kan alleen van toepassing zijn als de diensten worden verricht door een groepering van natuurlijke of rechtspersonen. De advocaat-generaal (A-G) bij het Hof van Justitie heeft geconcludeerd (zaak nr. C-77/19, *'Kaplan International Colleges UK Ltd.'*, ECLI:EU:C:2020:302) dat de koepelvrijstelling niet van toepassing is op een groepering die in het buitenland is gevestigd, en dus niet over de grenzen van de eigen EU-lidstaat werkt.
Het moet voor een 'groepering' gaan om een zelfstandige entiteit, die als (btw-)ondernemer diensten aan de leden verricht. Zo'n groepering kan zelf ook een rechtspersoon (bijv. een stichting) zijn. Voor deze vrijstelling geldt als voorwaarde dat het lid zeggenschap heeft over de omvang, de aard en de voorwaarden van de samenwerking binnen de groepering (Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 16/00483 t/m 16/00400 en 16/00497 t/m 16/00502, ECLI:NL:GHARL:2017:5577).
Volgens de wettelijke regeling vallen alleen bepaalde diensten van de volgende samenwerkingsverbanden onder de vrijstelling.

a. instellingen die op grond van de Woningwet werkzaam zijn in het belang van de volkshuisvesting, *voor zover* de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het beheer of het onderhoud van Woningwet- of premiewoningen;
b. vervallen;
c. verplegings- en verzorgingsinstellingen die zijn vrijgesteld op grond van het vermelde in 12.2, *voor zover* de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de prestaties. Medisch onderzoek door een samenwerkingsverband van verplegings- en verzorgingsinstellingen voor de leden is vrijgesteld, mits het onderzoek plaatsvindt in direct verband met de behandeling van personen door artsen. Voor de toepassing van de vrijstelling is niet van belang of de onderzochte persoon in een ziekenhuis of dergelijke inrichting is opgenomen. Ook het onderzoek in verband met de behandeling van personen die niet in een ziekenhuis e.d. zijn opgenomen, is vrijgesteld. Zie 12.5.7. Verder is goedgekeurd dat de vrijstelling ook wordt toegepast op de verstrekking van genees- en verbandmiddelen door samenwerkingsverbanden van verplegings- en verzorgingsinstellingen. Diensten van het samenwerkingsverband bestaande uit wasverzorging, het verzorgen van de loonadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie zijn echter steeds *belast*;
d. kruisverenigingen die zijn vrijgesteld op grond van het vermelde in 12.5.2, onder *b.*, post 1, *voor zover* de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de prestaties;
e. andere dan hiervóór genoemde personen of lichamen die prestaties verrichten die zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn, *voor zover* de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de prestaties. Diensten van het samenwerkingsverband bestaande uit het verzorgen van de loonadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie zijn echter steeds *belast*.

Verhouding Wet OB vs. BTW-Richtlijn inzake koepelvrijstelling (1)

Voor sommige samenwerkingsverbanden (koepels) is de vrijstelling beperkt tot bepaalde handelingen. Een koepel van verplegings- en verzorgingsinstellingen is bijv. alleen vrijgesteld voor de diensten die rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de vrijgestelde verplegings- en verzorgingsdiensten. De onder *e.* hiervóór vallende koepels zijn echter vrijgesteld voor al hun prestaties voor de deelnemers, met uitzondering van het verzorgen van de loonadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie. Dit betekent dat een onder *e.* vallende koepel een ruimer beroep op de vrijstelling kan doen dan bijv. een koepel van verplegings- en verzorgingsinstellingen (*c.*). Wij zijn van mening dat de onder *a.*, *c.* en *d.* hiervóór genoemde koepels ook een beroep kunnen doen op de vrijstelling genoemd onder *e.* voor de diensten die zij voor de aangesloten instellingen verrichten.
Een uitzondering hierop geldt voor de diensten die voor de betrokken categorie van koepels uitdrukkelijk van de vrijstelling zijn uitgezonderd (zie 12.19.3). Zo kan naar ons oordeel een koepel van verplegings- en verzorgingsinstellingen (*c*) ook een beroep doen op de vrijstelling genoemd onder *e.* voor bijv. het onderhoud van roerende en onroerende zaken. Een koepel van verplegings- en verzorgingsinstellingen kan de vrijstelling genoemd onder *e.* echter niet toepassen voor bijv. de wasverzorging. Deze dienst is namelijk uitgezonderd van de vrijstelling genoemd onder *c.*

Verhouding Wet OB vs. BTW-Richtlijn inzake koepelvrijstelling (2)

Het Hof van Justitie (*'Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie'*, zaak nr. C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718) heeft geoordeeld dat de koepelvrijstelling alleen van toepassing kan zijn als de leden van de koepel bepaalde activiteiten van algemeen belang verrichten. Het moet dan gaan om activiteiten zoals genoemd in art. 132 BTW-Richtlijn. Het gaat dan om diensten die vallen onder vrijstellingen zoals de vrijstelling voor jeugdwerk, de verpleeg- en verzorgvrijstelling, de sportvrijstelling, de sociale en culturele vrijstelling, [illegible] ijstelling. De koepelvrijstelling kan dus niet van toepassing zijn als de leden van het samenwerkingsverband bijv. verzekeringsdiensten aanbieden. Zolang de tekst van de nationale Wet OB op dit onderdeel niet is aangepast, blijft de vrijstelling (ondanks de uitspraak van het Hof van Justitie) van toepassing. De staatssecretaris heeft op 7 juni 2018 mondeling aan de Tweede Kamer meegedeeld dat de (per 1 januari 2019) voorgenomen wetswijziging is opgeschort (http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/nieuws/2018/06/07/staatssecretaris-snel-zet-zich-in-voor-btw-koepelvrijstelling).

12.19.2 Koepelvrijstelling: welke diensten?

Art. 11, lid 1, onderdeel u, Wet OB

Diensten aan de deelnemers

De koepelvrijstelling ziet alleen op de diensten die het samenwerkingsverband (de koepel) verricht aan de personen die behoren tot de groepering (deelnemers). Zie 12.19.1. Het Hof van Justitie heeft beslist dat de vrijstelling ook kan worden toegepast op diensten die de koepel verricht ten behoeve van één of enkele deelnemers (*'Stichting CBR'*, zaak nr. C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713). Zie ook HR, nr. 40.904bis, ECLI:NL:HR:2009:BJ7925. Toepassing van de vrijstelling is dus niet voorbehouden aan werkzaamheden van de groeperingen ten behoeve van hun deelnemers gezamenlijk. Het Hof van Justitie heeft bovendien beslist dat voor de toepassing van de vrijstelling niet de voorwaarde mag worden gesteld dat uitsluitend diensten worden verleend aan deelnemers (*'Infohos'*, zaak C-400/18 ECLI:EU:C:2019:992). Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak nr. C-77/19, *'Kaplan International Colleges UK Ltd.'*, ECLI:EU:C:2020:934) dat de koepelvrijstelling niet van toepassing is als de deelnemers van de koepel eveneens onderdeel zijn van een fiscale eenheid btw (zie 5.3) samen met ondernemers die geen lid zijn van dezelfde koepel. Voor de koepelvrijstelling gelden echter wel voorwaarden aan het gebruik door de deelnemer(s) van de dienst die de deelnemer afneemt van de koepel ('rechtstreeks verband' en 'gebruik voor niet-belast(bar)e handelingen'). Zie hierna.

Rechtstreeks verband met de uitgaande diensten van de deelnemer

De door het samenwerkingsverband ('de koepel') aan de deelnemers verleende diensten zijn *rechtstreeks* nodig voor het verrichten van de prestaties door de deelnemers aan derden. Hiervan is volgens het Hof Den Bosch geen sprake bij een vereniging van medisch specialisten die voor haar deelnemers de volgende werkzaamheden verricht: het voeren van overleg met zorgverzekeraars en het ziekenhuis, het innen van vorderingen bij zorgverzekeraars en het doorbetalen daarvan aan haar leden, het verzenden van declaraties aan zorgverzekeraars en particulieren en het maken van een rekening-courantoverzicht voor haar leden. Deze administratieve prestaties komen pas aan de orde als de specialisten hun medische diensten hebben verricht. Zij zijn dus niet rechtstreeks nodig voor de medische diensten (Hof Den Bosch, nr. 00/02713, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA7480). In de situatie waarbij een vereniging van artsen en studenten geneeskunde de volgende diensten verrichtte: erkenning van opleiders, registratie in een opleidingsregister, (her)registratie in een profielregister en (her)registratie in een specialistenregister, heeft het Hof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld dat die diensten niet rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van vrijgestelde medische prestaties, omdat de bevoegdheid om als arts te kunnen werken niet afhankelijk is van het register van belanghebbenden (nrs. 16/00483 t/m 16/00488 en 16/00497 t/m 16/00502, ECLI:NL:GHARL:2017:5577). Tegen deze beslissing is hoger beroep in cassatie ingesteld. De advocaat-generaal (A-G) bij de Hoge Raad is net als het hof van mening dat de koepelvrijstelling niet van toepassing is (nr. 17/03824, ECLI:NL:PHR:2018:1453). De A-G concludeerde daarbij onder meer dat de vereniging (de koepel) namelijk niet alleen diensten aan de tot de groepering behorende leden (beroepsverenigingen) verrichtte, maar ook aan de getrapte leden (leden van de beroepsverenigingen). De Hoge Raad heeft op andere gronden dan de A-G geoordeeld dat de koepelvrijsteling niet van toepassing is (nr. 17/03824, ECLI:NL:HR:2019:1174). Volgens de Hoge Raad is namelijk niet voldaan aan de voorwaarde dat de vereniging (de koepel) het precieze aandeel in de gemeenschappelijke uitgaven aan de deelnemers moet doorberekenen. Zie 12.19.4. Rechtbank Den Haag (nr. 19/3463, ECLI:NL:RBDHA:2020:7544) heeft in de situatie dat een samenwerkingsverband van een aantal schoolbesturen in het basisonderwijs een pool van leerkrachten beheerde die ingezet konden worden bij één van de aangesloten basisscholen (de leden), geoordeeld dat de koepelvrijstelling van toepassing is. Volgens de rechtbank waren de diensten van het samenwerkingsverband rechtstreeks nodig voor de onderwijsprestaties van de scholen, aangezien de leden geen diensten zouden afnemen indien zij geen onderwijstaken zouden verzorgen en dat de diensten ook niet aan de leden zouden zijn verricht, indien deze geen onderwijstaken zouden verrichten. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

De deelnemer gebruikt de dienst uitsluitend voor zijn vrijgestelde prestatie of prestatie als niet-ondernemer

De deelnemer van de koepel moet de van de koepel afgenomen dienst uitsluitend gebruiken voor prestaties die voor de deelnemer zijn vrijgesteld of voor prestaties die de deelnemer als niet-ondernemer verricht (zie ook HvJ EU, *'Commissie tegen Luxemburg'*, zaak C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333).

Het komt voor dat één of meerdere deelnemers belaste diensten verrichten. Voor een specifieke situatie had de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat de diensten van het samenwerkingsverband aan de andere deelnemers toch onder de koepelvrijstelling vielen (Besluit nr. CPP2006/2572M). Die goedkeuring is ingetrokken (Besluit nr. BLKB2015/1360M) omdat daar volgens de staatssecretaris geen basis voor bestaat in de BTW-Richtlijn. In deze situatie (leden met belaste diensten) is, naar het oordeel van de staatssecretaris, de koepelvrijstelling dus ook niet voor de andere deelnemers van toepassing.

12.19.3 Koepelvrijstelling: (geen) verstoring concurrentie

Art. 9a Uitv.besch. OB

ewezen als zijnde concurrentieverstorend (waardoor de koepelvrijstelling niet van toepassing is).

a. Het ter beschikking stellen van personeel.

b. De volgende diensten op het gebied van de automatisering:
- het ontwikkelen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
- het voor die systemen ontwikkelen van programmatuur en het ter beschikking stellen daarvan;
- het begeleiden van dan wel het leidinggeven aan de toepassing van de hiervóór bedoelde systemen;
- het ter beschikking stellen van computerapparatuur.

c. Advisering, begeleiding, onderzoek en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen. Zie 13.5. Hierbij gaat het o.m. om:
- het opstellen van uitgangspunten waaraan de onderhoudsplanning moet voldoen;
- het inventariseren en inspecteren van gebouwen ter advisering van de te treffen onderhoudsmaatregelen;
- het opstellen van kostenbegrotingen;
- het opstellen van onderhoudsrapporten (onderhoudsbehoefte);
- het adviseren over toe te passen materialen;
- het begeleiden van de uitvoering van onderhouds- en verbeteringswerkzaamheden;
- het opstellen van een programma van eisen voor groot onderhoud en renovatie;
- het verrichten van onderzoek verband houdende met de instandhouding van woningen en gebouwen;
- het verzorgen van opleidingen op het terrein van onderhoudsbeheersing.

d. Expertisewerkzaamheden: onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzekering of een schadegeval.

e. Het verlenen van bijstand als bedoeld in art. 14, lid 3, Arbeidsomstandighedenwet 1998. Hierdoor zijn de prestaties van onafhankelijke deskundigen en arbodiensten waarvan werkgevers op grond van de Arbeidsomstandighedenwet gebruikmaken niet onder de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden kunnen vallen. Deze prestaties liggen voornamelijk op het terrein van de advisering. Wel kan in voorkomende gevallen de vrijstelling voor prestaties van (para)medici gelden. Zie 12.6.8.

f. Werkzaamheden met betrekking tot de pensioenadministratie.

g. Het adviseren en ondersteunen van paritaire organisaties. Het gaat hier om dienstverlening ten behoeve van bijv. medezeggenschaps- en ondernemingsraden. Denk aan dienstverlening en secretariaatvoering op het gebied van arbeidsverhoudingen en arbeidsvoorwaarden, dienstverlening in het kader van cao-overleggen, dienstverlening ten aanzien van fondsen (zoals arbeidsmarktfondsen) en dienstverlening aan medezeggenschapsorganen.

12.19.4 Koepelvrijstelling: aandeel in de kosten

De door de koepel gevraagde vergoeding bedraagt niet meer dan het aandeel van de desbetreffende deelnemers in de gezamenlijke kosten van de koepel. In art. 132, lid 1, onderdeel f, BTW-Richtlijn wordt deze voorwaarde als volgt geformuleerd: '*Wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven*'. De Hoge Raad heeft geoordeeld over een zaak waarbij een vereniging van artsen en studenten geneeskunde (de koepel) niet het precieze aandeel van ieder lid (deelnemer) in de gemeenschappelijke uitgaven doorberekende, maar een vaste vergoeding in rekening bracht (nr. 17/03824, ECLI:NL:HR:2019:1174). Hij oordeelde (onder de verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie in de zaak '*Stichting CBIT*', nr. C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713, punt 32 en 30) dat dan niet is voldaan aan deze voorwaarde, met als gevolg dat de koepelvrijstelling niet kon worden toegepast door de vereniging. Zie ook 12.19.2.

12.20 Fondswervingsvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel v., Wet OB

Veel organisaties verrichten naast hun, vrijgestelde, hoofdactiviteiten bepaalde nevenactiviteiten om financiële steun te verkrijgen voor de eigen organisatie. Deze nevenactiviteiten vallen doorgaans niet onder de vrijstelling zoals die geldt voor hun hoofdactiviteiten. Er geldt echter een aparte vrijstelling voor fondswervende activiteiten. Op die manier wordt voorkomen dat deze organisaties alleen voor hun fondswerving in de btw-heffing worden betrokken. Voor deze vrijstelling gelden voorwaarden. Zie 12.20.1. De omzet in de kantine is ook aan te merken als een voorbeeld van de hier bedoelde nevenactiviteiten. Voor die omzet bestaat een bijzondere regeling. Zie ook 25.2.

12.20.1 Fondswervingsvrijstelling: de voorwaarden

Art. 11, lid 1, onderdeel v., Wet OB; art. 7a Uitv.besch. OB

Aard van de hoofdactiviteiten

De fondswervingsvrijstelling is alleen van toepassing als op de hoofdactiviteiten van de organisatie, die zij als ondernemer verricht, een van de volgende vrijstellingen van toepassing is:
- het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen. Zie 12.9
- het verlenen van diensten aan de jeugd. Zie 12.13
- het verlenen van diensten aan sportverenigingen of de leden daarvan. Zie 12.14
- leveringen en diensten van sociale of culturele aard. Zie 12.15
- het wettelijk geregeld onderwijs. Zie 12.12
- [illegible] rlenen van diensten aan leden van werkgeversorganisaties enz. Zie 12.18

Fondswerving door anderen is belast met btw tenzij sprake is van een bijzonder evenement of actie voor het goede (charitatieve) doel. Zie 12.25.

Aard van de fondswervende activiteiten

Over de toepassing van de vrijstelling voor fondswerving heeft de staatssecretaris van Financiën aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2013/2001M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. 2018-25921). Deze zijn hierna verwerkt.

Onder 'fondswerving' wordt verstaan het verrichten van leveringen en diensten van bijkomstige aard, voorzover die leveringen en diensten voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun. De staatssecretaris heeft de volgende voorbeelden gegeven van fondswervende *diensten*:

- entreegelden voor uitvoeringen, wedstrijden, toertochten of fancy fairs;
- het tegen vergoeding reclame maken voor een boekleverancier en het bieden van ondersteuning bij distributie va scholen;
- het tegen vergoeding toestaan van plaatsing van een zendmast op het terrein van de organisatie;
- het maken van reclame voor ondernemers, veelal als tegenprestatie voor sponsoring. Hierbij maakt het niet uit of de sponsoring bestaat uit geld of goederen (bijv. sportkleding);
- de verhuur van lig- en bergplaatsen aan passanten van een watersportvereniging. Hieronder is ook begrepen he hangende gelegenheid geven tot parkeren van voertuigen.

Het uitlenen/detacheren van personeel kan niet als een fondswervende dienst worden aangemerkt. Ook het verstrekken van bladen ter informatie van de leden of aangeslotenen over de eigen activiteiten van een organisatie zoals bedoeld in de vrijstellingsbepaling wordt niet aangemerkt als fondswerving. Als het verstrekken van de informatie echter een bijkomstige activiteit is in de totaliteit van de aan de leden verleende diensten, gaat de verstrekking van het clubblad volgens de staatssecretaris op in de vrijgestelde activiteiten van de vereniging.

Drempelbedragen

Bij de fondswerving wordt onderscheid gemaakt tussen leveringen van goederen en het verrichten van diensten.

Voor zowel leveringen van goederen als het verrichten van diensten geldt dat de vrijstelling alleen van toepassing is als de ontvangsten beneden een bepaald *grensbedrag* blijven. Voor *leveringen van goederen* mogen de ontvangsten niet meer bedragen dan € 68 067 per jaar; voor *het verrichten van diensten* niet meer dan € 22 689, waarbij voor sportorganisaties een grensbedrag van € 50 000 per jaar geldt. Zie ook 12.4.7.

De grensbedragen voor leveringen en diensten gelden onafhankelijk van elkaar. Dit betekent dat als een van deze grensbedragen wordt overschreden, alleen die ontvangsten in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken.

Overschrijdt een organisatie één of beide grenzen als gevolg van bijzondere eenmalige omstandigheden, dan kan heffing in dat jaar achterwege blijven (Besluit nr. BLKB2013/2001M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. 2018-25921). Dit geldt ook als er sprake is van een overschrijding die redelijkerwijs voor een bepaald jaar niet was te voorzien. Als zich dan echter het volgende jaar opnieuw een overschrijding voordoet, moet in dat jaar in elk geval heffing plaatsvinden. Als een grensbedrag gedurende een boekjaar wordt gewijzigd, moet het grensbedrag voor dat boekjaar naar tijdsgelang worden berekend op basis van beide in het boekjaar geldende bedragen.

Verkoop loten voor de Grote Clubactie, Lotto- en Totodeelname

De staatssecretaris heeft goedgekeurd (Besluit nr. BLKB2013/2001M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. 2018-25921) dat organisaties niet in de heffing van omzetbelasting worden betrokken voor de wederverkoop van Lotto, Toto en loten voor de Grote Clubactie, ongeacht de hiermee behaalde opbrengst. Hierbij geldt de voorwaarde dat ter zake geen voorbelasting in aftrek wordt gebracht. De opbrengst van deze (weder)verkoop blijft buiten beschouwing bij de beoordeling of grensbedragen voor fondswervende prestaties door de desbetreffende vereniging worden overschreden. Giften, donaties en contributies (zonder expliciete tegenprestatie) moeten voor de grensbedragen evenmin worden meegerekend.

12.21 Kinderopvangvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel w., Wet OB

De volgende vormen van kinderopvang vallen onder de vrijstelling:

a. kinderopvang in een geregistreerd kindercentrum;
b. kinderopvang door gastouders;
c. tussenschoolse opvang.

Ad a. Kinderopvang in een kindercentrum valt onder de vrijstelling als het kindercentrum is geregistreerd overeenkomstig de Wet kinderopvang en ook voor het overige wordt voldaan aan de in die wet gestelde eisen. Een kindercentrum is een voorziening waar kinderopvang plaatsvindt, anders dan gastouderopvang.

De kinderopvang waar het hier om gaat, is het bedrijfsmatig of anders dan om niet verzorgen en opvoeden van kinderen tot de eerste dag van de maand waarop het voortgezet onderwijs voor die kinderen begint (art. 1.1, lid 1, Wet kinderopvang). Hieronder vallen ook de *dagopvang* (opvang tot de leeftijd waarop kinderen basisonderwijs volgen) en de *buitenschoolse opvang* (opvang voor of na de dagelijkse basisschooltijd en gedurende vrije dagen of middagen en in de schoolvakanties). De begrippen 'dagopvang' en 'buitenschoolse opvang' zijn omschreven in art. 1, onderdelen b. en c., Besluit kinderopvangtoeslag.

Ad b. Gastouderopvang valt onder de vrijstelling als de opvang plaatsvindt door tussenkomst van een overeenkomstig de Wet kinderopvang geregistreerd gastouderbureau en ook voor het overige wordt voldaan aan de in die wet gestelde eisen. Gastouderopvang is kinderopvang in een gezinssituatie door een ander dan degene die als ouder aanspraak kan maken op een kinderopvangtoeslag, bestaande in de gelijktijdige opvang van ten hoogste zes kinderen. De opvang vindt dan plaats op het woonadres van de gastouder en/of op het woonadres van een van de ouders van die kinderen (art. 1.1, lid 1, Wet kinderopvang).
Een gastouderbureau is een organisatie die gastouderopvang tot stand brengt en begeleidt. De vrijstelling van omzetbelasting is niet van toepassing op de opvang van kinderen die rechtstreeks, dus zonder tussenkomst van het geregistreerde gastouderbureau, bij een gastouder zijn geplaatst. De vrijstelling is ook niet van toepassing als meer dan zes kinderen tegelijkertijd worden opgevangen.

Ad c. Tussenschoolse opvang valt weliswaar niet onder de Wet kinderopvang, maar het is wel vrijgesteld van btw. Tussenschoolse opvang is het toezicht houden op schoolgaande kinderen dat zich beperkt tot het toezicht tijdens de middagpauze (art. 1.1, lid 2, onderdeel a., Wet kinderopvang).

12.2.1.1 Kinderopvangvrijstelling: bemiddelingsdiensten

Volgens de nationale Wet OB geldt de vrijstelling niet voor bemiddeling bij kinderopvang. De vrijstelling voor kinderopvang is echter gebaseerd op art. 132, lid 1, onderdelen g. en h., BTW Richtlijn. Zie 12.5 voor de tekst van deze onderdelen. Volgens het Hof van Justitie valt bemiddeling bij kinderopvang onder de vrijstelling als ('*Stg. Kinderopvang Enschede*', zaak C-415/04, ECLI:EU:C:2006:95):

- de kinderopvang zelf aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoet;
- deze dienst van zodanige aard of kwaliteit is dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst zouden kunn zonder de bemiddeling;
- de bemiddelingsdienst niet in hoofdzaak ertoe strekt de dienstverrichter extra opbrengsten te verschaffen door di handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die zijn belast met btw.

De Hoge Raad heeft in navolging van het arrest van het Hof van Justitie geoordeeld dat de bemiddelingsactiviteiten bij gastouderopvang door het kindercentrum zijn vrijgesteld als de kinderopvang waarbij wordt bemiddeld zelf is vrijgesteld en de bemiddelende diensten door het kindercentrum van zodanige aard of kwaliteit zijn dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden kunnen zijn zonder die bemiddelende dienst (nr. 37.137L, ECLI:NL:HR:2007:BB6880).
Dat laatste is volgens de Hoge Raad het geval als het kindercentrum bij de bemiddelende dienst:

- de gastouders op kwaliteit toetst voordat ze in hun bestand op te nemen;
- de potentiële gastouders op zijn kosten een speciale cursus laat volgen;
- gesprekken door een speciale medewerker laat voeren met vraagouders over hun wensen;
- de op basis van die gesprekken verzamelde gegevens inbrengt in een computersysteem, waarmee wordt nagegaa het best past bij de betrokken vraagouders;
- de mogelijkheid biedt na verloop van enige tijd andere gastouders in te zetten.

Een geregistreerd kindercentrum dat zich *naast* het verrichten van daadwerkelijke kinderopvang bezighoudt met diensten bestaande in de bemiddeling bij gastouderopvang is vrijgesteld van omzetbelasting als de bemiddeling wordt verricht zoals hiervóór omschreven in het door de Hoge Raad beslist geval. Een gastouderbureau dat *uitsluitend* diensten verricht bestaande in de bemiddeling bij gastouderopvang kan niet delen in de vrijstelling voor kinderopvang. Goedgekeurd is echter dat de bemiddelingsdiensten door een overeenkomstig de, toenmalige, Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen (thans: Wet kinderopvang) geregistreerd gastouderbureau dat geen deel uitmaakt van een kindercentrum eveneens in de vrijstelling voor kinderopvang kunnen delen, voor zover het gaat om diensten die gelijk zijn aan de dienstverlening door het kindercentrum in het door de Hoge Raad beslist geval. Dit betekent dat als zo'n gastouderbureau aan de door de Hoge Raad geformuleerde kwaliteitseisen voldoet, de vrijstelling kan worden toegepast op de bemiddelingsdiensten (Besluit nr. CPP2008/1894M).
Van bemiddeling is geen sprake als een tussenpersoon op eigen naam overeenkomsten afsluit met kinderdagverblijven of gastouders en daar voor derden (opdrachtgevers) kinderen plaatst. De vergoeding die de tussenpersoon aan de opdrachtgever in rekening brengt (het bedrag dat zij aan de kinderopvangorganisaties moet betalen vermeerderd met een bemiddelingstarief), valt geheel onder de vrijstelling voor kinderopvang. In deze situatie wordt de tussenpersoon aangemerkt als een commissionair of dergelijke ondernemer. Dit houdt in dat de tussenpersoon dezelfde dienst verricht als die welke aan hem wordt verricht en dat er geen sprake is van een aparte bemiddelingsdienst. Zie 7.2.2. Nu de dienst aan de tussenpersoon onder de vrijstelling voor kinderopvang valt, geldt dit ook voor de dienst die de tussenpersoon aan de opdrachtgever verricht, ook al verricht de tussenpersoon zelf geen daadwerkelijke kinderopvang (HR, nr. 37.939, ECLI:NL:HR:2004:AI0673).
Hof Arnhem heeft beslist dat het tegen vergoeding aanvragen van kinderopvangtoeslagen niet is vrijgesteld. Daarnaast oordeelde het hof dat van het aanvragen van kinderopvangtoeslagen niet kan worden gezegd dat deze van zodanige aard of kwaliteit zijn dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden zijn als deze dienst zou ontbreken (Hof Arnhem, nr. 11/00646, ECLI:NL:GHARL:2013:CA0378).

12.22 Rechtswinkels

Rechtswinkels (ook wel 'wetswinkels' genoemd) zijn organisaties (vaak stichtingen) die zich in hoofdzaak ten doel stellen het – *zonder winstoogmerk* – geven van juridische adviezen aan on- en minvermogenden, alsmede het begeleiden en verwijzen van personen die juridische hulp hebben ingeroepen. De adviezen worden meestal gratis of tegen een lage vergoeding verstrekt. Soms wordt ook bijstand verleend in gerechtelijke procedures. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat voldoening van omzetbelasting achterwege kan blijven (Besluit nr. CPP2001/2153M). Hieraan zijn als voorwaarden verbonden dat:

- de vergoeding per dienst niet meer mag bedragen dan € 5
- de rechtswinkel moet afzien van het recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting

12.23 Dierenasiels

Voor de opvang van zwervende en/of noodlijdende dieren heeft de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 279-15321) het volgende goedgekeurd. Bij organisaties op het gebied van de dierenbescherming – die *geen winst beogen of maken* – kunnen ter zake van de exploitatie van een asiel de navolgende prestaties buiten de heffing blijven:

- opname van zwervende en/of noodlijdende huisdieren en de daarbij behorende behandeling, waaronder de opname (al dan niet tegen vergoeding) van dieren die door de eigenaren worden afgestaan,
- herplaatsing (in welke juridische vorm dan ook, dus ook verkoop) van deze dieren;
- doden van deze dieren (de verkoop van de gedode dieren daaronder begrepen).

De voorbelasting die betrekking heeft op de hiervóór genoemde prestaties komt niet voor aftrek in aanmerking. Eventuele bijdragen van gemeenten kunnen buiten de heffing blijven.

12.24 VVV's

Bij verenigingen voor vreemdelingenverkeer kan, op grond van een goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. CPP2001/2155M) heffing van omzetbelasting achterwege blijven voor:

- subsidies van de overheid;
- het bedrag van de *minimumcontributie* dat de leden betalen als dat bedrag niet hoger is dan € 11 per jaar

Over alle overige inkomsten is omzetbelasting verschuldigd. De voorbelasting kan, op grond van deze goedkeuring, op de gewone wijze in aftrek worden gebracht. Hierbij wordt opgemerkt dat alle werkzaamheden die een VVV doorgaans verricht, kunnen worden geacht te zijn verricht in het kader van een onderneming. Daarvoor bestaat dus in beginsel recht op aftrek (Besluit nr. CPP2001/2155M). Zie ook 8.3.5 en 12.8.2 voor de verkoop van VVV Cadeaubonnen.

12.25 Bijzondere evenementen en acties voor goede doel

Het komt voor dat uit ideële overwegingen bijzondere evenementen worden georganiseerd. De opbrengst van die evenementen wordt aangewend voor een 'goed doel', bijv. voor kankerbestrijding, hulp aan aidspatiënten of de instandhouding van een theater. De organisatoren/ondernemers zijn voor deze evenementen in beginsel op de normale wijze omzetbelasting verschuldigd. Kenmerkend voor deze goededoelevenementen, zoals een galadiner, is echter dat de afnemers voor de aangeboden prestaties een substantieel hogere prijs betalen dan gebruikelijk is. Vaak wordt een veelvoud betaald van de prijs van vergelijkbare prestaties. Goedgekeurd is dat het in de prijs voor aangeboden prestaties te onderkennen *giftelement* buiten de heffing van omzetbelasting blijft (Besluit nr. BLKB2013/2001M, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. 2018-25021). Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de afnemer is kenbaar gemaakt dat de opbrengst van het evenement bestemd is voor een specifiek goed doel (c Daarvan is in elk geval sprake als het giftelement wordt afgedragen aan een algemeen nut beogende instelling (ANBI);
- de afnemer is er nadrukkelijk op gewezen dat hij bij wijze van gift voor de aangeboden prestatie boven de normal bedrag betaalt;
- de hoogte van de gift is voor de afnemer bepaalbaar;
- de opbrengst van het bijzondere evenement komt volledig ten goede aan het goede (charitatieve) doel. Als *opbrengst* wordt hier aangemerkt de behaalde omzet verminderd met de directe, marktconforme, externe kosten, die worden gemaakt om het evenement te organiseren, zoals de eventuele zaalhuur en catering.

Als een organisator van het evenement vooraf zekerheid wenst over toepassing van de goedkeuring, kan hij zich wenden tot de Belastingdienst. Alleen het giftelement dat de afnemer van de prestatie als onderdeel van de vergoeding betaalt, blijft buiten de heffing. Voorgaande heeft betrekking op zowel bijzondere evenementen tot het verwerven van financiële steun voor derden als op evenementen georganiseerd ten bate van de eigen organisatie.

LET OP Een stichting die eenmalig een publieksavond organiseerde om fondsen te werven voor een goed doel werd door de rechter niet als ondernemer aangemerkt. Deze stichting viel dus volledig buiten de btw-heffing (HR, nr. 39.324, ECLI:NL:HR:2004:AO9506). Zie 5.2.3.1.

12.26 Uitlenen personeel binnen 'vrijgestelde sectoren'

Het begrip 'uitlenen van personeel'

Het ter beschikking stellen van personeel is in beginsel belast met 21% btw. Onder 'het ter beschikking stellen van personeel' (o.a. detacheren, uitlenen) wordt verstaan de situatie waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt aan een ander waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die ander arbeid verricht. Het feit dat een werknemer over specifieke vakkennis beschikt, al dan niet gecombineerd met de aan het desbetreffende beroep gekoppelde professionele verantwoordelijkheid, sluit niet uit dat die werknemer onder toezicht of leiding werkzaam kan zijn. Van het ter beschikking stellen van personeel moet worden onderscheiden de situatie waarin de presterende ondernemer zich tegenover zijn afnemer verbindt bepaalde werkzaamheden uit te voeren, waarbij die ondernemer ook voor de inhoud en kwaliteit van die werkzaamheden aansprakelijk is. Vgl. HR, nr. 29.571, ECLI:NL:HR:1994:AA2991. Het Hof van Justitie heeft beslist dat onder 'het ter beschikking stellen van personeel' ook wordt verstaan het ter beschikking stellen van zelfstandigen, die niet in loondienst zijn bij de dienstverrichter ('*ADV*', zaak C-218/10, ECLI:EU:C:2012:35).

Uitlenen van personeel als 'nauw samenhangende dienst'

Als de terbeschikkingstelling van personeel echter nauw samenhangt met bepaalde prestaties die zijn vrijgesteld, kan ook die terbeschikkingstelling onder voorwaarden zijn vrijgesteld. Het moet dan gaan om het ter beschikking stellen van personeel waarbij die dienst nauw samenhangt met de diensten van ziekenhuizen e.d. (zie 12.2), nauw samenhangt met het verstrekken van onderwijs (zie 12.13) of nauw samenhangt met de diensten van werkgevers- en werknemersorganisaties, politieke en dergelijke organisaties (zie 12.18). De terbeschikkingstelling van personeel door onderwijsinstellingen en de voorwaarden waaronder deze vrijgesteld kan plaatsvinden, zijn in de rechtspraak al uitvoerig aan de orde geweest. Een en ander wordt nader toegelicht in 12.13.1. De daar genoemde voorwaarden voor toepassing van de btw-vrijstelling gelden ook voor het ter beschikking stellen van personeel door ziekenhuizen e.d. en door werkgevers- en werknemersorganisaties, politieke en dergelijke organisaties.

Uitlenen personeel: goedkeuring staatssecretaris

Naast deze wettelijke vrijstelling (als nauw samenhangende dienst) voor de drie genoemde sectoren, heeft de staatssecretaris van Financiën voor een aantal gevallen goedgekeurd dat de terbeschikkingstelling van personeel zonder berekening van btw mag plaatsvinden. Er mag dan geen voorbelasting worden afgetrokken (Besluit nr. 2010-22009). De opvatting van de Europese Commissie dat deze goedkeuring in strijd zou zijn met de BTW Richtlijn heeft het Hof van Justitie (grotendeels op formele gronden) verworpen ('*Commissie Nederland*', zaak C-79/09, ECLI:EU:C:2010:171). De goedkeuring geldt voor het ter beschikking stellen van personeel:

1 in de verpleeg- en verzorgsector. Zie 12.26.1
2 in de onderwijssector. Zie 12.26.2 12.26.10;
3 door sportservicebureaus. Zie 12.26.3
4 in de sociaal-culturele sector. Zie 12.26.4
5 in de gezondheidssector. Zie 12.26.5
6 voor de wetenschap. Zie 12.26.6
7 aan zorgregio's. Zie 12.26.7
8 door publiekrechtelijke lichamen als gevolg van herstructurering. Zie 12.26.8
9 ten behoeve van de Wmo en jeugdzorg. Zie 12.26.9
10. ten behoeve van arbeidsmobiliteit overheid en onderwijssector. Zie 12.26.10.

12.26.1 Uitlenen van personeel: verpleeg- en verzorgsector

Als een inrichting, tegen vergoeding, personeel uitleent aan een derde, is dat een (in beginsel belaste) dienst. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat een dergelijke niet-structurele uitlening onder voorwaarden kan worden aangemerkt als een (vrijgestelde) nauw met de verpleging en verzorging samenhangende dienst (Besluit nr. 2018-22809, pt. 4.3); zie ook 12.2.3. De voorwaarden zijn:

1 de uitlener past voor zijn primaire activiteiten de verpleeg- en verzorgvrijstelling toe;
2 de inlener zet het personeelslid in voor prestaties waarop de verpleeg- en verzorgvrijstelling van toepassing is;
3 de terbeschikkingstelling van het personeelslid is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties doc
en
4 de terbeschikkingstelling strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verr streekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen. Aangenomen kan worden dat aan deze voorwaarde is voldaan als de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Tevens geldt dat het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever geen reden is om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Als de uitlener extra opbrengsten verwerft, is btw-heffing aan de orde als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

LET OP Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).

12.26.2 Uitlenen van personeel: onderwijssector

Rechtspraak

Het Hof van Justitie heeft beslist dat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die instelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt, een vrijgestelde handeling kan vormen als het diensten betreft die 'nauw samenhangen' met vrijgesteld onderwijs (HvJ EU, *'Horizon College'*, zaak C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343). De terbeschikkingstelling moet een middel zijn om het als hoofdprestatie aangemerkte onderwijs onder optimale omstandigheden te laten verlopen. Hierbij gelden volgens het Hof van Justitie de volgende voorwaarden:

- zowel die hoofdprestatie als de daarmee nauw samenhangende terbeschikkingstelling wordt verricht door erkende onderwijsinstellingen; én
- de terbeschikkingstelling is onontbeerlijk voor de inlener om de vrijgestelde prestaties te kunnen verrichten. Dit is terbeschikkingstelling van leraren van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instelling verzorgde en dus aan haar studenten verstrekte onderwijs. (Het is overigens volgens de Hoge Raad in het hierna te bespreken CITO-arrest geen absolute voorwaarde dat de inlener een onderwijsinstelling is (nr. 08/03624, ECLI:NL:HR:2010:BK3786); én
- de terbeschikkingstelling strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van wordt verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen die btw-plichtig zijn. Het enkele feit dat de uitlener een vergoeding vraagt die gelijk is aan het salaris dat hij aan de leraar moet betalen, wil nog niet zeggen dat de uitlening er niet toe strekt extra opbrengsten te verschaffen.

De Hoge Raad heeft naar aanleiding van het hiervóór vermelde arrest van het Hof van Justitie het geschil verwezen naar Hof Den Haag. Dit hof heeft vastgesteld dat sprake was van 'nauw samenhangende diensten' (nr. 08/00212, ECLI:NL:GHSGR:2009:BH2305).

De Hoge Raad heeft in het CITO-arrest beslist dat bij het uitlenen van onderwijspersoneel de inlener geen onderwijsinstelling hoeft te zijn om te kunnen spreken van een nauw met het onderwijs samenhangende dienst (nr. 08/03624, ECLI:NL:HR:2010:BK3786). Die beslissing betrof het door een onderwijsinstelling ter beschikking stellen van personeel aan het CITO om daar landelijke eindexamens te ontwikkelen en op te stellen ter afsluiting van het voortgezet onderwijs. Het voor dat doel door onderwijsinstellingen ter beschikking stellen van docenten waarborgt volgens de Hoge Raad de kwaliteit van de eindexamens en optimaliseert de wijze waarop de examens tot stand komen. Omdat eindexamens een niet weg te denken onderdeel vormen van voortgezet onderwijs, moeten dergelijke onderwijsondersteunende diensten, zoals de terbeschikkingstelling van docenten, naar het oordeel van de Hoge Raad worden aangemerkt als nauw met het onderwijs samenhangende diensten.

In een situatie waarbij een directeur van een basisschool werd gedetacheerd bij een andere basisschool, heeft Hof Den Haag beslist dat deze dienst kwalificeert als een nauw met het onderwijs samenhangende activiteit (nrs. 12/00460 en 12/00461, ECLI:NL:GHDHA:2013:3193). Hierbij heeft het hof in het bijzonder in aanmerking genomen dat een directeur van een basisschool die bijzonder onderwijs verstrekt, bij uitstek degene is die de kwaliteit van het onderwijs waarborgt. Dit leidt er volgens het hof toe dat zonder de terbeschikkingstelling van de directeur niet de gelijkwaardigheid is te garanderen van het onderwijs dat de inlenende basisschool verstrekt.

Uitlenen onderwijspersoneel: standpunt staatssecretaris

De vrijstelling van btw voor het verzorgen van onderwijs (art. 11, lid 1, onderdeel o., Wet OB) geldt ook voor de diensten die daarmee nauw samenhangen. Het ter beschikking stellen door onderwijsinstellingen van onderwijzend personeel is onder voorwaarden aan te merken als een nauw met het verzorgen van onderwijs samenhangende prestatie. Volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2018-22309, pt. 5.3) is sprake van een nauw met het verzorgen van onderwijs samenhangende prestatie als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1 de uitlenende onderwijsinstelling past voor haar hoofdprestatie de onderwijsvrijstelling toe (zie 12.10

2 de inlener zet het personeelslid in voor prestaties die vallen onder de onderwijsvrijstelling;

3 de terbeschikkingstelling van het personeelslid is onontbeerlijk voor het verrichten van de vrijgestelde prestaties. De in daarbij niet steeds zelf een onderwijsinstelling te zijn;

4 de terbeschikkingstelling strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verr streekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen. Aangenomen kan worden dat aan deze voorwaarde is voldaan als de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat betrokken personeelslid. Tevens geldt dat het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever geen belemmering vormt om de btw-heffing buiten toepassing te laten. Als de uitlener extra opbrengsten verwerft, is btw-heffing aan de orde als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

Ad 3. Aan deze voorwaarde is voldaan als zonder de terbeschikkingstelling van het onderwijzend personeel niet hetzelfde niveau en dezelfde kwaliteit van het onderwijs is verzekerd. Het ter beschikking gestelde onderwijzend personeel moet beschikken over een zodanig kwalificatieniveau dat de inlenende onderwijsinstelling daarmee kan voldoen aan haar onderwijsverplichting. De Hoge Raad heeft met de beslissing in het CITO-arrest een nadere invulling gegeven aan de voorwaarde. In dat arrest heeft de Hoge Raad beslist dat binnen het Nederlandse onderwijsstelsel de kennis en ervaring die de docenten van erkende onderwijsinstellingen in de dagelijkse praktijk opdoen bij het geven van onderwijs van groot belang worden geacht bij het ontwikkelen en opstellen door CITO van de landelijke eindexamens deel uitmakend van) het voortgezet onderwijs. Het door onderwijsinstellingen voor dat doel ter beschikking stellen van in dienst zijnde docenten aan CITO waarborgt de kwaliteit van de eindexamens en optimaliseert de wijze waarop de examens tot stand komen. Aangezien eindexamens een niet weg te denken onderdeel vormen van het voortgezet onderwijs moeten dergelijke onderwijsondersteunende diensten worden aangemerkt als nauw met onderwijs samenhangende diensten. Aan de voorwaarde kan ook zijn voldaan als een directeur (met onderwijsbevoegdheid) van een basisschool wordt uitgeleend aan een andere basisschool.

Ad 4. Met betrekking tot deze voorwaarde heeft Hof Den Haag vastgesteld dat de terbeschikkingstelling van leraren door het Horizon College onder de daar genoemde omstandigheden er niet in hoofdzaak toe strekt extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die aan btw-heffing zijn onderworpen. Op grond van deze beslissing is de staatssecretaris van mening dat een onderwijsinstelling die onderwijzend personeel ter beschikking stelt daarmee in ieder geval niet in hoofdzaak de bedoeling heeft extra opbrengsten te verwerven als:

- het ter beschikking stellen van dat personeel een bijkomende activiteit is van de uitlenende onderwijsinstelling. Da derwijzend personeel dat naar verwachting niet (volledig) kan worden ingezet voor de primaire onderwijsactiviteit van die instelling tegen vergoeding ter beschikking gesteld aan een andere onderwijsinstelling. Dit kan bijv. het geval zijn als het onderwijzend personeel ten opzichte van het leerlingenaantal boventallig is of als het onderwijzend personeel ter beschikking wordt gesteld in het kader van een gezamenlijk onderwijsproject;
- het aantal ter beschikking gestelde personeelsleden gering is ten opzichte van het totale aantal personeelsleden bij de uitlenende instelling; en
- de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat inachtneming van hetgeen hierover is opgemerkt onder voorwaarde 1.)

Uitlenen onderwijspersoneel: vakbondswerk

In de onderwijssector komt het voor dat personeel in dienst van een onderwijsinstelling tijdelijk werkzaamheden verricht voor een organisatie van overheids- en onderwijspersoneel (hierna: een vakbondsorganisatie). Onderwijsinstellingen die vervangend personeel inschakelen voor het personeel dat tijdelijk werkzaamheden uitvoert voor een vakbondsorganisatie hebben recht op een vergoeding van de kosten voor dat vervangende personeel. De staatssecretaris heeft aangegeven (Besluit nr. 2018-22809, pt. 5.1) dat in deze situatie de onderwijsinstelling geen btw is verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangt om (tijdelijk) vervangend personeel aan te trekken. Dit geldt niet als een onderwijsorganisatie de vergoeding ontvangt onafhankelijk van de omstandigheid of een personeelslid (tijdelijk) wordt vervangen. In dat geval is de betrokken onderwijsinstelling over de ontvangen vergoeding btw verschuldigd.

LET OP Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).

12.26.3 Uitlenen van personeel: sportservicebureaus

Zgn. sportservicebureaus treden in een aantal situaties op als formeel werkgever van personeel dat feitelijk werkzaam is bij een sportvereniging. De sportservicebureaus zijn over deze terbeschikkingstelling van personeel in beginsel omzetbelasting verschuldigd. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat geen omzetbelasting wordt verschuldigd als wordt voldaan aan de volgende voorwaarden (Besluit nr. VB99/2640):

- de trainer of coach moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer als bedoeld in art. 11, lid 1, onderd of aan een ondernemer die gebruikmaakt van een van de overgangsregelingen die zijn beschreven in 10.3.3.4 en 10.3.3.5,
  de arbeidsovereenkomst moet ten minste één geheel seizoen in de desbetreffende tak van sport bestaan;
- de sportvereniging waar de trainer of coach feitelijk zijn werkzaamheden gaat uitvoeren, moet inhoudelijk zijn betr tatie van die trainer of coach;
- de werkzaamheden van de trainer of coach mogen niet in de eerste plaats zijn gericht op het geven van sportlesse derlijke vergoeding;
- voor het ter beschikking stellen van de trainer of coach mag geen hogere vergoeding worden gevraagd dan de b die trainer of coach (plus een eventuele bijdrage in een risicofonds voor de gevolgen van arbeidsongeschiktheid of arbeidsrechtelijke conflicten). Daarnaast mag een redelijke vergoeding worden gevraagd voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het formeel werkgeverschap, mits het sportservicebureau met het ter beschikking stellen van personeel als geheel geen winst beoogt of maakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt niet direct tot heffing als dat overschot wordt aangewend voor de dienstverlening door het sportservicebureau aan sportverenigingen;
- de sportvereniging moet de financiële gevolgen dragen van een (voortijdige) beëindiging van de arbeidsovereenk de trainer(s) en/of coach(es) en het betrokken sportservicebureau;
- het betrokken sportservicebureau maakt geen aanspraak op aftrek van voorbelasting.

12.26.4 Uitlenen van personeel: sociaal-culturele sector

Het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector kan, volgens een goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2018-22809), onder de volgende voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven:

1 het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld door een ondernemer (instelling) wiens primaire activiteiten val
sociale en culturele vrijstelling. Zie 12.5;
2 de inlener moet het personeelslid inzetten voor prestaties die vallen onder de sociale en culturele vrijstelling;
3 de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (de formele werkgever) sluit. Die moet zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. Als sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid dat de intentie van zowel de uitlener als van het personeelslid erop is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt.
4 de inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt nie
vallen waarin het personeelslid, nadat hij eerst enige tijd uitsluitend voor de uitlener werkzaam is geweest, voor een deel van de of voor de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere ondernemer ter beschikking wordt gesteld;
5 het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(
Ook als het personeelslid bij meer dan één ondernemer feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven als het personeelslid structureel bij die andere in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(s) werkzaam is. Als een personeelslid echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende ondernemers zijn werkzaamheden uitvoert, kan btw-heffing niet achterwege blijven voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid;
6 op het betrokken personeelslid moet de cao van toepassing zijn die geldt voor de ondernemer(s) waar hij feitelijk zijn we
uitvoert;
7 de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als uitlener vormt geen belemmering om btw-heffing achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot heffing van omzetbelasting;
8 bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) tussen de uitlener en het tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personeelslid. De hier bedoelde verantwoordelijkheid moet betrekking hebben op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie en ook op het door de inlener, binnen de voor hem bestaande mogelijkheden, verlenen van medewerking aan het zoeken naar een nieuwe werkkring voor het betrokken personeelslid. (Zie ook HR, nr. 43.618, ECLI:NL:HR:2008:BF7291.) De inlener is slechts verantwoordelijk voor de financiële gevolgen die betrekking hebben op de periode waarin het personeelslid aan hem ter beschikking is gesteld.

De essentie van de onder 3. t/m 8. hiervóór vermelde voorwaarden is dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder 8. hiervóór genoemde voorwaarde. Die voorwaarde houdt in dat de inlener verantwoordelijk moet zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeelslid. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan, doorgaans ook aan de andere (onder 3. t/m 7. hiervóór genoemde) voorwaarden is voldaan. Als aan een van de voorwaarden niet is voldaan, hoeft dat niet zonder meer te betekenen dat voor het ter beschikking stellen van een personeelslid btw is verschuldigd. Zo komt het voor dat de arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, ondanks de intentie daartoe, niet wordt omgezet in een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd terwijl wel aan de overige voorwaarden is voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid dan in de btw-heffing te betrekken. Dat geldt ook in een situatie waarbij alleen sprake is van het op juridische gronden niet kunnen toepassen van de cao van de inlener op het ingeleende personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing over het ter beschikking stellen van het personeelslid. Dat is echter anders als de inlener niet verantwoordelijk is voor de gevolgen die de beëindiging van het inlenen van het personeelslid heeft of kan hebben. Het gaat dan om de gevolgen voor de arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het betrokken personeelslid. Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de onder 8. hiervóór geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor de terbeschikkingstelling van het personeelslid btw is verschuldigd. Als vanaf het begin van de terbeschikkingstelling is voldaan aan de hiervóór genoemde voorwaarden, ontneemt de enkele omstandigheid dat een ter beschikking gesteld personeelslid na verloop van tijd een arbeidsovereenkomst sluit met de inlener niet het structurele karakter aan de uitlening.

***LET OP** Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).*

12.26.5 Uitlenen van personeel: gezondheidssector

De vraag of een dienst als medische dienst kwalificeert of als het ter beschikking stellen van personeel, is uitvoerig aan de orde geweest in de rechtspraak. Reden hiervan is dat het ter beschikking stellen van personeel, in tegenstelling tot een medische dienst, in beginsel belast is met btw. Dit heeft tot gevolg dat het extern inlenen van personeel leidt tot kostprijsverhogende btw voor zover het personeel wordt ingezet bij vrijgestelde prestaties. Zie 12.6.10 voor de essentie van deze rechtspraak.

Medisch personeel (buiten het kader van een medische beroepsopleiding)

De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22309, pt. 4.2) dat de structurele uitlening van personeel in de gezondheidssector buiten de btw-heffing blijft als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

1 het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld door een uitlener die zich met betrekking tot zijn primaire activi roepen op de vrijstellingen voor de verpleeg- en verzorgsector (zie 12.2), de sociaal-culturele sector (zie 12.5) of gezondheidssector (zie 12.6);

2 het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld aan een inlener die voor de prestaties waarvoor het betrokken wordt ingezet een beroep kan doen op de vrijstelling van de verpleeg- en verzorgsector, de sociaal-culturele sector, gezondheidssector of onderwijssector;

3 de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (de formele werkgever) sluit. Die moet zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. Als sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid dat de intentie van zowel de uitlener als van het personeelslid erop is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt;

4 de inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt nie vallen waarin een personeelslid, nadat hij eerst enige tijd uitsluitend voor de uitlener werkzaam is geweest, voor een deel van de of voor de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere ondernemer ter beschikking wordt gesteld;

5 het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer Ook als een personeelslid bij meer dan één ondernemer feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven als het personeelslid structureel bij die andere in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(s) werkzaam is. Als een personeelslid achtereenvolgens voor een relatief korte periode bij verschillende ondernemers zijn werkzaamheden uitvoert, kan btw-heffing niet achterwege blijven voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid;

6 op het betrokken personeelslid moet een cao of een generieke rechtspositieregeling van toepassing zijn die geldt voor gen(en)/ondernemer(s) die een beroep kunnen doen op een van de onder 2 hiervóór genoemde vrijstellingen;

7 de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van h personeelslid. Het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als uitlener vormt geen belemmering om btw-heffing achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot heffing van omzetbelasting;

8 bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) tussen de uitlener en het tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personeelslid. De hier bedoelde verantwoordelijkheid moet betrekking hebben op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie en ook op het door de inlener, binnen de voor hem bestaande mogelijkheden, verlenen van medewerking aan het zoeken naar een nieuwe werkkring voor het betrokken personeelslid. De inlener is slechts verantwoordelijk voor de financiële gevolgen die betrekking hebben op de periode dat het personeelslid aan hem ter beschikking is gesteld.

De essentie van de onder 3. t/m 8. hiervóór vermelde voorwaarden is dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder 8. hiervóór genoemde voorwaarde. Die voorwaarde houdt in dat de inlener verantwoordelijk moet zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeelslid. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan, doorgaans ook aan de andere (onder 3. t/m 7. hiervóór genoemde) voorwaarden is voldaan. Als aan een van de voorwaarden niet is voldaan, hoeft dat niet zonder meer te betekenen dat voor het ter beschikking stellen van het personeelslid btw is verschuldigd. Zo komt het voor dat de arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, ondanks de intentie daartoe, niet wordt omgezet in een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd terwijl wel aan de overige voorwaarden is voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid dan in de btw-heffing te betrekken. Dat geldt ook in een situatie waarbij alleen sprake is van het op juridische gronden niet kunnen toepassen van de cao van de inlener op het ingeleende personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing over het ter beschikking stellen van dat personeelslid. Dat is echter anders als de inlener niet verantwoordelijk is voor de gevolgen die de beëindiging van het inlenen van het personeelslid heeft of kan hebben. Het gaat dan om de gevolgen voor de arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het betrokken personeelslid. Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de onder 8. hiervóór geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor de terbeschikkingstelling van het personeelslid btw is verschuldigd. Als vanaf het begin van de terbeschikkingstelling van het personeelslid is voldaan aan de hiervóór genoemde voorwaarden, ontneemt de enkele omstandigheid dat het ter beschikking gestelde personeelslid na verloop van tijd een arbeidsovereenkomst sluit met de inlener niet het structurele karakter aan de uitlening.

Medisch personeel (binnen het kader van een medische beroepsopleiding)

Het komt voor dat personeel in het kader van een medische beroepsopleiding tijdelijk bij een (andere) instelling in de gezondheidssector werkt. Hierbij valt bijv. te denken aan artsen in opleiding tot specialist (zgn. aio's) en aan personen die een opleiding volgen tot operatieassistent, verpleegkundige of ziekenverzorgende. Ook artsen die na hun afstuderen (nog) geen opleidingsplaats kunnen vinden voor hun opleiding tot specialist (zgn. aio's/artsen niet in opleiding tot specialist) worden soms uitgeleend aan een (andere) instelling in de k blijkt dat niet alle aio's daadwerkelijk een specialistenopleiding gaan volgen. Om die reden wordt de periode waarvoor een goedkeuring voor deze doelgroep wordt getroffen, beperkt tot één jaar. De staatssecretaris heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22809, pt. 4.4) dat dat btw-heffing achterwege blijft als personeel in het kader van een medische beroepsopleiding tijdelijk wordt uitgeleend aan een (andere) instelling in de gezondheidszorg. Voorts heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat btw-heffing gedurende een periode van één jaar vanaf de datum van eerste indiensttreding na hun afstuderen achterwege blijft op het uitlenen aan een (andere) instelling in de gezondheidszorg van artsen die in afwachting zijn van een opleidingsplaats voor een verdere specialisatie (zgn. aio's).

LET OP1 ***Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).***

LET OP2 Coronacrisis

De staatssecretaris van Financiën heeft ten gevolge van het feit dat tijdens de coronacrisis in toenemende mate zorgpersoneel wordt in- en uitgeleend, met terugwerkende kracht vanaf 16 maart 2020 tot en met 31 maart 2021, goedgekeurd (Besluit nr. 2020-247116) dat btw-heffing op het uitlenen van zorgpersoneel achterwege blijft, ongeacht wie de uitlener is. Dit betekent dat naast btw-vrijgestelde zorginstellingen, ook detacherings- en uitzendbureaus onder bepaalde voorwaarden zonder heffing van btw zorgpersoneel kunnen uitlenen tijdens de coronacrisis. De voorwaarden zijn als volgt:

- *De inlener moet een zorginstelling of zorginrichting zijn die de btw-vrijstelling toepast, zie 12.2.1 en 12.5.3, onder b., post 9, 12, 13 en 23;*
- *De uitlener dient op de factuur te vermelden dat gebruik wordt gemaakt van deze goedkeuring en de gegevens die op de toepassing van de goedkeuring in de administratie vast te leggen;*
- *De uitlener mag alleen de brutoloonkosten in rekening brengen aan de inlener, eventueel verhoogd met een adm vergoeding van maximaal 5%; en*
- *Er mag met de uitleen geen winst worden beoogd of gemaakt.*

12.26.6 Uitlenen van personeel: wetenschappelijk personeel

Wetenschappelijk personeel

Het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs kan onder bepaalde voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven (Besluit nr. 2018-22809, pt. 5.3). De staatssecretaris van Financiën heeft aan die goedkeuring de volgende voorwaarden verbonden:

1. de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (dat is de formele werkgever) sluit. Die overeenkomst moet zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. Als sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid dat de intentie van zowel de uitlener als van het personeelslid erop is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt;
2. de inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt nie vallen waarin het personeelslid, nadat hij eerst enige tijd uitsluitend voor de uitlener werkzaam is geweest, voor een deel van de of voor de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere ondernemer ter beschikking wordt gesteld;
3. het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer Ook als een personeelslid bij meer dan één ondernemer feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven als het personeelslid structureel bij die andere in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(s) werkzaam is. Als een personeelslid echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende ondernemers zijn werkzaamheden uitvoert, kan btw heffing niet achterwege blijven voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid;
4. op het betrokken personeelslid moet de cao van toepassing zijn die geldt voor de ondernemer(s) waar dat personeelsl werkzaamheden uitvoert;
5. de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als uitlener vormt geen belemmering om btw-heffing achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot heffing van omzetbelasting;
6. bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) tussen de uitlener en het tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personeelslid. De hier bedoelde verantwoordelijkheid moet betrekking hebben op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie en ook op het door de inlener, binnen de voor hem bestaande mogelijkheden, verlenen van medewerking aan het zoeken naar een nieuwe werkkring voor het betrokken personeelslid. De inlener is slechts verantwoordelijk voor de financiële gevolgen die betrekking hebben op de periode dat het personeelslid aan hem ter beschikking is gesteld.

De essentie van de onder 1. t/m 6. hiervóór vermelde voorwaarden is dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder 6. hiervóór genoemde voorwaarde. Die voorwaarde houdt in dat de inlener verantwoordelijk moet zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeelslid. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan doorgaans ook aan de andere voorwaarden is voldaan. Als aan een van de voorwaarden niet is voldaan, hoeft dat niet zonder meer te betekenen dat voor het ter beschikking stellen van het personeelslid btw is verschuldigd. Zo komt het voor dat de arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, ondanks de intentie daartoe, niet wordt omgezet in een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd terwijl wel aan de overige voorwaarden is voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid dan in de btw-heffing te betrekken. Dat geldt ook in een situatie waarbij alleen sprake is van het op juridische gronden niet kunnen toepassen van de cao van de inlener op het ingeleende personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing over het terbeschikking stellen van dat personeelslid. Dat is echter anders als de inlener niet verantwoordelijk is voor de gevolgen die de beëindiging van het inlenen van het personeelslid heeft of kan hebben. Het gaat dan om de gevolgen voor de arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het betrokken personeelslid. Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de onder 6. hiervóór geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor de terbeschikkingstelling van het personeelslid btw is verschuldigd. Als vanaf het begin van de terbeschikkingstelling is voldaan aan de hiervóór genoemde voorwaarden dan ontneemt de enkele omstandigheid dat een ter beschikking gesteld personeelslid na verloop van tijd een arbeidsovereenkomst sluit met de inlener niet het structurele karakter aan de uitlening. De instellingen die van deze tegemoetkoming gebruik kunnen maken zijn:

- de openbare universiteiten te Leiden, Groningen, Amsterdam, Utrecht, Delft, Wageningen, Eindhoven, Enschede Maastricht;
- de bijzondere universiteiten te Amsterdam, Nijmegen en Tilburg;
- Open Universiteit te Heerlen;
- de levensbeschouwelijke universiteiten: Protestantse Theologische Universiteit te Kampen, Theologische Univers Gereformeerde Kerken in Nederland te Apeldoorn, Universiteit voor Humanistiek te Utrecht, en de Theologische Universiteit (gereformeerd/vrijgemaakt) te Kampen

LET OP Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).

12.26.7 Uitlenen van personeel: binnen euregio's

Om grensoverschrijdende samenwerking op regionaal gebied te bevorderen is door de Europese Unie een kaderovereenkomst vastgesteld. Op basis van die kaderovereenkomst heeft Nederland met België en Duitsland afspraken gemaakt om tot samenwerking te komen. Naast de samenwerking op privaatrechtelijke basis kan grensoverschrijdende samenwerking ook worden vormgegeven door middel van bestuursafspraken, gemeenschappelijke organen of openbare lichamen met rechtspersoonlijkheid. Op dit moment zijn er meerdere gestructureerde vormen van samenwerking. De activiteiten van deze samenwerkingsverbanden (hierna: euregio's) zijn o.m. toerisme, recreatie, economie, verkeer, cultuur en welzijn. Daarnaast zijn alle euregio's ingeschakeld bij de uitvoering van het communautaire initiatief INTERREG, een subsidieprogramma van de Europese Unie dat beoogt door regionale grensoverschrijdende samenwerking de sociaal-economische structuur van de grensgebieden te verbeteren. De organisatie en de structuur van de euregio's zijn divers. Sommige euregio's zijn informeel van aard, andere zijn privaatrechtelijk vormgegeven en weer andere zijn publiekrechtelijk georganiseerd of hebben het voornemen zich zo te organiseren. Een grensoverschrijdend openbaar lichaam kan als publiekrechtelijk rechtspersoon ambtenaren aanstellen of personeelsleden op privaatrechtelijke basis in dienst nemen. Daarbij geldt als hoofdregel dat op het personeel de rechtspositie van toepassing is van het land waar het openbaar lichaam is gevestigd. Voor Nederlands personeel in dienst van een euregio met een zetel in België of Duitsland levert dat problemen op van rechtspositionele aard (sociale zekerheid naar Belgisch of Duits recht, breuk in pensioenopbouw e.d.). Deze rechtspositionele problematiek wordt nu nog opgelost door middel van terbeschikkingstelling van personeel. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22809, pt. 6) dat bij de hiervóór bedoelde structurele terbeschikkingstelling van personeel btw-heffing achterwege blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

- de terbeschikkingstelling van het personeelslid heeft een structureel karakter;
- de arbeidsovereenkomst met of de aanstelling door de formele werkgever geldt voor onbepaalde tijd;
- de euregio waar een personeelslid of ambtenaar zijn werkzaamheden gaat uitvoeren, is inhoudelijk betrokken (g citatieprocedure van die persoon
- het personeelslid of de ambtenaar verricht zijn werkzaamheden bij de in de arbeidsovereenkomst genoemde c.a. werkgever te benoemen euregio;
- de vergoeding voor het ter beschikking stellen blijft beperkt tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelsl en

  de euregio is verantwoordelijk voor de gevolgen van de beëindiging van de relatie tussen het publiekrechtelijke li soneelslid ter beschikking stelt en de euregio. Het gaat dan om de gevolgen voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) en/of aanstelling(en) met c.q. van de personen die tot de datum van beëindiging van de relatie bij de betrokken euregio werkzaam waren. De hier bedoelde verantwoordelijkheid ziet op de financiële gevolgen voor de euregio van de beëindiging van bedoelde relatie.

Het komt voor dat een euregio haar kennis en personeel ter beschikking stelt voor projectgerelateerde opdrachten. Ook verrichten euregio's adviesdiensten in nieuwe EU-lidstaten. Voor het ter beschikking stellen van personeelsleden voor dit soort activiteiten kan geen gebruik worden gemaakt van de goedkeuring.

LET OP Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).

12.26.8 Uitlenen van personeel: herstructurering overheidsorganisaties

Een (her)structurering van publiekrechtelijke lichamen is bijv. een gemeentelijke herindeling of het samengaan van publiekrechtelijke lichamen. Bij een dergelijke (her)structurering komt het voor dat personeel dat al in dienst is bij een van de bij de herstructurering betrokken lichamen, tijdelijk onder verantwoordelijkheid van het nieuwe publiekrechtelijke lichaam gaat werken. Deze terbeschikkingstelling van personeel vindt vaak plaats om rechtspositionele redenen. Omdat sprake is van een overgangssituatie, heeft de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22809, pt. 7) dat onder bepaalde voorwaarden heffing van omzetbelasting achterwege blijft.

Privatisering

Bij privatisering van overheidsinstellingen worden privaatrechtelijke organisaties in het leven geroepen die (een deel van) de werkzaamheden van de overheidsinstellingen gaan verrichten. Dat gebeurt met behulp van personeel dat in dienst is bij die overheidsinstellingen. De nieuwe privaatrechtelijke organisatie neemt het daarna nieuw aan te trekken personeel rechtstreeks in dienst. Na verloop van tijd is dan de situatie bereikt waarin de bij die organisatie werkzame personeelsleden ook daadwerkelijk bij die organisatie in dienst zijn. Omdat sprake is van een tijdelijke situatie, is goedgekeurd dat btw-heffing achterwege blijft bij de doorberekening van de brutoloonkosten van door een overheidslichaam ter beschikking gesteld personeel aan een privaatrechtelijke organisatie in het kader van privatisering. Daar is de voorwaarde aan verbonden dat laatstbedoelde organisatie het nieuw aan te trekken personeel rechtstreeks in dienst neemt.

Gemeentelijke herindeling en fusie van waterschappen

Gemeenten die zijn betrokken bij een gemeentelijke herindeling stellen vaak onderling personeel ter beschikking tijdens de periode die voorafgaat aan de herindeling. De gemeenten brengen elkaar daarvoor de brutoloonkosten van dat personeel in rekening. De terbeschikkingstelling eindigt gewoonlijk op het moment waarop de herindeling een feit is, omdat de betrokken personen dan in dienst zijn bij de nieuwgevormde gemeente. Een vergelijkbare situatie kan zich ook voordoen bij waterschappen die zijn betrokken bij een fusie. Hier is sprake van een tijdelijke situatie. Goedgekeurd is dat geen btw wordt geheven over het onderling ter beschikking stellen van personeel door gemeenten die zijn betrokken bij een gemeentelijke herindeling. Dat kan vanaf de datum waarop het herindelingsadvies met betrekking tot een wijziging van de gemeentelijke indeling door Provinciale Staten is vastgesteld. Het ter beschikking stellen van personeel tussen waterschappen die bij een fusie zijn betrokken, blijft buiten de heffing van btw vanaf het moment waarop het ontwerpbesluit voor de fusie voor eenieder ter inzage ligt. De goedkeuring is niet (meer) van toepassing:

- vanaf het moment waarop blijkt dat de gemeentelijke herindeling of de voorgenomen fusie tussen de waterschap
- voor zover en zodra blijkt dat een gemeente die of een waterschap dat personeel van een andere gemeente c.q. heeft ingeleend dan wel aan een andere gemeente c.q. ander waterschap ter beschikking heeft gesteld, geen deel gaat uitmaken van de nieuw te vormen gemeente c.q. het nieuw te vormen waterschap.

Voor deze situaties geldt dat de goedkeuring nog gedurende een periode van twaalf maanden mag worden toegepast na het moment waarop deze in beginsel eindigt omdat bijv. de herindeling of fusie niet doorgaat. Met deze aanvullende tegemoetkoming kan gedurende een overgangsperiode naar een oplossing worden gezocht voor de gevolgen van het niet doorgaan van de gemeentelijke herindeling of fusie (tussen waterschappen) of het uiteindelijk niet opgaan in een nieuw te vormen gemeente of waterschap.

Overige fusies

Fusies komen ook voor bij andere (semi-)overheidsinstanties en bij ondernemers die voor hun primaire prestaties geen btw zijn verschuldigd. Te denken valt aan het samengaan van brandweerkorpsen, van GGD'en, verpleeginrichtingen, ziekenhuizen, onderwijsinstellingen enz. (hierna: de instellingen). In het kader van dergelijke fusies komt het voor dat de instellingen die gaan fuseren personeel aan elkaar ter beschikking stellen. Ook komt het voor dat personeel, in afwachting van de definitieve vaststelling van de personeelsformatie van de na de fusie tot stand gekomen instelling, wordt ondergebracht in een afzonderlijke rechtspersoon die zelf niet een van de instellingen is die gaan fuseren. Deze afzonderlijke rechtspersoon stelt vervolgens het bij hem in dienst zijnde personeel ter beschikking aan de instellingen die gaan fuseren. Goedgekeurd is dat, voor zover het ter beschikking stellen van personeel in het kader van een fusie plaatsvindt bij andere (semi-)overheidsinstanties dan de hiervóór genoemde overheidsinstellingen, gemeenten en waterschappen of bij ondernemers die voor hun primaire activiteiten geen btw zijn verschuldigd, de heffing van btw achterwege blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

1 de fuserende instellingen kunnen aantonen dat de fusieplannen reëel en kenbaar zijn;
2 er is sprake van een (tijdelijke) overgangssituatie; en
3 ten hoogste de brutoloonkosten van de ter beschikking gestelde personeelsleden worden in rekening gebracht.

Voor zover het personeel via een afzonderlijke rechtspersoon ter beschikking wordt gesteld aan de instellingen die gaan fuseren, gelden naast de drie hiervóór genoemde voorwaarden bovendien de volgende voorwaarden:

1 de door fusie tot stand gekomen instelling resp. de instellingen die daarin zijn opgegaan, hebben een beslissende invl de werving, de selectie en de indiensttreding van de personeelsleden van de afzonderlijke rechtspersoon;

2 de arbeidsvoorwaarden waaronder een personeelslid bij de afzonderlijke rechtspersoon in dienst is getreden verschille
dering van wachtgeldregeling en pensioenopbouw, niet van de arbeidsvoorwaarden die gelden voor het personeel dat een loondienstverband heeft met de instellingen die gaan fuseren;

3 het door de afzonderlijke rechtspersoon ter beschikking gestelde personeelslid treedt ook daadwerkelijk en direct bij de tot stand gekomen instelling in dienst;

4 de afzonderlijke rechtspersoon voldoet btw ter zake van het ter beschikking stellen van een personeelslid dat niet in dien
bij de door de fusie tot stand gekomen instelling omdat het dienstverband vóór afronding van het fusieproces is verbroken. Dit is anders als ten genoegen van de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt dat beëindiging van het dienstverband van het personeelslid met de afzonderlijke rechtspersoon op initiatief van het desbetreffende personeelslid heeft plaatsgevonden of dat die beëindiging aantoonbaar haar grond vindt in de aan de nieuw gevormde ondernemer toegekende formatie.

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring, moeten de fuserende partijen gezamenlijk een schriftelijk verzoek richten aan de Belastingdienst. Die beslist op het verzoek, met inachtneming van de hiervóór genoemde voorwaarden. Als een concreet geval daartoe aanleiding geeft, kan de Belastingdienst in de geest van de hier behandelde regeling aanvullende voorwaarden stellen. De in dit onderdeel van het besluit gegeven goedkeuring is niet langer van toepassing zodra vaststaat dat de fusie (eventueel ten aanzien van één of enkele van de instellingen die gaan fuseren) geen doorgang vindt. Indien een concreet geval daartoe aanleiding geeft, kan de Belastingdienst echter nog voor een periode van maximaal twaalf maanden toestaan dat de goedkeuring wordt toegepast.

LET OP ***Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).***

12.26.9 Uitlenen van personeel: Wmo/Jeugdzorg

De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22809, pt. 3.3) dat het uitlenen van personeel in het kader van het verlenen van Wmo-zorg (zie 12.6.12) en jeugdzorg (zie 12.5.2, onder b., posten 15a, 15b en 30) wordt aangemerkt als vrijgestelde prestatie. De voorwaarden voor deze goedkeuring zijn als volgt:

1 de uitlener past voor zijn primaire activiteiten de medische vrijstelling (voor Wmo-zorg) of de sociale en culturele vrijste
jeugdzorg) toe;

2 de inlener zet het personeelslid in voor prestaties die vallen onder de medische vrijstelling (voor Wmo-zorg) of de social
vrijstelling (voor jeugdzorg);

3 de terbeschikkingstelling van het personeelslid is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties;

4 de terbeschikkingstelling van het personeelslid strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verkrijgen met pres
worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen. Aangenomen kan worden dat aan voorwaarde 4 is voldaan als de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Tevens geldt dat het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever geen reden is om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Als de uitlener extra opbrengsten verwerft, is btw-heffing aan de orde als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

LET OP ***Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).***

12.26.10 Uitlenen van personeel: arbeidsmobiliteit overheids- en onderwijspersoneel

Bevordering arbeidsmobiliteit personeel publiekrechtelijke lichamen

Publiekrechtelijke lichamen bevorderen in toenemende mate de arbeidsmobiliteit van hun personeel. Dit doen zij door, tegen vergoeding, personeel tijdelijk aan een andere organisatie ter beschikking te stellen. Zo kan dat personeel daar kennis en ervaring opdoen. Het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door een publiekrechtelijk lichaam dat de bevordering van arbeidsmobiliteit als een geïntegreerd onderdeel van zijn personeelsbeleid hanteert, heeft een bijzonder karakter. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22809, pt. 8.1) dat heffing van btw achterwege blijft bij de terbeschikkingstelling van personeel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door een publiekrechtelijk lichaam. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

1 er moet sprake zijn van de terbeschikkingstelling van een personeelslid door een publiekrechtelijk lichaam dat de bevo
arbeidsmobiliteit als een geïntegreerd onderdeel van zijn personeelsbeleid hanteert, aan een andere organisatie waar het personeelslid kennis en ervaring kan opdoen;

2 de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet plaatsvinden binnen het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende
die gelden voor alle werknemers van het betrokken publiekrechtelijke lichaam;

3 de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de uitlener, het betrokken personeelslid en de inlener. In de schriftelijke overeenkomst moet zijn opgenomen:

  i. dat sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit; en

ii. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal t
zijn;

4 voorafgaand aan de terbeschikkingstelling moet het betrokken personeelslid ten minste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij de uitlener;

5 een personeelslid mag maximaal twee keer ter beschikking worden gesteld. Heffing van btw blijft de tweede keer allee
als het betrokken personeelslid niet aan dezelfde organisatie als bij de eerste keer ter beschikking wordt gesteld;

6 de arbeidsplaats die – tijdelijk – vrijkomt bij de uitlener mag in beginsel niet worden 'opgevuld'. Voor toepassing van de
is opvulling van de vrijgekomen arbeidsplaats alleen mogelijk als dat gebeurt gedurende de periode waarin het betrokken personeelslid elders werkzaam is in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit. Dit kan bijv. door het tijdelijk op die plaats inzetten van eigen personeelsleden of door het inlenen van een persoon die ook in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit ter beschikking wordt gesteld;

7 op de uitlener moet de verplichting rusten het ter beschikking gestelde personeelslid op diens verzoek na een bepaalde
in de eigen organisatie te werk te stellen;

8 de vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeel
kening van een (overhead)toeslag door de uitlener staat de toepassing van de goedkeuring in de weg.

De heffing van btw kan alleen voor de eerste periode van twaalf maanden van terbeschikkingstelling achterwege blijven. Als na die periode dezelfde partijen een nieuwe overeenkomst sluiten waarbij het betrokken personeel opnieuw voor een periode van maximaal twaalf maanden ter beschikking wordt gesteld, moet btw in rekening worden gebracht. De goedkeuring is niet van toepassing als achteraf blijkt dat een terbeschikkingstelling langer heeft geduurd dan de afgesproken periode van maximaal twaalf maanden. In dat geval moet het publiekrechtelijke lichaam over de gehele periode van de terbeschikkingstelling (dus ook over de eerste twaalf maanden) btw voldoen.

Bevordering arbeidsmobiliteit onderwijspersoneel

De staatssecretaris heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2018-22809, par. 8.2) dat bij het ter beschikking stellen in het kader van bevordering van de arbeidsmobiliteit van personeel dat werkzaam is in de onderwijssector, heffing van btw achterwege blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

1 de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet plaatsvinden binnen het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende
die gelden voor alle werknemers van de uitlener;

2 de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de uitlener, het betrokken personeelslid en de inlener. In de schriftelijke overeenkomst moet zijn opgenomen:

   i. dat sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit; en
   ii. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal t
   zijn;

3 voorafgaand aan de terbeschikkingstelling moet het betrokken personeelslid ten minste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij de uitlener;

4 een personeelslid mag maximaal twee keer ter beschikking worden gesteld. Heffing van btw blijft de tweede keer allee
als het betrokken personeelslid niet aan dezelfde organisatie als bij de eerste keer ter beschikking wordt gesteld;

5 de arbeidsplaats die – tijdelijk – vrijkomt bij de uitlener mag in beginsel niet worden 'opgevuld'. Voor toepassing van de
is opvulling van de vrijgekomen arbeidsplaats alleen mogelijk als dat gebeurt gedurende de periode waarin het betrokken personeelslid elders werkzaam is in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit. Dit kan bijv. door het tijdelijk op die plaats inzetten van eigen personeel of door het inlenen van een persoon die ook in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit ter beschikking wordt gesteld;

6 op de uitlener moet de verplichting rusten het ter beschikking gestelde personeelslid op diens verzoek na een bepaalde
in de eigen organisatie te werk te stellen;

7 de vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeel
kening van een (overhead)toeslag door de uitlener staat de toepassing van de goedkeuring in de weg;

8 het personeelslid is werkzaam in de onderwijssector;

9 het personeelslid is niet in dienst bij een publiekrechtelijk lichaam;

10. de goedkeuring ziet uitsluitend op het onderwijspersoneel dat in dienst is van

   i. de instellingen vermeld in de bijlage behorende bij de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onde
   ii. de instituten internationaal onderwijs en onderzoek;
   iii. de instellingen waarvan de bekostiging is geregeld in de artt. 1.3.1, lid 1, 12.3.8, lid 1 en 12.3.9, lid 1, Wet educatie e
   onderwijs;
   iv. de instellingen die basisonderwijs, voortgezet onderwijs en (voortgezet) speciaal onderwijs verzorgen.

Hierbij geldt de beperking dat de goedkeuring voor het ter beschikking stellen van een personeelslid door de onder 10i, 10ii en 10iii hiervóór bedoelde instellingen alleen ziet op personeelsleden met een aanstelling of arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd die behoren tot een van de volgende categorieën personeel: hoogleraren, hbo- en universitaire hoofddocenten, hbo- en universitaire docenten, overig wetenschappelijk personeel en personeel dat ondersteunende werkzaamheden en beheerwerkzaamheden verricht ten behoeve
telijk onderwijs geeft

LET OP Als een ondernemer gebruikmaakt van de goedkeuring, dient hij te handelen als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting (Besluit nr. 2018-22809, pt. 1).

13 Onroerende zaken

13.1 Onroerende zaken: btw-hoofdthema's

De heffing van omzetbelasting met betrekking tot onroerende zaken wordt behandeld in de volgende onderdelen.

a. *Levering van onroerende zaken*

In dit onderdeel staat vermeld wanneer de levering van een onroerende zaak is belast met btw en wanneer de levering is vrijgesteld. Hierbij wordt uitgebreid aandacht besteed aan de belaste levering op verzoek (de zgn. optie voor belaste levering). Verder staat vermeld welke gevolgen een belaste of vrijgestelde levering kan hebben voor de aftrek van de btw op de eerdere aankoop of bouw van de onroerende zaak. Zie 13.2.

b. *Zakelijke rechten*

De vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, worden ook als levering van goederen aangemerkt. Hierbij gelden bijzondere regels voor de berekening van het bedrag waarover btw moet worden betaald. Zie 13.3.

c. *Samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting*

Bij de levering van onroerende zaken moet meestal overdrachtsbelasting worden betaald. Als u zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting verschuldigd bent, kunt u in een aantal gevallen vrijstelling van overdrachtsbelasting krijgen. Zie 13.4. De samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting is samengevat in een schema. Zie 13.4.10.

d. *Verhuur*

De verhuur van onroerende zaken is volgens de hoofdregel vrijgesteld van btw. Er is echter een aantal uitzonderingen. Een van de belangrijkste is de belaste verhuur op verzoek. Deze zgn. optie voor belaste verhuur kan bij de verhuur van bedrijfspanden erg voordelig zijn. Zie 13.5.

13.1.1 Het begrip 'onroerende zaken'

In de BTW-Richtlijn wordt gesproken over 'onroerende goederen'. Dit is volgens het Hof van Justitie een communautair rechtsbegrip dat in alle EU-lidstaten dezelfde betekenis heeft. Het in de Nederlandse btw-wetgeving genoemde begrip 'onroerende zaken' houdt dus hetzelfde in en moet hetzelfde worden uitgelegd als het begrip 'onroerende goederen' in de BTW-Richtlijn. Het begrip 'onroerende zaken' in het Nederlands burgerlijk recht is dus niet van belang voor de toepassing van de btw-wetgeving.

LET OP Ook in de btw-verordening wordt ingegaan op het begrip 'onroerend goed'. Zie ook 2.1.8. In deze verordening worden de volgende zaken als 'onroerend goed' aangemerkt:

a. ieder welbepaald boven- of ondergronds gedeelte van de aarde waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worde

b. ieder gebouw dat of iedere constructie die vast met de grond is verbonden onder of boven zeeniveau en niet gemakkelij teren of te verplaatsen;

c. ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het g constructie onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften; en

d. ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging var of de constructie kan worden verplaatst.

Onder een 'onroerende zaak' wordt verstaan: een zaak die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak (HvJ EU, *'Heger Rudi'*, zaak C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533). Grond vormt als zodanig een onroerende zaak (HvJ EU, *'Fonden Marselisborg Lystbådehavn'*, zaak C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126). Een onroerende zaak kan geheel of gedeeltelijk onder water liggen. Een ligplaats voor een boot in een haven is dus onroerend. De verhuur van ligplaatsen voor woonboten is daarom vrijgesteld van btw (HvJ EU, *'Leichenich'*, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720). Zie 13.5.8. Het 'vast met het aardoppervlak (de grond) zijn verbonden' vormt een objectief criterium. Een zaak is vast met de grond verbonden als de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen. Het is niet noodzakelijk dat een zaak onlosmakelijk met de grond is verbonden (HvJ EU, *'Maierhofer'*, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23). Met 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen' wordt bedoeld: 'zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten' (HvJ EU, *'Leichenich'* zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720). Zaken die relatief gemakkelijk zijn te verplaatsen, zijn roerend. In beginsel kan daarbij worden gedacht aan portacabins, woonboten, stacaravans en sommige warmtekrachtkoppelingsinstallaties voor zgn. grootverbruikers. Dit zijn installaties die tegelijkertijd zowel warmte opwekken als elektriciteit voortbrengen, die worden gebruikt door personen en instellingen met een hoog energieverbruik, zoals tuinbouwers, bejaardentehuizen e.d.

Alleen in de uitzonderlijke omstandigheden dat deze roerende zaken zodanig zijn verbonden met de grond dat ze niet gemakkelijk kunnen worden losgemaakt, uitsluitend bestemd zijn om op die plaats duurzaam te worden gebruikt en op verschillende nutsvoorzieningen zijn aangesloten, is er sprake van een onroerende zaak (HvJ EU, *'Leichenich'*, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720). Volgens het Hof van Justitie kwalificeren wijngaarden ook als onroerende zaken omdat die niet gemakkelijk te verplaatsen zijn (*'Manuel Jorge Sequeira Mesquita'*, zaak nr. C-278/18, ECLI:EU:C:2019:160). *Rechten* waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, worden voor de omzetbelasting op dezelfde wijze behandeld als de onroerende zaak zelf. Zie 13.3. Het Hof Den Bosch heeft een (mobiel) chalet aangemerkt als een onroerende zaak (nr. 17/00647, ECLI:NL:GHSHE:2018:4636). Het betrof een chalet dat was geplaatst op fundering, bestaande uit houten balken. Aan de onderrand van het chalet was een houten bekisting geplaatst die aan het chalet en de houten fundering was

et aangesloten op de riolering, nutsvoorzieningen en kabels. Volgens het hof was het chalet onroerend omdat bij verplaatsing ervan er een risico was op het uiteenvallen van het chalet en het chalet niet zonder inspanningen te verwijderen was. Het chalet kon volgens het hof niet gemakkelijk worden verwijderd vanwege enerzijds het lopende huurcontract en anderzijds de aftimmering, nu daar tegenaan zand was gestort en bestrating was gelegd. Bij verwijdering van het chalet zouden de kosten volgens het hof aanzienlijk zijn. Tot slot oordeelde het hof dat het chalet, de tuin en het erf een functionele en economische eenheid vormden die in zijn geheel werd aangemerkt als de levering van een onroerende zaak. Zie ook 9.3.2.

13.1.2 Onroerende zaken: bestanddelen

Bestanddelen van onroerende zaken zijn goederen die na installatie in een onroerende zaak (meestal een gebouw) hun fysieke en economische eigenschappen hebben verloren en leiden tot een duurzame waardevermeerdering van de onroerende zaak (HvJ EU *'Fischer en Brandenstein'*, zaak C-322/99, ECLI:EU:C:2001:280). Meestal gaat het om goederen die hun eigenlijke gebruiksdoel pas kunnen vervullen na installatie in of aan een gebouw, zoals cv-ketels, boilers, geisers en inbouwkeukens. Hierbij is het niet van belang of bij het installeren van bestanddelen in of aan onroerende zaken sprake is geweest van een levering of een dienst.

Het is mogelijk dat de verhuur van een bestanddeel (bijv. de verhuur van een cv-ketel) is aan te merken als een aparte prestatie. Er is dan sprake van verhuur van een (deel van een) onroerende zaak. Deze verhuur moet voor de belastingheffing op zijn eigen merites worden beoordeeld (Besluit nr. BLKB2013/1686M). Zie 13.5.9.

13.1.3 Eén of meer onroerende zaken?

Voor het bepalen van de btw-gevolgen van transacties met onroerende zaken is het van belang te weten of een zaak zelfstandigheid bezit of niet. Zo kan de (on)zelfstandigheid van invloed zijn op de vraag of er sprake is van de levering van een nieuwe of oude onroerende zaak (zie 13.2.3), van onbebouwde grond of van een bouwterrein (zie 13.1.7), en op de vraag of kan worden gekozen voor belaste verhuur. Zie 13.5.11. Bij het bepalen van de (on)zelfstandigheid van onroerende zaken geldt dat fysiek gescheiden onroerende zaken in beginsel steeds als afzonderlijke zaken in aanmerking worden genomen, tenzij deze zaken zich niet lenen voor zelfstandig gebruik (HR nr. 41 015, ECLI:NL:HR:2005:AU4302 en HR nr. 41.798, ECLI:NL:HR:2008:BB3861). Daarnaast blijkt dat een gebouw dat horizontaal (appartementsrechten) of verticaal is gesplitst als even zoveel zelfstandige onroerende zaken moet worden aangemerkt (HR nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574). Met 'fysiek gescheiden' wordt bedoeld dat de onroerende zaak in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig (gedeelte van een) bouwwerk of afgebakend terrein. Met 'zelfstandig gebruik' wordt bedoeld: in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren. Er is bijv. sprake van twee zelfstandig te gebruiken onroerende zaken bij een pand met twee verdiepingen met elk een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig), waarvan de benedenverdieping in gebruik is als kantoorruimte en de bovenverdieping als woonruimte. Dit geldt ook voor etages van een kantoorpand die inpandig alleen toegankelijk zijn voor de gebruikers van de etage(s), maar bereikbaar zijn via één gemeenschappelijke uitpandige toegang/lift. Een voorbeeld waarbij geen sprake is van een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak vormt een werkkamer in een woning die niet beschikt over een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig) (HR nr. 11/01427, ECLI:NL:HR:2012:BW6395). Een dergelijke kamer is qua gebruik volledig geïntegreerd in het gebruik van de woning zelf. Een ander voorbeeld waarbij geen sprake is van een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak is een pantry. Zie 13.2.7.1. In de situatie dat sprake was van één complex dat bestond uit een kantoorgebouw, restaurant met bijbehorend terras, parkeergarage en fietsenstalling, heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant geoordeeld dat geen sprake was van meerdere onroerende zaken (nr. 17/8249, ECLI:NL:RBZWB:2021:1200). Volgens de rechtbank ontbraken essentiële voorzieningen zoals een eigen pantry en sanitair. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Bij de gefaseerde ingebruikneming in gedeelten van een aangeschafte of nieuw gebouwde onroerende zaak moet worden beoordeeld of, en zo ja, in hoeverre de voorbelasting aftrekbaar is. Zie 18.4.4.

13.1.4 Onroerende zaken: appartementsrechten

De levering van een appartementsrecht op grond in volle eigendom vormt de levering van een specifiek deel van een onroerende zaak (het appartement) (HR nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574). De mede-eigendom in het appartementencomplex verschaft aan de houder van het appartementsrecht namelijk de macht om als eigenaar te beschikken over een specifiek deel van het appartementencomplex (het appartement van de rechthebbende). Daarentegen vallen de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een appartementsrecht op erfpachtgrond of een opstalrecht onder art. 3, lid 2, Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB). Afhankelijk van de hoogte van de vergoeding is er voor dit appartementsrecht dan sprake van een levering of een dienst. Zie 13.3.1 De toekenning van lidmaatschapsrechten in een coöperatieve flatvereniging vormt geen levering, maar een verhuurdienst. Zie 13.5.4

13.1.5 Onroerende zaken: het begrip 'gebouw'

Art. 11, lid 3, onderdeel a., Wet OB

Het begrip 'gebouw' is omschreven als: ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Het begrip 'gebouw' heeft een ruime betekenis; deze term omvat iedere door de mens ontworpen constructie. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het begrip 'gebouw' niet alleen betrekking heeft op woningen en bedrijfspanden, maar ook op constructies zoals bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden (*Kamerstukken II* 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 4). Ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken, vormen een 'gebouw'. Een bouwwerk dat nog

w-heffing (al) een gebouw. Te denken valt aan een half afgebouwd gebouw of een constructie dat/die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw, zoals de fundering van een gebouw. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw vormt in btw-technisch opzicht ook (nog) een gebouw (HR nr. 37.525, ECLI:NL:HR:2003:AE9405). Zie ook 13.1.7. Voor de btw-heffing wordt geacht geen gebouw te zijn geleverd, maar onbebouwde grond, als op het moment van de levering fysiek weliswaar nog een oud gebouw aanwezig is, maar de leverancier heeft afgesproken een onbebouwd terrein te leveren en het gebouw daartoe door de leverancier of in zijn opdracht wordt gesloopt (HvJ EU *'Don Bosco'*, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722). Zie ook 13.2.6.2 en 13.1.7.

Atletiekbanen, kunstgrasvelden e.d. en het geheel van een sportveld omgeven door tribunes gelden als gebouw. Met de aanleg van een kunstgrasveld wordt een nieuwe onroerende zaak vervaardigd (HR nr. 36.277, ECLI:NL:HR:2001:ZC8118 en HR nr. 36.277, ECLI:NL:HR:2005:AT5682). Als bij de aanleg van een sportveld de grond alleen wordt geëgaliseerd en ingezaaid, is er geen sprake van een bouwwerk. Bij vervanging van traditionele sportvelden door zgn. WETRA-velden, waarvan de te bespelen oppervlakte voor maximaal 3% uit kunstvezels bestaat, is er volgens de staatssecretaris van Financiën (nog) geen sprake van vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak (Besluit nr. DGB2003/1245).

Bij sportcomplexen die gedeeltelijk bestaan uit bebouwing en gedeeltelijk uit grond waarop geen bebouwing voorkomt, moet worden bezien of beide delen in het economisch verkeer een zelfstandige betekenis hebben en in die zin dus afzonderlijk (kunnen) worden gebruikt. Als dat het geval is, ligt een splitsing voor de hand. Zo niet, dan moet worden bezien of de onbebouwde delen opgaan in de functie van het op de grond gebouwde deel. Zie ook 13.1.3 en 13.1.6.

13.1.6 Onroerende zaken: het begrip 'erbij behorend terrein'

Art. 11, lid 3, onderdeel c., Wet OB

Een bij een gebouw behorend terrein is elk terrein dat naar maatschappelijke opvattingen *behoort bij* of *dienstbaar is aan* het gebouw. In welke gevallen hiervan sprake is, wordt sterk bepaald door de feiten en omstandigheden. Vaak vormt het leveringscontract een indicatie. Wat samen wordt geleverd, hoort vaak bij elkaar.

Zo zal een tuin dienstbaar zijn aan of horen bij een gebouw. De levering van het gebouw met de tuin binnen de zgn. tweejaartermijn is belast met btw. Ook als de tuin wordt afgesplitst van het gebouw en zelfstandig wordt geleverd, leidt dit tot btw-heffing als de levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming van het gebouw. De ingebruikneming van de tuin volgt die van het gebouw. Met andere woorden, de btw-positie van het gebouw is ook beslissend voor het erbij behorende terrein. Na het verstrijken van de tweejaartermijn is de levering van het gebouw met de tuin vrijgesteld (tenzij men opteert voor belaste levering). Dit geldt ook voor de zelfstandige levering van de afgesplitste tuin, tenzij die tuin op dat moment bouwterrein is. Zie 13.1.7.

Bij de levering van een fabriekshal en een aangrenzend terrein werden twee onroerende zaken geleverd in plaats van één: een oud gebouw (vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting) en een bouwterrein (belast met btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting). Op het terrein hadden bijgebouwen gestaan die dienstbaar waren aan de koekfabriek, maar deze bijgebouwen waren gesloopt. De voorzieningen in de fabriekshal voor de exploitatie van de koekfabriek waren verwijderd. De fabriekshal en het resterende deel van de grond hadden ten tijde van de levering zodoende geen specifieke functie meer. Zowel de ontmantelde fabriekshal als de grond was bestemd voor het realiseren van 32 zelfstandige bedrijfsunits. Onder deze omstandigheden was het resterende deel van de grond niet meer dienstbaar aan de fabriekshal en behoorde het naar maatschappelijke opvattingen ook niet meer bij de fabriekshal. Door het verwijderen c.q. slopen van de voorzieningen en de aan de onroerende zaak gegeven bestemming is de samenhang tussen de fabriekshal en het resterende deel van de grond verloren gegaan (Hof Amsterdam, nr. 08/00245, ECLI:NL:GHAMS:2010:BM1886).

13.1.7 Onroerende zaken: het begrip 'bouwterrein'

Art. 11, leden 1, onderdeel a., onder 1°, en 4, Wet OB

Bouwterrein

De levering van een bouwterrein is altijd belast met btw. Onder 'bouwterrein' wordt verstaan onbebouwde grond (zie hierna) die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd met één of meer gebouwen (zie ook: HvJ EU *'Woningstichting Maasdriel'*, zaak C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20). Onbebouwde grond die geen bouwterrein is, valt onder de vrijstelling, tenzij wordt geopteerd voor belaste levering. Zie 13.2.7.

Er is sprake van een bouwterrein als op basis van alle omstandigheden die heersten op de datum van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – vaststaat dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Van een objectief gegeven is in ieder geval sprake als aan één of meer van de in de 'oude' tekst van art. 11, lid 4, Wet OB opgenomen voorwaarden wordt voldaan. Zie 37.2.4. Maar andere objectieve gegevens waaruit blijkt dat het terrein op het moment van levering bestemd was te worden bebouwd zijn ook valide. Bijv. in geval van een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architectkosten die zien op het te bouwen gebouw op het betreffende terrein. Kortom, de intentie van de toekomstige eigenaar om de grond te bebouwen is voldoende, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens waaruit volgt dat het terrein op het moment van levering bestemd was voor bebouwing (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 35).

Als een perceel onbebouwde grond wordt geleverd, dat op basis van objectieve gegevens als bouwterrein kwalificeert, is er sprake van een belaste levering. Wanneer vervolgens bij een opvolgende overdracht de objectieve gegevens waaruit de bouwbestemming aanvankelijk bleek niet meer geldend zijn of vervallen, vervalt eveneens de status van 'bouwterrein'. Dit betekent er bij de tweede overdracht sprake is van een vrijgestelde levering. Het is immers geen bouwterrein meer.

In een beleidsbesluit heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven wanneer sprake is van onbebouwde grond in de zin van de btw (Besluit nr. BLKB2013/1686M).
Van onbebouwde grond is o.m. sprake bij een perceel (onbebouwde) grond waarin zich nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven zitten en die geen functie meer vervullen voor een nieuw te realiseren opstal. Ook is sprake van onbebouwde grond bij een perceel grond waar alleen reguliere (doorgaande) leidingen voor bijv. gas, elektra, water of kabelnetwerken liggen die niet enkel dienstbaar zijn aan het betreffende perceel en die geen functie (meer) vervullen voor een op dat perceel eventueel nieuw te realiseren opstal. Op basis van de criteria die gelden bij het leerstuk van de eenheid van prestatie heeft het Hof van Justitie in het *Don Bosco*-arrest bepaald dat voor de vaststelling of de levering van een onroerende zaak is vrijgesteld of belast, rekening moet worden gehouden met eventueel door de verkoper van een onroerende zaak verrichte bijkomende prestaties (HvJ EU, *'Don Bosco'*, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722). Van belang daarbij is of de door de verkoper verrichte handelingen nauw met elkaar zijn verbonden en wat het economische doel van deze handelingen is. Uit het *Don Bosco*-arrest blijkt dat de levering van een terrein waarop een door of in opdracht van de leverancier volledig te slopen oud gebouw staat niet de levering van het bestaande gebouw vormt, maar de levering van onbebouwde grond. Uit rechtspraak blijkt vervolgens dat er sprake is van een bouwterrein als onbebouwde grond wordt geleverd die is ontstaan doordat de leverancier de daarop staande bebouwing heeft gesloopt met het oog op de toekomstige bebouwing en het terrein ten tijde van de (op)levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd (HvJ EU, *'Woningstichting Maasdriel'*, zaak C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 en HR nr. 10/02888bis, ECLI:NL:HR:2013:CA2222). Voor beantwoording van de vraag of sprake is van de levering van een bouwterrein, blijkt niet van belang hoe ver de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar is beslissend de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan de koper is/wordt opgeleverd. Door sloophandelingen met het oog op de toekomstige bebouwing kan een bouwterrein ontstaan als het terrein op het tijdstip van de levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de levering van grond met daarop een onroerende zaak die op het moment van de levering nog in gebruik is, niet kan kwalificeren als de levering van een bouwterrein, ook al hadden verkoper en koper de bedoeling om de onroerende zaak te slopen en daarna nieuwbouw te plegen (*'KPC Herning'*, zaak nr. C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660). Essentieel bij de beslissing van het hof is dat – in tegenstelling tot het Don Bosco-arrest – niet de verkoper, maar de koper op eigen kosten en voor eigen risico zorgdroeg voor de sloop van de onroerende zaak.
Voor het bepalen van de btw-gevolgen van sloophandelingen is het ook van belang om onderscheid te maken naar de mate waarin een gebouw wordt gesloopt.

Gedeeltelijk slopen

Grond waarop zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt voor de btw-heffing in beginsel nog steeds bebouwde grond (HvJ EU, *'Komen en Zonen Beheer'*, zaak C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461). Bij een gedeeltelijke sloop is op of in de grond nog een constructie aanwezig, bijv. (restanten van) muren en/of fundering. Het gedeeltelijk slopen van bestaande gebouwen leidt als zodanig dan ook niet tot het ontstaan van onbebouwde grond of een bouwterrein. Dit geldt ook als de door of in opdracht van de leverancier in de toekomst, na de juridische levering, verrichte handelingen zich beperken tot slechts gedeeltelijke sloop. Echter, de Hoge Raad heeft geoordeeld (nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866) dat sprake is van (de levering van) een nieuw vervaardigde onroerende zaak als na gedeeltelijke sloop een gebouw resteert dat geen andere functie heeft dan geïntegreerd worden in de te realiseren nieuwbouw.

Geheel slopen

Door sloophandelingen kan een bouwterrein ontstaan als het terrein op het tijdstip van de levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd. De bestemming van bebouwing van de grond moet volgens de staatssecretaris van Financiën blijken uit een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie, met inbegrip van de intentie/wilsverklaring van de partijen met betrekking tot de btw-behandeling van de transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. De door de verkoper aangegane sloopverplichting vormt een dergelijk gegeven, mits duidelijk is dat de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op de toekomstige bebouwing.

Geheel slopen én realiseren nieuw gebouw

Als de leverancier zich ten tijde van de juridische levering van het perceel naast de sloop ook heeft verbonden om een nieuw gebouw te realiseren, zal de prestatie bestaan uit de oplevering van een nieuw gebouw. Zie 13.2.8

VOORBEELD Een gemeente levert een perceel grond van 5000 m² aan een projectontwikkelaar. Op een bepaald deel van de grond (750 m²) is met het oog op de bebouwing van die grond een aantal bomen gerooid en zijn enkele sloten gedempt. Met betrekking tot de overige 4250 m² zijn (nog) geen bewerkingen uitgevoerd. Er is een omgevingsvergunning aangevraagd, maar nog niet verleend. Direct na de levering door de gemeente levert de projectontwikkelaar de aangekochte grond door in tien kavels van elk 500 m².

Bij de levering door de projectontwikkelaar aan de kopers is er sprake van tien afzonderlijke leveringen. De tien percelen zijn volgens de nieuwe definitie als bouwterrein aan te merken. Er is namelijk een omgevingsvergunning aangevraagd. Het is daarbij niet van belang dat de vergunning nog niet is verleend. De projectontwikkelaar is dus over alle leveringen btw verschuldigd. Dat slechts een deel van de grond is bewerkt, is in casu niet van belang.

13.1.8 Onroerende zaken: over- en onderbebouwing van grond en gebouwen

Omtrent de over- en onderbebouwing van grond en gebouwen heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

Bij over- of onderbebouwing is sprake van bebouwing in meerdere lagen door het aanbrengen van nieuwe gebouwen over een perceel bebouwde grond, of onder maaiveldniveau van een perceel bebouwde grond. Voorbeelden hiervan zijn een trein-/metroverbinding op pilaren over landbouwgrond, waarbij rondom de pilaren van de trein-/metroverbinding winkels zijn voorzien en de aanleg van een bruggebouw op pilaren over een bestaande snelweg. Om vast te stellen welk btw-regime geldt voor de over- of onderbebouwing, is allereerst van belang of de over- of onderbebouwing zelfstandig is ten opzichte van het over- of onder te bouwen gebouw. Als de over- of onderbebouwing een zelfstandige zaak vormt, krijgt het gebouw een eigen btw-status (nieuwbouw). Als de over- of onderbebouwing geen zelfstandige zaak vormt omdat deze opgaat in de al aanwezige bebouwing, krijgt de over- of onderbebouwing dezelfde kwalificatie als het over- of onderbebouwde gebouw. Gaat de aanwezige bebouwing echter op in de over- of onderbebouwing, dan krijgt de al aanwezige bebouwing dezelfde status als de nieuwbouw. Voor het bepalen van de zelfstandigheid van de over- of onderbebouwing geldt het in 13.1.3 beschreven criterium. Meestal wordt een gebouw pas na verloop van enige tijd over- of onderbebouwd. Ten behoeve van de nog te realiseren over- of onderbebouwing worden vaak beperkt zakelijke rechten gevestigd op de onroerende zaak. Het beperkt zakelijke recht dat als levering kwalificeert (zie 13.3.1) volgt de btw-status die geldt voor de onroerende zaak waarop het recht komt te rusten. Als voor de te realiseren nieuwbouw een dergelijk beperkt recht wordt gevestigd, is alleen de status van het maaiveld relevant, mits de te realiseren nieuwbouw zelfstandig is ten opzichte van de bestaande bebouwing. Als een beperkt zakelijk recht wordt gevestigd op een gebouw dat zich al onder de grond bevindt, zoals een tunnel, bepaalt het zelfstandige ondergrondse gebouw de btw-status van het beperkt zakelijk recht. Het is niet mogelijk om de luchtkolom boven een nog te overbebouwen perceel grond of gebouw te beschouwen als een aparte onroerende zaak, waarop een beperkt zakelijk recht kan worden gevestigd. Volgens art. 12, lid 2, BTW-Richtlijn en de rechtspraak zijn gebouwen vast met de aardoppervlakte verbonden.

De uitwerking van deze algemene uitgangspunten wordt hierna toegelicht aan de hand van enkele voorbeelden (tenzij anders is opgemerkt, wordt aangenomen dat er geen sprake is van een samengestelde prestatie).

VOORBEELD 1 Een trein- of metroverbinding op pilaren wordt over een perceel grond heen gebouwd. Rondom de pilaren van de trein-/metroverbinding zijn winkels gepland. De trein- of metroverbinding, die in fysiek opzicht kan worden onderscheiden van het perceel grond waarop de winkels zijn voorzien, is een zelfstandig te gebruiken zaak. De trein- of metroverbinding vormt voor de btw-heffing dus een zelfstandige onroerende zaak met een eigen btw-status (nieuw gebouw). De grond rondom de pilaren van de trein- of metroverbinding is zelfstandig te gebruiken en heeft daarom ook een eigen btw-status (onbebouwde grond, zodat een kwalificatie als bouwterrein mogelijk is). Zie 13.1.7. De stukken grond waarop de pilaren van de trein- of metroverbinding rusten, zijn niet los van de trein- of metroverbinding te gebruiken. Deze stukken grond volgen na de aanleg van de verbinding de btw-status van de trein- of metroverbinding (bebouwde grond).

VOORBEELD 2 Een zgn. bruggebouw wordt over een bestaande snelweg (de snelweg is elf jaar geleden aangelegd) heen gebouwd. Het gebouw wordt in een boog over de snelweg aangebracht en zal rusten op de pijlers die naast de snelweg worden geplaatst. De eigenaar van het bruggebouw is eigenaar van de stukken grond waarop de pijlers van het bruggebouw rusten. De eigenaar van de snelweg (de gemeente) vestigt een opstalrecht. Het opstalrecht wordt gevestigd omdat de brug van het bruggebouw boven de snelweg zal liggen. De snelweg en het bruggebouw, die in fysiek opzicht van elkaar kunnen worden onderscheiden, zijn zelfstandig te gebruiken zaken en vormen dus aparte onroerende zaken met een eigen btw-status. De grond waarop de snelweg is aangelegd, hoort bij de snelweg en vormt (vrijgestelde) bebouwde grond. De stukken grond waarop de pijlers van het bruggebouw zullen rusten, horen bij het bruggebouw en vormen een bouwterrein. Het opstalrecht volgt het btw-regime dat geldt voor de snelweg (vrijgestelde bebouwde grond). Het is niet mogelijk de luchtkolom boven de snelweg aan te merken als een bouwterrein voor de nog te realiseren 'brug' van het bruggebouw. Doorlevering van het bruggebouw zal plaatsvinden via overdracht van de eigendom van het naast de snelweg gelegen terrein en de overdracht van het opstalrecht. Voor het btw-regime van deze levering is de status van het bruggebouw relevant. Dit betekent dat de overdracht van het opstalrecht is belast, als het bruggebouw zich in de tweejaartermijn (zie 13.2.1) bevindt.

VOORBEELD 3 Boven een ondergrondse parkeergarage is een zelfstandig te gebruiken kantoorgebouw gepland. De parkeergarage is ook voor anderen dan de bezoekers van het kantoorgebouw toegankelijk, omdat de parkeergarage naast de inpandige ingang naar het kantoorgebouw ook toegankelijk is voor derden via een andere ingang. In bouwkundig opzicht komt het kantoorgebouw al dan niet te rusten op de parkeergarage. Ten behoeve van het kantoorgebouw wordt een erfpachtrecht op de grond gevestigd. Op het tijdstip van de vestiging is een omgevingsvergunning voor het bouwen van een bouwwerk aangevraagd. Zie 13.1.7. De parkeergarage en het te realiseren kantoorgebouw vormen zelfstandig te gebruiken gebouwen, omdat deze voldoende fysiek gescheiden zijn en zich, door de aparte ingangen, lenen voor zelfstandig gebruik. Als dan wordt voor de – als levering kwalificerende – vestiging van het erfpachtrecht aangesloten bij de btw-status van het maaiveld. Dat zich (vlak) onder het maaiveld een parkeergarage bevindt, staat niet in de weg aan de kwalificatie van het maaiveld als onbebouwde grond, die vanwege de aangevraagde omgevingsvergunning een bouwterrein vormt. De vestiging van het erfpachtrecht is daarom van rechtswege belast met btw. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het uitsteken boven het maaiveld van enige ondergeschikte onderdelen van de parkeergarage, zoals een luchtpijp of een nooduitgang, niet tot een andere uitkomst leidt.

13.1.9 Onroerende zaken: herziening aftrek voorbelasting bij wijziging in gebruik of bij levering

Artt. 13 en 13a Uitv.besch. OB

Bij de aanschaf en de ingebruikneming van een onroerende zaak gelden voor de aftrek van voorbelasting de gewone regels. Zie hfst. 13.

Voor onroerende zaken is de aftrek van voorbelasting zoals die uiteindelijk plaatsvond op basis van de gegevens van het boekjaar waarin de zaak in gebruik is genomen, niet definitief. Gedurende negen *boekjaren* na het boekjaar waarin de onroerende zaak in gebruik is genomen (de herzieningstermijn), kan de aftrek van voorbelasting worden herzien. Aan elk van deze negen boekjaren wordt 10% van de voorbelasting toegerekend. De resterende 10% blijft dus uiteindelijk over voor het jaar van ingebruikneming.

De herziening kan plaatsvinden als:

a. er wijziging in het gebruik optreedt. Bij de ingebruikneming werd bijv. een pand voor 50% voor belaste en voor 50% voor vrijgestelde prestaties gebruikt, zodat de helft van de voorbelasting aftrekbaar was. Later wordt het pand óf meer voor vrijgestelde óf meer voor belaste prestaties gebruikt, zodat de afgetrokken voorbelasting moet worden herzien. Zie 18.4.6;
b. de onroerende zaak binnen de herzieningstermijn wordt geleverd. Zie 13.1.9.1.

***LET OP** Bij een levering of wijziging in gebruik ná de herzieningstermijn, vindt geen herziening van de afgetrokken voorbelasting meer plaats.*

De herziening van voorbelasting kan alleen plaatsvinden na een levering van een onroerende zaak en niet na een dienst, zoals onderhoud aan of een verbouwing van een onroerende zaak.

***LET OP** Een bijzondere situatie doet zich voor als een onroerende zaak in het jaar van ingebruikneming weer wordt verkocht. De herzieningstermijn is dan nog niet ingegaan. De vraag is dan of de herzieningsregels bij levering zoals beschreven in 13.1.9.1 naar analogie kunnen worden toegepast. Zie 18.4.6.7.*

13.1.9.1 Onroerende zaken: herziening van aftrek bij levering binnen de herzieningstermijn

Als een onroerende zaak binnen de herzieningstermijn wordt geleverd, gelden de volgende twee regels:

a. als de levering is *vrijgesteld*, wordt bij wetsfictie aangenomen dat de onroerende zaak gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn uitsluitend voor *vrijgestelde* prestaties wordt gebruikt. De aan deze periode toe te rekenen voorbelasting (10% per jaar) is niet aftrekbaar. Voor zover deze belasting is afgetrokken, moet zij worden terugbetaald in de aangifte over het tijdvak waarin de levering plaatsvindt;
b. als de levering is *belast*, wordt bij wetsfictie aangenomen dat de onroerende zaak gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn uitsluitend voor *belaste* prestaties wordt gebruikt. De aan deze periode toe te rekenen voorbelasting (10% per jaar) is geheel aftrekbaar. Voor zover deze belasting *niet* is afgetrokken kan zij alsnog worden afgetrokken in de aangifte over het tijdvak waarin de levering plaatsvindt.

Het maakt geen verschil of de levering verplicht is belast (binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming) of vanwege optie is belast. In 13.1.9.2 worden voorbeelden gegeven over de toepassing van vorenstaande regels.

***LET OP** In 13.2.3 en 13.2.4 is gesproken over eerste ingebruikneming. Dat is het tijdstip waarop een gebouw en het erbij behorende terrein voor het eerst in gebruik zijn genomen. Dit tijdstip is van belang voor de vraag of de levering al dan niet is belast.*

De herzieningstermijn begint te lopen na het boekjaar waarin de ondernemer de onroerende zaak is gaan gebruiken. Na elke belaste levering zal de nieuwe eigenaar het goed weer gaan gebruiken en begint er een nieuwe herzieningstermijn van negen jaar.

De herziening van de afgetrokken voorbelasting, zoals hiervóór beschreven, moet niet worden verward met de herziening van voorbelasting die kan plaatsvinden in het jaar waarin de ondernemer het goed in gebruik neemt. Zie 18.4.4.

13.1.9.2 Onroerende zaken: herziening aftrek voorbelasting voorbeelden

Hierna wordt in een tweetal voorbeelden verduidelijkt wat de gevolgen zijn van al dan niet opteren voor belaste levering. In Voorbeeld 1 wordt een pand verkocht door een belaste ondernemer en in Voorbeeld 2 door een gedeeltelijk vrijgestelde ondernemer. De koper is telkens een belaste ondernemer. In beide voorbeelden worden eerst de gevolgen van niet-opteren en daarna die van opteren behandeld. Het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar. In Voorbeeld 1 worden ook de gevolgen besproken van het vervallen van de optie als blijkt dat de koper de btw niet voor 90% of meer in aftrek kan brengen.

***VOORBEELD 1** Ondernemer A heeft op 1 mei 2018 een nieuw winkelpand gekocht voor € 400 000 plus € 84 000 omzetbelasting. Hij heeft het pand meteen in gebruik genomen voor belaste prestaties en heeft dus alle omzetbelasting afgetrokken.*

Op 1 juli 2022 verkoopt A het pand aan ondernemer B voor € 500 000. B heeft recht op aftrek van voorbelasting.

De herzieningstermijn bij A begint op 1 januari 2019 en eindigt op 31 december 2027. Aan elk van deze jaren en aan het jaar van ingebruikneming (2018) is 10% van € 84 000, is € 8400, van de voorbelasting toe te rekenen.

laste levering

De levering van A aan B is vrijgesteld, omdat er sinds de eerste ingebruikneming op 1 mei 2018 meer dan twee jaar zijn verstreken. De resterende periode van de herzieningstermijn bedraagt $5^1/_2$ jaar (1 juli 2022 tot 31 december 2027). Doordat de levering van A aan B is vrijgesteld (zij opteren immers niet voor een belaste levering) wordt voor de resterende herzieningstermijn uitgegaan dat A het pand gedurende deze periode alleen voor vrijgestelde prestaties gebruikt. De aan deze periode toe te rekenen voorbelasting bedraagt $5^1/_2$ × € 8400 = € 46 200. De voorbelasting is in 2018 geheel afgetrokken, dus moet A € 46 200 terugbetalen.

De winst op het pand bedraagt:

verkoopprijs		500 000
aankoopprijs	400 000	
herziening voorbelasting	46 200	
+	———	
		446 200
	—	———
winst		53 800

b. A en B opteren voor belaste levering

De heffing van btw wordt verlegd naar B. B neemt een bedrag van € 105 000 (21% van € 500 000) op in zijn aangifte. Dit bedrag kan B geheel als voorbelasting in dezelfde aangifte in aftrek brengen.

Aangezien de levering is belast, wordt aangenomen dat A het pand gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn geheel voor belaste prestaties gebruikt. De aan deze periode toe te rekenen voorbelasting is geheel aftrekbaar. A heeft alle voorbelasting al afgetrokken en heeft dus niets te herzien.

De winst op het pand bedraagt:

verkoopprijs	500 000
aankoopprijs	400 000
—	———
winst	100 000

c. De optie vervalt

Bij de levering werd ervan uitgegaan dat B het pand uitsluitend voor belaste prestaties zou gebruiken en dus alle voorbelasting in aftrek zou kunnen brengen. Aan het eind van het jaar volgend op dat waarin de levering heeft plaatsgevonden, blijkt echter dat B het pand voor meer dan 10% heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties. De optie voor belaste levering vervalt. De wegens de levering verschuldigde btw had B aangegeven en volledig in aftrek gebracht. Op dit punt hoeft er dus niets te worden gecorrigeerd. Er loopt geen herzieningstermijn meer bij B. Omdat de levering alsnog is vrijgesteld, ontstaat er bij A een belastingschuld van € 46 200 (de zgn. herzieningsbelasting). Zie onder a. hiervóór.

VOORBEELD 2 Ondernemer C heeft op 1 mei 2018 een nieuw pand gekocht voor € 400 000 plus € 84 000 omzetbelasting. Hij is het pand voor $^1/_4$ deel gaan gebruiken voor belaste en voor de rest voor vrijgestelde prestaties. C mocht dus slechts $^1/_4$ deel van de voorbelasting aftrekken.

Op 1 juli 2022 verkoopt C het pand aan ondernemer F voor € 500 000. F heeft recht op aftrek van voorbelasting.

De herzieningstermijn bij C begint op 1 januari 2019 en eindigt op 31 december 2027. Aan elk van deze jaren en aan het jaar van ingebruikneming (2018) is 10% van € 84 000, is € 8400 van de voorbelasting toe te rekenen.

a. C en F opteren niet voor belaste levering

De levering van C aan F is vrijgesteld, omdat er sinds de eerste ingebruikneming op 1 mei 2018 meer dan twee jaar zijn verstreken. De resterende periode van de herzieningstermijn bedraagt $5^1/_2$ jaar (1 juli 2022 tot 31 december 2027). Wettelijk wordt nu aangenomen dat C het pand gedurende deze periode alleen voor vrijgestelde prestaties gebruikt. De aan deze periode toe te rekenen voorbelasting bedraagt $5^1/_2$ × € 8400 = € 46 200; Doordat de levering van C aan F is vrijgesteld (zij opteren immers niet voor een belaste levering) wordt voor de resterende herzieningstermijn uitgegaan dat C het pand gedurende deze periode alleen voor vrijgestelde prestaties gebruikt. Omdat C van de voorbelasting $^1/_4$ deel heeft afgetrokken moet hij nu $^1/_4$ × € 46 200 = € 11 550 terugbetalen.

De winst op het pand bedraagt:

€erkoopprijs		500 000
aankoopprijs	400 000	
niet-aftrekbare voorbelasting bij aankoop ($^3/_4$ × € 84 000)	63 000	
herziening voorbelasting	11 550	
+	———	
€		474 550
	—	———
		25 450

b. C en F opteren voor belaste levering

De heffing van btw wordt verlegd naar F. F neemt een bedrag van € 105 000 (21% van € 500 000) op in zijn aangifte. Dit bedrag kan F geheel als voorbelasting in dezelfde aangifte in aftrek brengen.

Aangezien de levering is belast, wordt aangenomen dat C het pand gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn geheel voor belaste prestaties gebruikt. De aan deze periode toe te rekenen voorbelasting bedraagt 5 $^1/_2$ × € 8400 = € 46 200 en is geheel aftrekbaar. Omdat C van de voorbelasting slechts $^1/_4$ deel heeft afgetrokken, mag hij nu alsnog $^3/_4$ × € 46 200 = € 34 650 aftrekken.

De winst op het pand bedraagt:

€ *verkoopprijs*				*500 000*
aankoopprijs		*400 000*		
niet-aftrekbare voorbelasting bij aankoop ($^3/_4$ × € 84 000)		*63 000*		
	+	——		
€				*463 000*
			—	——
€				*37 000*
€ *herziening voorbelasting*				*34 650*
			+	——
€ *winst*				*71 650*

13.1.10 Onroerende zaken: diplomatieke instellingen en internationale organisaties

Diplomatieke instellingen en internationale organisaties voldoen niet aan de 90%-norm. Deze instellingen en organisaties hebben op grond van internationale overeenkomsten en verdragen echter meestal recht op vrijstelling van belasting. Zie 11.4.3 en 11.4.4. Deze vrijstelling kan ook betrekking hebben op de aankoop of huur van onroerende zaken. Het vasthouden aan de 90%-norm zou tot gevolg hebben dat de betrokken instellingen en organisaties bij de aanschaf/huur van onroerende zaken worden geconfronteerd met belastingdruk. Dit is niet gewenst. In verband hiermee is goedgekeurd (Besluit nr. BLKB2013/1686M) dat bij de levering of verhuur van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties als volgt wordt gehandeld:

- de leverancier/verhuurder brengt aan de diplomatieke instelling/internationale organisatie btw in rekening voor de van de onroerende zaak via een factuur die voldoet aan de wettelijke eisen; en
- de betrokken instelling/organisatie toont bij de inspecteur waaronder zij ressorteert aan dat zij recht heeft op de h belastingvrijstelling; en
- de betrokken instelling/organisatie dient bij de inspecteur waaronder zij ressorteert een verzoek in om teruggaaf in rekening is gebracht voor de aankoop of huur van de onroerende zaak. De instelling/organisatie gebruikt hierbij het teruggaafformulier Omzetbelasting/Accijns-Teruggaaf bij gebruik voor diplomatieke doeleinden en door internationale organisaties.

13.2 Levering van onroerende zaken

13.2.1 Levering onroerende zaken: belast of vrijgesteld?

Art. 11, lid 1, onderdeel a., Wet OB

Begrip 'levering'

Van een levering van een onroerende zaak is sprake als de macht om er als eigenaar over te beschikken wordt overgedragen aan of overgaat op een ander. Meestal doet dit zich voor bij koop en verkoop. Zie verder 6.2.2 en 6.2.3 voor het begrip 'levering' en 6.1.3 voor het tijdstip waarop een levering plaatsvindt.

In 13.2.10 wordt ingegaan op de economische-eigendomsoverdracht van onroerende zaken. Voor de levering van (een zakelijk recht op) woningen onder een verkoopregulerend beding, zoals bij de zgn. verkoop onder voorwaarden, is een bijzondere regeling getroffen. Zie 13.4.8.

Levering: belast of vrijgesteld

Bij de levering van onroerende zaken is de *hoofdregel* dat de levering is vrijgesteld van omzetbelasting. Dit betekent dat wegens de levering geen omzetbelasting is verschuldigd en geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Op de hoofdregel zijn drie belangrijke *uitzonderingen*:

a. de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein die plaatsvindt *vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming* van dat goed, is belast met omzetbelasting. Zie 13.2.3;
b. de levering van een *bouwterrein* is belast met omzetbelasting. Zie 13.1.7;
c. de levering van een onroerende zaak is belast met omzetbelasting als partijen hiervoor kiezen. Deze keuze *(optie)* kan alleen worden gemaakt als de koper de omzetbelasting die dan verschuldigd is voor ten minste 90% in aftrek kan brengen. Voor sommige branches is dit 70%. Zie 13.2.7.

ering van de onroerende zaak is belast met omzetbelasting omdat dan:

- bij de leverancier de vroegere aftrek van voorbelasting met betrekking tot die onroerende zaak in stand blijft, of d alsnog gedeeltelijk kan worden afgetrokken op grond van de herzieningsregels. Zie 13.1.9;
- de afnemer de verschuldigde omzetbelasting (nagenoeg) volledig als voorbelasting in aftrek kan brengen.

LET OP Bij de levering van een onroerende zaak in het kader van de overdracht van een onderneming of een gedeelte daarvan, blijft heffing van omzetbelasting altijd achterwege. Zie 27.4.4.

13.2.2 Levering onroerende zaken: tijdstip en object van levering

'Enkelvoudige prestatie'

Het tijdstip waarop de levering van goederen plaatsvindt, is het moment waarop 'het recht om als eigenaar over het goed te kunnen beschikken' is overgegaan op de koper. Zie 6.1.3. Voor onroerende zaken is dat meestal het moment waarop de leveringsakte en inschrijving in de openbare registers van de levering door de notaris hebben plaatsgevonden. Dat geldt ook voor de vestiging en overdracht van zakelijke gebruiksrechten op onroerende zaken. Zie 13.3. Bij de levering van economische eigendom van onroerende zaken (zie 13.2.10) vindt geen inschrijving van de overdracht in de openbare registers plaats. In zo'n situatie zal de levering plaatsvinden op het moment van sluiten van de overeenkomst.

'Samengestelde prestatie'

Een bijzondere situatie doet zich voor als de overeenkomst uit twee onderdelen bestaat: de civiele levering (van de bestaande onroerende zaak) én een verbouwprestatie (een zgn. koop-/aannemingsovereenkomst) of sloophandeling door de leverancier. In dergelijke gevallen vindt de civielrechtelijke eigendomsoverdracht plaats voordat de prestatie in haar geheel is voltooid. Uit een arrest van de Hoge Raad (nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307), waarin het ging om een koop-/aannemingsovereenkomst, volgt dat het moment waarop de btw-levering plaatsvindt het moment van oplevering van de onroerende zaak is. In een zaak waarin de verkoper, na het moment van civielrechtelijke eigendomsovergang, zich had verbonden om de onroerende zaak geheel te slopen, oordeelde de Hoge Raad (nr. 41510, ECLI:NL:HR:2011:BN0640) in navolging van het Hof van Justitie (*'Don Bosco'*, zaak nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722) dat er sprake was van de levering van onbebouwde grond. Die levering vindt plaats op het moment dat het onbebouwde terrein aan de koper wordt opgeleverd (dus na civielrechtelijke eigendomsovergang). Zie ook Besluit nr. 2017-51500, pt. 2.1.4.

Bij een samengestelde prestatie is het belangrijk nauwkeurig vast te stellen wat nu precies het voorwerp van de leveringsovereenkomst is. Is bijvoorbeeld het voorwerp dat feitelijk wordt geleverd een '(gedeeltelijk) gesloopt gebouw', een 'vervaardigd gebouw' dan wel 'onbebouwde grond'? Volgens de Hoge Raad (nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866) moeten bij die vaststelling niet alleen de bepalingen in de overeenkomst van levering in aanmerking worden genomen maar ook de omstandigheden voorafgaand aan en ten tijde van die levering. Tot die omstandigheden behoort, aldus de Hoge Raad, ook de intentie van partijen met betrekking tot de transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. Er moet volgens de Hoge Raad bijvoorbeeld in aanmerking worden genomen in hoeverre de sloopwerkzaamheden en/of de vernieuwbouwwerkzaamheden (tot het tijdstip van eigendomsoverdracht) door of voor rekening van de verkoper dan wel koper zijn verricht. De Hoge Raad heeft voornoemde zaak verwezen naar Hof Den Bosch. Het hof heeft op basis van vorengenoemde aan de hand van de koopovereenkomst vastgesteld (nr 18/00574, ECLI:NL:GHSHE:2019:3474) dat de door verkoper verrichte levering het oude bedrijfspand tot voorwerp had en geen vervaardigd gebouw of bouwterrein. Aan dat oordeel heeft het hof met name ten grondslag gelegd dat de koper voorafgaand aan de levering op eigen kosten en voor eigen risico – via de verkoper – de nodige sloopwerkzaamheden liet verrichten en de koper de voorgenomen nieuwbouw zou verrichten. De Hoge Raad heeft het oordeel van het hof bevestigd (nr. 18/00574, ECLI:NL:HR:2020:408).

13.2.3 Levering onroerende zaken: binnen twee jaar na eerste ingebruikneming van de onroerende zaak

Art. 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB

Elke levering van een *gebouw* of een gedeelte van een gebouw en het *erbij behorende terrein* is belast met omzetbelasting tot twee jaar na de *eerste ingebruikneming* daarvan. Belast zijn dus alle leveringen vóór de eerste ingebruikneming en alle leveringen in de twee jaar daarna. Het is niet van belang waarvoor het gebouw en het erbij behorende terrein in de tweejaarperiode zijn gebruikt, of er al dan niet voorbelasting is afgetrokken, of het gebouw heeft leeggestaan enz. Bij levering in die tweejaarperiode is altijd omzetbelasting verschuldigd. In 13.1.5 en 13.1.6 zijn de begrippen 'gebouw' resp. 'erbij behorend terrein' toegelicht. In 13.2.4 en 13.2.6 is aangegeven wanneer er sprake is van een 'eerste ingebruikneming'.

VOORBEELD Een aannemer bouwt een winkelpand dat gereedkomt in oktober 2018. Nadat het pand enige maanden heeft leeggestaan, verkoopt de aannemer het op 23 mei 2019 aan een winkelier die het pand direct in gebruik neemt. De winkelier stopt in het najaar van 2019 met zijn winkel en verkoopt het pand in januari 2020 aan een bank die er een bijkantoor in vestigt. De bank verkoopt het pand op 5 februari 2021 weer door.

De beslissende datum is 23 mei 2021, twee jaar na de eerste ingebruikneming van het pand. Alle leveringen vóór of op die datum zijn belast. Alle leveringen ná die datum zijn vrijgesteld, tenzij men dan opteert voor belaste levering. Zie 13.2.7. In dit voorbeeld moet de winkelier aan de bank omzetbelasting in rekening brengen die de bank niet kan aftrekken, omdat de bank het pand gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Toch is de bank bij de doorverkoop weer omzetbelasting verschuldigd over de verkoopprijs, omdat de doorverkoop plaatsvindt vóór 23 mei 2021. De bank mag nu alsnog een deel van de voorbelasting aftrekken. Zij wordt

namelijk geacht het pand in de periode tussen de datum van doorverkoop en het einde van het negende jaar na het jaar waarin zij het pand in gebruik heeft genomen (de zgn. herzieningstermijn) te gebruiken voor belaste prestaties. Zie 13.1.9.

***LET OP** Bij meerdere leveringen van een woning binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming geldt een bijzondere regeling om dubbele btw-heffing te voorkomen. Zie 13.2.9. Verder kan toepassing van de veilingregeling achterwege blijven. Zie 6.2.13.1.*

13.2.4 Levering onroerende zaken: het begrip 'eerste ingebruikneming'

Het begrip 'eerste ingebruikneming'

In de woorden 'eerste ingebruikneming' ligt besloten dat het moet gaan om een onroerende zaak die *nieuw* is. Anders gezegd, er moet een nieuwe onroerende zaak zijn vervaardigd. Ook na een ingrijpende verbouwing van een bestaand gebouw kan er sprake zijn van een nieuw vervaardigd goed (een nieuw gebouw). Zie 13.2.6.

De datum waarop een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein *voor het eerst* in gebruik worden genomen, is erg belangrijk. Immers, leveringen vóór, op of uiterlijk twee jaar na die datum zijn belast, terwijl alle latere leveringen van een gebouw en het erbij behorende terrein zijn vrijgesteld, tenzij men opteert voor belaste levering. Zie 13.2.7. *Het is daarom aan te raden deze datum goed vast te leggen en bij de eerstvolgende levering op te nemen in de overeenkomst of notariële akte.*

Omtrent het begrip 'eerste ingebruikneming' heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2013/1686M). Bij de eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken onroerende zaak. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Er is bijv. geen sprake van eerste ingebruikneming als een nieuw kantoorpand gedurende een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen. Het aangaan van bewakingsovereenkomsten waarbij mensen tijdelijk in een pand wonen ter voorkoming van het kraken van een vervaardigde onroerende zaak, leidt vanwege het tijdelijke karakter van dit gebruik evenmin tot het in gebruik nemen van de zaak. Het bewakingselement moet hierbij uitdrukkelijk vooropstaan. Dit kan bijv. blijken uit beperkende voorwaarden die in de bewakingsovereenkomst staan. Het is mogelijk dat de objectieve bestemming van een onroerende zaak wijzigt. Dit doet zich bijv. voor als de zaak door de eigenaar of met (de al dan niet stilzwijgende) instemming van de eigenaar duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming. Te denken valt aan een nieuw kantoorpand dat wordt gekraakt voor woondoeleinden. Als de eigenaar van het pand geen (juridische) stappen onderneemt om de kraaksituatie te laten eindigen, is het pand voor het eerst in gebruik genomen. Alsdan is de objectieve bestemming van het pand gewijzigd (van kantoorpand in woning). Als de eigenaar van het pand wel (juridische) stappen onderneemt tegen de krakers, is het pand nog niet voor het eerst in gebruik genomen en verandert de objectieve bestemming van het pand niet.

Eerste ingebruikneming als gevolg van verhuur

Bij verhuur betrekt de huurder het pand soms al vóór de ingangsdatum van de huurovereenkomst en soms erna. De eerste ingebruikneming vindt dan plaats op het tijdstip waarop de huurder het pand daadwerkelijk in gebruik neemt. Voor de bepaling van de aftrekbare voorbelasting bij de verhuurder wordt echter uitgegaan van de ingangsdatum van de huurovereenkomst. De verhuurder gebruikt het pand vanaf laatstgenoemde datum voor belaste of vrijgestelde prestaties.

***VOORBEELD** Een aannemer bouwt een kantoorpand dat in januari gereedkomt. In afwachting van het vinden van een huurder slaat hij in maart allerlei materialen op in dat pand. In mei sluit hij een huurovereenkomst met een huurder. De huur gaat op 1 augustus in. De huurder betrekt het pand op 10 september. De datum van eerste ingebruikneming is nu 10 september.*

13.2.5 Levering onroerende zaken: het begrip 'gedeeltelijke eerste ingebruikneming'

Bij een onroerende zaak die bestaat uit meerdere zelfstandige gedeelten (d.w.z. fysiek gescheiden en zelfstandig te gebruiken onroerende zaken (zie 13.1.3), een zgn. deelbare zaak), vindt de ingebruikneming volgens de staatssecretaris (Besluit nr. BLKB2013/1686M, pt 3.3) gefaseerd plaats en wel per in gebruik genomen zelfstandig deel van de zaak. Naar zijn mening staat de rechtspraak van de Hoge Raad op dit onderdeel niet aan deze uitleg in de weg (HR nr. 43 011, ECLI:NL:HR:2008:BE5776; HR nr. 09/02214, ECLI:NL:HR:2011:BP6503 en HR nr. 10/05228, ECLI:NL:HR:2011:BT8766). Voor de Hoge Raad stond in deze zaken namelijk niet ter discussie dat er sprake was van één ondeelbare onroerende zaak. Steun voor deze opvatting ontleent de staatssecretaris van Financiën aan een arrest van de Hoge Raad (nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574). Daaruit blijkt dat als een gebouw horizontaal is gesplitst (appartementsrechten) of verticaal is gesplitst, het appartement of gedeelte afzonderlijk van het overige gebouw als een zelfstandige onroerende zaak in aanmerking moet worden genomen. Van een gefaseerde ingebruikneming kan sprake zijn bij een nieuw kantoorgebouw dat bestaat uit meerdere fysiek gescheiden en zelfstandig te gebruiken verdiepingen, die fasewijs in gebruik worden genomen. Zie 13.1.3. Met de eerste ingebruikneming van een zelfstandig deel van een onroerende zaak wordt ook de gemeenschappelijke ruimte in zo'n kantoorpand (zoals de entree, receptie, liften, kantine e.d.) die dienstbaar is aan dit zelfstandige deel in gebruik genomen. Per in gebruik genomen zelfstandig deel geldt een afzonderlijke herzieningstermijn. Als een onroerende zaak voor de btw-heffing niet is te splitsen in zelfstandige gedeelten als hiervóór bedoeld, wordt de zaak voor de btw-heffing als ondeelbaar beschouwd. Met 'ondeelbaar' wordt bedoeld dat de diverse gebruiksruimten in de onroerende zaak niet van elkaar zijn gescheiden (d.w.z. dat de ruimten niet beschikken over een zelfstandige toegang, inpandig dan wel uitpandig), of dat de fysiek gescheiden gedeelten zich niet lenen voor zelfstandig gebruik. Bij ondeelbare onroerende zaken vindt de gehele zaak plaats als het eerste deel van de zaak conform de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen (HR nr. 43 011, ECLI:NL:HR:2008:BB5776; HR nr. 09/02214, ECLI:NL:HR:2011:BP6593 en HR nr. 10/05228, ECLI:NL:HR:2011:BT8766).

13.2.6 Levering onroerende zaken: eerste ingebruikneming na ingrijpende verbouwing of sloop

Art. 11, lid 5, onderdeel b, Wet OB

Als een bestaand gebouw zodanig wordt verbouwd dat door die verbouwing een vervaardigd goed (een nieuw gebouw) is ontstaan, zal dat vervaardigde gebouw opnieuw voor het eerst in gebruik worden genomen. De levering vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van deze nieuwe eerste ingebruikneming van het gebouw (en het erbij behorende terrein) is dan belast. Zie 13.2.3. Het doet niet ter zake wie de verbouwing heeft verricht. Ook als bijv. een huurder een gebouw ingrijpend laat verbouwen, is de verhuurder bij levering binnen twee jaar na de (nieuwe) eerste ingebruikneming omzetbelasting verschuldigd over de verkoopprijs. Zie 13.2.6.1 in het geval een bestaande onroerende zaak door een verbouwing opnieuw wordt vervaardigd. Nauw verwant met dit onderwerp is het geheel of gedeeltelijk slopen van een bestaand pand. Ook hierbij komt de vraag aan de orde of de levering van de resterende onroerende zaak belast is. Hierbij speelt de overdrachtsbelasting een belangrijke rol. Zie 13.1.7 en 13.2.6.2.

13.2.6.1 Levering onroerende zaken: 'eerste ingebruikneming' na ingrijpende verbouwing

Begrip 'vervaardiging'

In het arrest *Van Dijk's Boekhuis* heeft het Hof van Justitie invulling gegeven aan het begrip 'vervaardigen'. Dit houdt in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Er is sprake van een nieuw goed als de functie ervan volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de gebruikte materialen daarvóór hadden. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan een goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, houden niet het vervaardigen in (HvJ EU, *'Van Dijk's Boekhuis'*, zaak C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195). Het arrest *Van Dijk's Boekhuis* ging over (de oplevering van) roerende zaken. In de Nederlandse rechtspraak wordt dit arrest ook als toetssteen gebruikt bij de beoordeling of er bij een verbouwing van een bestaand pand sprake is van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak.

De Hoge Raad heeft uitgesproken dat bij onroerende zaken slechts sprake is van vervaardiging van een goed, als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak *in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden*. In de zaak waarbij de Hoge Raad tot deze uitspraak kwam, was een winkelpand met woning verbouwd tot kinderdagverblijf. Inwendig was er het nodige veranderd, maar het uiterlijk van het pand was nagenoeg onveranderd gebleven. De voorpui op de begane grond was vernieuwd en er was een speelterrein aangelegd. Deze ingrepen waren niet van zodanige aard dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden (HR nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM6681).

De Hoge Raad neemt met de term 'in wezen nieuwbouw' afstand van eerdere rechtspraak en geeft strakkere invulling aan het begrip 'vervaardigen'. Het Hof van Justitie heeft na dit arrest van de Hoge Raad geoordeeld dat het begrip 'verbouwing' met name het geval omvat waarin voltooide of voldoende gevorderde werkzaamheden hebben plaatsgevonden waarna het betrokken gebouw voor andere doeleinden zal worden gebruikt (zaak *'Kozuba Premium Selection sp. z o.o.'*, nr. C-308/16, ECLI:EU:2017:869). De definitie van het Hof van Justitie lijkt minder strikt te zijn dan de definitie van de Hoge Raad. Afgewacht zal moeten worden welke uitleg de Hoge Raad zal geven in nieuwe zaken.

Levering tijdens de verbouwing

In het geval een onroerende zaak al tijdens de verbouwing (vernieuwbouw) wordt geleverd, komt de vraag op of er dan nog sprake is van het oude gebouw (vrijstelling van btw, wel overdrachtsbelasting) of dat er een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming wordt geleverd (wel btw, vrijstelling van overdrachtsbelasting). De Hoge Raad heeft hierover een vraag gesteld aan het Hof van Justitie. Het betreft een winkelcomplex dat zodanig wordt verbouwd dat er een nieuwe onroerende zaak ontstaat (vervaardiging). De verkoper begint met de verbouwing en tijdens de verbouwing wordt het winkelcomplex geleverd, waarna de koper de verbouwing voltooit. Het Hof van Justitie oordeelt in die zaak dat de levering van btw is vrijgesteld. Het hof acht daarbij van belang dat het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en gedeeltelijk nog in gebruik was (HvJ EU, *'Komen en Zonen Beheer'*, zaak C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461). Zie ook HR nr. 08/02791bis, ECLI:NL:HR:2013:BY8089.

Verbouwing en sloop

Een bijzondere situatie doet zich voor als een gebouw (of een deel van een onroerendgoedcomplex) wordt gesloopt en op de vrijgekomen plaats een pand wordt gebouwd dat wat betreft uiterlijk en/of functie gelijk is aan of grote overeenkomst vertoont met het gesloopte pand. Is er in een dergelijke situatie sprake van het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond? Als een pand volledig wordt gesloopt, houdt dat (oude) pand als zodanig op te bestaan. Als vervolgens op dezelfde plaats een pand wordt gebouwd met andere materialen, moet dat pand naar onze mening in beginsel steeds als vervaardigd worden aangemerkt. Er heeft dan in wezen nieuwbouw plaatsgevonden. Als een pand op een zodanige wijze wordt bewerkt/gesloopt dat het niet als zodanig ophoudt te bestaan, hetgeen naar onze mening het geval is als de (hoofd)constructie van het (oude) gebouw gehandhaafd blijft, zal er niet steeds sprake zijn van het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak. Als bijv. een (kantoor)gebouw wordt 'gestript', d.w.z. alles wordt gesloopt met uitzondering van de dragende constructie (funderingen, pilaren, vloeren e.d.) en dat 'gestripte' bouwwerk wordt gebruikt om een pand te verkrijgen dat zowel wat betreft uiterlijk als functie gelijk is aan of grote overeenkomst vertoont met het 'oude' pand, zal er naar onze mening geen sprake zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Als een verbouwing niet leidt tot vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, is er geen sprake van een levering maar van een dienst. Dit levert verschil op bij de herziening van de voorbelasting. Zie 18.4.6.

Voorbeelden uit de rechtspraak

Of er in een concreet geval sprake is van vervaardiging is sterk afhankelijk van de feitelijke situatie. Algemene regels zijn niet te geven. Aan de rechtspraak zijn de volgende voorbeelden ontleend.

Niet als vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak zijn aangemerkt:

- de forse verbouwing van een 17de-eeuws pand (HR nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX6640). In het gebouw be winkel en twee woningen. Het pand is vervolgens zodanig verbouwd dat er uiteindelijk drie winkelruimten met drie woonappartementen zijn gecreëerd. De winkels zijn via de voorkant toegankelijk. De inpandige toegangstrap is gesloopt. De wooneenheden zijn vanaf de zijkant via een steeg toegankelijk. De achterzijde van de onroerende zaak is de voorkant van de appartementen geworden. Daar zijn een afzonderlijk trappenhuis en drie dakterrassen gemaakt. Voorts zijn er drie toegangsdeuren voor de woonappartementen geplaatst. De achterzijde van de woning is op de begane grond deels uitgebouwd. De dakconstructie, bestaande uit de twee schilddaken, is vervangen door één zadeldak. Het hof oordeelt dat er geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak. De aangebrachte wijzigingen zien op de restauratie van het gebouw. Er is volgens het hof geen zaak voortgebracht die tevoren niet bestond. De Hoge Raad bevestigt in cassatie dit oordeel;
- de verbouwing van een kantoorpand waarbij de begane grond kantoor bleef, maar op de twee verdiepingen vier werden gerealiseerd (HR nr. 11/00907, ECLI:NL:HR:2013:BX6651). Volgens het hof was er geen sprake van vervaardiging, want er heeft in wezen geen nieuwbouw plaatsgevonden. Bestaande vloeren, plafonds en dikke muren zijn gehandhaafd. De uitwendige toevoegingen zijn ondergeschikt aan het oorspronkelijke pand. Dat er door de verbouwing vijf zelfstandige onroerende zaken zijn ontstaan, die apart zijn geleverd, speelde geen rol. De Hoge Raad bevestigt in cassatie dit oordeel;
- de ingrijpende verbouwing van een wollenstoffenfabriek (Hof Den Bosch, nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:33 monumentaal pand waarvan de binnenmuren met stabilisatiefunctie waren verwijderd, nieuwe staalconstructies waren aangebracht, de fundering was aangepast zodat een nieuwe dragende constructie kon worden geplaatst, het dak was geheel vervangen en delen van de bestaande (buiten)muren en van de fabrieksstraat waren gesloopt. Volgens het hof was met de ingrijpende verbouwing van de wollenstoffenfabriek geen nieuw vervaardigd pand ontstaan omdat de uitvoering van de werkzaamheden steeds gericht waren op het in stand houden van de kenmerken van het monument. Volgens het hof had het monument zijn identiteit van wollenstoffen fabriek behouden.

Wel als vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak zijn aangemerkt:

- de verbouwing waarbij een winkel bijna helemaal werd gesloopt (HR nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574). D vankelijk in gebruik als supermarkt. De winkel was onderdeel van een gebouw met op de eerste en tweede verdieping vier appartementen die als woning werden gebruikt. De winkelruimte omvatte behalve de ruimte onder de appartementen ook een deel waarboven geen bebouwing was (uitbouw). Die verbouwing hield in dat de uitbouw voor het grootste gedeelte volledig werd gesloopt en dat van het overige deel van de uitbouw de staalconstructie werd vervangen. De gevels van de winkel zijn verwijderd. De vloer en fundering zijn voor een deel gehandhaafd voor zover zij deel uitmaakten van de stabiliteitsconstructie van het gebouw. Met het oog op de stabiliteit van het gebouw zijn ook enkele zijmuren aan de zijde van het trappenhuis ten behoeve van de appartementen gehandhaafd. De binnenmuren van de winkel zijn volledig verwijderd. De funderingen langs de omtrek van de niet-gesloopte vloer zijn opnieuw aangelegd en in het midden van de vloer is een extra fundering aangelegd. In de aldus ontstane 'kale' ruimte op de begane grond is een nieuwe winkelruimte gecreëerd. De nieuwe winkelruimte is aanzienlijk kleiner dan de oorspronkelijke winkelruimte. De Hoge Raad oordeelt – anders dan het hof – dat de winkel zodanig is verbouwd dat er in wezen sprake is van nieuwbouw. De Hoge Raad wijst erop dat van de winkel als gevolg van de verbouwing niet meer dan de draagconstructie onder de wooneenheden in stand is gebleven;
- de bouw van een zgn. 'open luifel'-stal aan een reeds bestaande ligboxenstal (Hof Den Bosch, nr. 12/00639, ECL HE:2013:3021). Het hof is van oordeel dat er sprake is van een nieuw vervaardigd onroerend goed, omdat met de bouw van de nieuwe stal is voldaan aan het criterium van 'in wezen nieuwbouw'. Allereerst is er sprake van fysiek gescheiden bouwwerken, die zich voor zelfstandig gebruik lenen. Vervolgens is op het perceel na het graven van gaten, het storten van (gewapend) beton, het aanbrengen van spanten en de afbouw, waaronder het aanbrengen van een zadeldak, nutsvoorzieningen en afscheidingen, een nieuwe stal gebouwd;
- de sloop en herbouw van een pand met behoud van oude gevel (Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 15/00208, ECLI:NL:GHARL:2016:6243). Gezien de omstandigheid dat het oude winkelpand, met uitzondering van de voorgevel, volledig is gesloopt en de dragende constructie en fundering geheel zijn vervangen door een nieuwe passende constructie en fundering – met uitzondering van een deel van de overbodig geworden vloerplaat – en vervolgens het pand is herbouwd met een andere indeling en grotere inhoud, is het hof van oordeel dat in dit geval de werkzaamheden aan het pand dermate ingrijpend zijn geweest dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Gezien de omvang van de verrichte werkzaamheden is het aannemelijk dat de constructie van het gebouw zodanig is aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. Daaraan doet niet af dat het aanzicht van het pand niet, althans niet noemenswaardig, is gewijzigd en de functie van het pand hetzelfde is gebleven, aangezien ook voor de modale consument de onroerende zaak na een dergelijk ingrijpende verbouwing niet anders dan als nieuw kan worden ervaren,
loor de modale consument niet beperkt is tot de visuele waarneming van de voorgevel;

- de ingrijpende verbouwing van een voormalig postkantoor tot een multifunctioneel gebouw met winkelruimte, kanto (Hof Den Bosch, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839). Tevens waren een nieuwe entree voor de kantoren en drie nieuwe ingangen gerealiseerd. Bij de verbouwing waren onder meer de binnenmuren, grote delen van de fundering en zijmuren verwijderd en de begane grond was uitgebreid. Voor de verbouwing was een nieuwe verzwaarde vloer met fundering geplaatst. Bovenop de nieuwbouw is een parkeerdek met 57 parkeerplaatsen gebouwd. De uitstraling van het gebouw bleef ondanks deze werkzaamheden in stand. Volgens het hof was voldaan aan het criterium van 'in wezen nieuwbouw'. Aan dat oordeel heeft het hof m.n. ten grondslag gelegd dat door de verbouwing van het voormalig postkantoor het bruikbare oppervlakte van het gebouw met ongeveer 30% was toegenomen. Verder was het gebouw grotendeels gestript, waarbij het gestripte casco slechts met ondersteuning kon blijven staan. Bovendien bestonden de werkzaamheden volgens het hof niet alleen uit sloop-, bouw- en renovatiewerkzaamheden maar ook uit het integreren van percelen. Tot slot heeft het hof waarde toegekend aan het feit dat het voormalig postkantoor na verbouwing geschikt is gemaakt voor gebruik als een restaurant met bar en een supermarkt;
- De transformatie van een kantoorgebouw naar een woongebouw met 77 woonappartementen (Rb. Gelderland, n ECLI:NL:RBGEL:2020:6314). Hiervoor is het dak verwijderd en vernieuwd, zijn alle binnen- en buitengevels inclusief isolatie vervangen en vernieuwd en aan de buitengevel zijn balkons aangebracht. Verder is er een nieuwe entree gemaakt en een nieuwe liftschacht gerealiseerd. Op alle etages zijn de scheidingswanden en plafonds verwijderd en zijn elektra-aansluitingen voor de woningen gemaakt en zijn alle installaties volledig nieuw aangelegd. Volgens de rechtbank is sprake van 'in wezen nieuwbouw', aangezien het uiterlijk, uitstraling en indeling van het gebouw aanzienlijk zijn veranderd. Verder heeft het gehele gebouw een functiewijziging ondergaan van kantoor naar wonen en kan volgens de rechtbank aan de hand van het totaal geïnvesteerde bedrag (€ 5 309 709) in relatie tot de aankoopsom (€ 2 500 000) worden geconcludeerd dat de werkzaamheden van aanzienlijke omvang zijn geweest. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan

13.2.6.2 Levering onroerende zaken: 'eerste ingebruikneming' na sloop

Levering onroerende zaak na gedeeltelijke sloop

Als een gebouw gedeeltelijk is gesloopt op het moment dat het gebouw wordt geleverd aan een ander, dan is de vraag aan de orde of door die gedeeltelijke sloop een 'nieuw vervaardigde' onroerende zaak is ontstaan. Uit het arrest HvJ EU, *'Komen en Zonen Beheer'*, zaak C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461, blijkt volgens de staatssecretaris van Financiën dat de EU-lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van gebouwen alsmede het begrip 'erbij behorend terrein' kunnen bepalen. In deze zaak zijn voor de levering in opdracht en voor rekening van de leverancier een aantal sloophandelingen verricht met het oog op de verbouwing van een 'oude' onroerende zaak tot een nieuw gebouw. Na de levering zijn de werkzaamheden – buiten de leverancier om – voortgezet in opdracht en voor rekening van de koper. Het geheel van de aan de onroerende zaak door de verkoper en koper verrichte werkzaamheden heeft tot een nieuw gebouw geleid, zonder dat tijdens die werkzaamheden onbebouwde grond is ontstaan. Het hof heeft geoordeeld dat er in deze situatie sprake is van de levering van een vrijgesteld (oud) gebouw. Naar de mening van de staatssecretaris kan er in de voorgaande situatie pas sprake zijn van een vervaardigde onroerende zaak als de (oude) onroerende zaak niet enkel zijn oude functie heeft verloren, maar ook een nieuwe functie heeft verkregen. Hiervan is sprake als de (constructieve) verbouwingswerkzaamheden voltooid zijn, of ten minste zo ver gevorderd dat al een substantieel 'ander' gebouw is ontstaan dat in gebruik kan worden genomen.

De Hoge Raad heeft geoordeeld (nr. 10/04577, ECLI:NL:HR:2010:1000) dat sprake is van (de levering van) een nieuw vervaardigde onroerende zaak als na gedeeltelijke sloop een gebouw resteert dat geen andere functie heeft dan geïntegreerd worden in te realiseren nieuwbouw.

Sloop onroerende zaak als onderdeel van leveringsovereenkomst

De situatie die zich voordeed bij het *Komen en Zonen Beheer*-arrest (zie hiervóór), moet worden onderscheiden van het geval waarbij de leverancier zich op het tijdstip van de levering heeft verplicht tot de volledige sloop van het bestaande gebouw. Uit het *Don Bosco*-arrest volgt dat in dat geval een van rechtswege belaste levering van onbebouwde grond plaatsvindt (HvJ EU, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722). Zie ook 13.2.8 voor zgn. koop-/aannemingsovereenkomsten.

13.2.7 Levering onroerende zaken: opteren voor belaste levering

Art. 11, leden 1, onderdeel a., onder 2°, en 5, Wet OB; art. 6 Uitv.besch. OB; art. 24ba Uitv.besl. OB

Optiemogelijkheid

Bij de levering van een onroerende zaak die niet van rechtswege is belast ingevolge de regels zoals beschreven in 13.2.3 en 13.1.7, kunnen de verkoper, mits ondernemer, en de koper er samen voor kiezen deze levering te belasten met btw (de zgn. optie voor belaste levering onroerende zaken). Als voorwaarden voor deze regeling gelden:

1. koper en verkoper moeten de keuze voor de optie gezamenlijk vastleggen (zie hierna); en
2. de koper moet de onroerende zaak gebruiken voor prestaties waarvoor hij ten minste 90% recht op aftrek van voorbel

Zie 13.2.7.2 en 13.2.7.3. Als gevolg van deze optie is de koper (in plaats van de verkoper) de btw over de levering verschuldigd. Zie 13.2.12

De keuze om een levering van een onroerende zaak belast te doen zijn (de optie), kunnen verkoper en koper op twee manieren maken. Als voor de levering een *notariële akte* wordt opgemaakt, kunnen partijen de keuze voor belaste levering in de akte opnemen. In de overige gevallen moeten verkoper en koper gezamenlijk een schriftelijk verzoek indienen bij de inspecteur van de verkoper.
De akte of het optieverzoek moet de volgende gegevens bevatten:

– een omschrijving van de onroerende zaak met plaatselijke en kadastrale aanduiding;
– de datum waarop het boekjaar van de koper begint;
– een verklaring van de koper waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor hij voor recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Voordelen van opteren

Vaak is het voordelig te opteren voor belaste levering. Als de *koper* de hem in rekening gebrachte omzetbelasting kan aftrekken, heeft hij weinig hinder van de optie. Hij moet er alleen rekening mee houden dat er bij hem voor de onroerende zaak een nieuwe herzieningstermijn van negen jaar gaat lopen na afloop van het jaar waarin hij het goed in gebruik heeft genomen. Voor de *verkoper* heeft de optie als voordeel dat hij recht houdt of krijgt op aftrek van de voorbelasting die hij eerder bij de aankoop van de onroerende zaak heeft moeten betalen. Als de verkoper indertijd de voorbelasting heeft afgetrokken, blijft bij optie voor belaste levering de aftrek van voorbelasting in stand. Wordt niet geopteerd, dan moet hij een deel van de afgetrokken voorbelasting terugbetalen. Als de verkoper indertijd de voorbelasting niet of slechts gedeeltelijk heeft kunnen aftrekken, heeft optie voor belaste levering tot gevolg dat hij alsnog een deel van de voorbelasting in aftrek kan brengen. Het voorgaande speelt alleen een rol bij een levering die plaatsvindt binnen negen jaar na het jaar waarin de verkoper het goed is gaan gebruiken. Een levering na deze termijn leidt bij de verkoper niet meer tot herziening van de aftrek van voorbelasting. Zie 13.1.9. Ook als de herzieningstermijn van negen jaar is verstreken, kan een optie voor belaste levering toch voordelig zijn in verband met de aftrek van voorbelasting op kosten die met betrekking tot de verkoop zijn gemaakt (bijv. onderhouds- en makelaarskosten).

Heffing verlegd naar koper

Bij optie voor belaste levering wordt de wegens de levering verschuldigde omzetbelasting geheven van de koper i.p.v. de verkoper (zie 23.4.1.1). De koper moet deze belasting in zijn aangifte opnemen bij vraag 2a (zie 3.3.1). De koper kan deze belasting in dezelfde aangifte (nagenoeg) helemaal in aftrek brengen bij vraag 5b (zie 3.6.2).

13.2.7.1 Levering onroerende zaken: optie voor gedeelte van een onroerende zaak

De optie voor het belast leveren van een onroerende zaak is mogelijk voor een zelfstandige onroerende zaak. Zie 13.1.3. Goedgekeurd is dat de optie voor een belaste levering ook mogelijk is voor een gedeelte van een onroerende zaak, dat niet is te beschouwen als een zelfstandige onroerende zaak, maar dat in economisch opzicht wel zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Het gaat hier bijv. om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw die via flexibele wanden is begrensd. Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden.

- *a.* Ter voorkoming van onbedoeld gebruik is deze goedkeuring niet van toepassing op één of meer (werk)kamer(s) in een woning of een pantry. Zie ook 13.5.11.1.
- *b.* In het optieverzoek of in de notariële akte van levering van de betrokken onroerende zaak moet het bewuste gedeelte van de onroerende zaak duidelijk worden omschreven.
- *c.* De optie is alleen mogelijk voor zover de afnemer bij het gebruik van het hiervóór bedoelde gedeelte van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm en voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm. Zie 13.5.12.1.
- *d.* Partijen aanvaarden de gevolgen die wet- en regelgeving verbinden aan het doen van de hier bedoelde optie.

Als er sprake is van de levering van een gebouw met een erbij behorend terrein, kunnen dat gebouw en terrein voor de btw-heffing niet van elkaar worden gescheiden (HvJ EU, *'Breitsohl'*, zaak C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304). De optie voor de belaste levering kan dan niet worden toegepast op alleen het gebouw of alleen het bijbehorende terrein (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.2.7.2 Levering onroerende zaken: optie alleen als koper aftrekrecht heeft

Art. 6 Uitv.besch. OB

Optie voor belaste levering is alleen mogelijk als de koper de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor (nagenoeg) volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Nagenoeg volledig houdt in 90% of meer. Dus als de koper de btw die hij bij optie voor belaste levering verschuldigd zou zijn voor minder dan 90% kan aftrekken, is optie niet mogelijk.

Bij de beoordeling of de koper de btw voor 90% of meer in aftrek kan brengen, mag volgens de btw-wetgeving niet in aanmerking worden genomen het (belaste) gebruik van de onroerende zaak voor de volgende fictieve prestaties door een ondernemer:

- *a.* het aan een bedrijf *onttrekken* van goederen voor privédoeleinden van hemzelf of privédoeleinden van zijn personeel. Zie 20.3.1 en 20.4;
- *b.* het bij de beëindiging van zijn bedrijf *onder zich houden* van goederen. Zie 20.3.2;
- *c.* het *om niet* verstrekken van goederen. Zie 6.2.10;
- *d.* het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel. Zie 20.4.1;

ienster voor privédoeleinden van hemzelf of privédoeleinden van zijn personeel. Zie 20.4.3.

Gemeenten en provincies hebben geen recht op aftrek van btw op goederen en diensten die zij gebruiken als overheid/niet-ondernemer. Dit brengt met zich dat zij bij de aankoop van onroerende zaken niet voldoen aan de 90%-norm. Zij kunnen daarom ook niet meewerken aan een belaste levering daarvan. Hierbij is niet van belang dat de eventueel in rekening te brengen btw bij gemeenten en provincies (en bepaalde regionale lichamen) in aanmerking zou komen voor compensatie op grond van de Wet op het BTW-compensatiefonds. Die compensatie kan namelijk niet worden aangemerkt als een recht op aftrek van voorbelasting.

LETOPIn sommige branches of sectoren is optie ook mogelijk bij 70%-aftrek. Zie 13.5.12.1. Bij de levering van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties geldt een bijzondere regeling. Zie 13.1.10.

13.2.7.3 Levering onroerende zaken: optie tijdstip toetsing 90%-norm

Of de koper voldoet aan de 90%-norm moet op twee momenten worden getoetst.

Eerst wordt bij de levering getoetst of de koper aan de hand van de bestemming van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm. De koper moet bij het optieverzoek een ondertekende verklaring voegen dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor (nagenoeg) volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Vervolgens moet de koper nagaan of hij met betrekking tot de onroerende zaak zowel over het boekjaar waarin de levering heeft plaatsgevonden als over het daaropvolgende boekjaar (de referentieperiode) heeft voldaan aan de 90%-norm. Binnen vier weken na afloop van de referentieperiode moet de koper een ondertekende verklaring uitreiken aan de leverancier waarin staat of hij al dan niet aan de 90%-norm heeft voldaan. Een kopie van deze verklaring moet de koper naar zijn eigen inspecteur sturen, eveneens binnen vier weken.

Als de koper de onroerende zaak binnen de referentieperiode weer doorlevert, moet hij de verklaring uitreiken binnen vier weken na het tijdstip van de doorlevering. Ook dan moet hij een kopie naar zijn inspecteur sturen.

Als de koper op het tweede toetsingsmoment nog aan de 90%-norm voldoet, is de optie voor belaste levering definitief. Het gebruik van de onroerende zaak dat daarna komt, is niet meer van belang.

LETOP1Als niet wordt voldaan aan de 90%-norm, vervalt de optie.

LETOP2Als de koper de onroerende zaak niet vóór het einde van de referentieperiode in gebruik heeft genomen, is niet voldaan aan de 90%-norm. Goedgekeurd is echter dat aan de omstandigheid dat een onroerende zaak als gevolg van werkzaamheden aan de onroerende zaak niet door de afnemer in gebruik is genomen vóór het einde van het boekjaar volgend op het boekjaar waarin de onroerende zaak met toepassing van de optieregeling is geleverd, geen gevolgen worden verbonden als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan.

1. *In het jaar van feitelijke aanwending en het daaropvolgende boekjaar voldoet de afnemer voor het gebruik van de onr aan de 90%-norm.*
2. *De leverancier en afnemer stemmen ermee in dat wordt gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor een belaste lev vaarden de gevolgen die wet- en regelgeving hieraan verbinden, zoals het opnieuw gaan lopen van de herzieningstermijn bij de afnemer.*
3. *De instemming van de afnemer moet blijken door middel van een gedateerde en door de afnemer ondertekende verk binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.*
4. *De leverancier stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de geleverde o zaak wordt herzien pas ingaan in het boekjaar waarin de afnemer de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de leverancier moet blijken door middel van een gedateerde en door de leverancier ondertekende verklaring die de leverancier binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.*

Deze goedkeuring heeft tot gevolg dat de levering belast kan plaatsvinden, als de afnemer de onroerende zaak met inachtneming van de hiervóór gestelde voorwaarden feitelijk in gebruik neemt buiten de wettelijke referentieperiode. Als niet wordt voldaan aan (een van) de hiervóór opgesomde voorwaarden, is de levering van de onroerende zaak vrijgesteld.

13.2.7.4 Levering onroerende zaken: optie niet voldaan aan voorwaarden

Als blijkt dat er ten onrechte is geopteerd voor belastingheffing omdat de koper niet voldoet aan de 90%-norm, wordt de zaak teruggedraaid. De levering is dan alsnog vrijgesteld. De oorspronkelijke verschuldigdheid van btw ter zake van de levering vervalt, evenals het recht op aftrek van voorbelasting. Omdat in dit geval heffing en aftrek beide bij de afnemer hebben plaatsgevonden (zie 13.2.7), hoeft de afnemer als hij de verschuldigde belasting volledig als voorbelasting heeft afgetrokken niets te herstellen. Als hij de wegens de levering verschuldigde belasting niet volledig heeft afgetrokken, kan hij het niet-afgetrokken deel terugvragen. Naar onze mening kan hij dit doen in de aangifte over het tijdvak waarin blijkt dat de optie onterecht was. Nu de levering alsnog is vrijgesteld, vervalt bij de *verkoper* het recht op aftrek van voorbelasting. Deze voorbelasting kan bestaan uit btw op advies-, makelaars-, notariskosten e.d. en uit zgn. herzieningsbelasting. Met deze laatste belasting wordt bedoeld de btw die de verkoper indertijd bij de aankoop van de onroerende zaak heeft betaald en die hij in verband met de belaste levering alsnog in aftrek kon brengen of niet terug hoefde te betalen. Zie de voorbeelden hierna.

VOORBEELD 1 A heeft een nieuw pand gekocht, bestaande uit vier verdiepingen. In februari 2018 zijn alle verdiepingen met optie belast verhuurd aan verschillende huurders. De btw op de aankoop van het pand ad € 500 000 is door A afgetrokken.

Op 1 juli 2020 verkoopt A het pand voor € 3 000 000 aan B die de belaste verhuur voortzet. Deze verkoop vindt plaats later dan twee jaar na de eerste ingebruikneming van het pand en valt dus in beginsel onder de vrijstelling. A en B opteren echter voor belaste levering. In verband met deze verkoop maakt A kosten en krijgt daarvoor stel € 1500 aan btw in rekening gebracht.

De wegens de levering verschuldigde btw moet B in zijn aangifte opnemen als verschuldigde btw en kan hij tegelijk volledig als voorbelasting in aftrek brengen. B voldoet bij de optie aan de 90%-norm.

Omdat de levering is belast, hoeft A de btw die hij indertijd bij de aankoop van het pand in aftrek heeft gebracht niet gedeeltelijk terug te betalen. Deze zgn. herzienings-btw bedraagt € 375 000 ($7^{6}/_{12} \times {}^{1}/_{10} \times$ € 500 000). Zie 13.1.9 en 13.1.9.2. Verder kan A de btw op de verkoopkosten van € 1500 aftrekken.

Per 1 januari 2021 komt er een nieuwe huurder voor de tweede verdieping. Deze huurder kan geen voorbelasting aftrekken en er kan dus niet worden geopteerd voor belaste verhuur. Zie 13.5.11. Na afloop van de referentieperiode (juli 2020 t/m december 2021) blijkt dat B het pand over het jaar 2021 voor 25% voor vrijgestelde verhuur heeft gebruikt en dus in zoverre geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Hij voldoet daardoor niet aan de 90%-norm en moet de verkoper hiervan binnen vier weken via een verklaring in kennis stellen. Een kopie van de verklaring moet B naar zijn inspecteur sturen. De optie voor belaste levering vervalt nu. Omdat de aanvankelijk wegens de levering verschuldigde btw bij B is geheven en door hem volledig in aftrek is gebracht, hoeft op dit punt niets te worden gecorrigeerd. A krijgt een naheffingsaanslag voor de btw op de verkoopkosten (€ 1500) en herzienings-btw (€ 375 000).

Als bij de levering door A aan B per etage was geopteerd voor belaste levering, zou A alleen de btw die aan de tweede etage is toe te rekenen verschuldigd zijn: ${}^{1}/_{4} \times$ (€ 375 000 + € 1500) = € 94 125.

VOORBEELD 2 Verzekeringsagent V heeft in februari 2018 een kantoorpand gekocht en in gebruik genomen. De btw op de aankoop ad € 40 000 was niet aftrekbaar.

Op 1 april 2020 verkoopt V het pand voor € 300 000 aan makelaar M die het pand belast wil gaan verhuren. Op basis van de bestemming heeft M volledig recht op aftrek van voorbelasting. Men opteert daarom voor belaste levering.

De wegens de levering verschuldigde btw moet M in zijn aangifte opnemen als verschuldigde btw en kan hij in die zelfde aangifte volledig als voorbelasting in aftrek brengen.

Omdat de levering belast is, kan V alsnog een deel van de btw op zijn aankoop van het pand in aftrek brengen. Deze zgn. herzienings-btw bedraagt € 31 000 ($7^{9}/_{12} \times {}^{1}/_{10} \times$ € 40 000). Zie 13.1.9 en 13.1.9.2.

M kan geen huurder vinden en neemt daarom het pand op 1 november 2020 voor zijn eigen bedrijf in gebruik. Zijn omzet bestaat constant voor 80% uit belaste prestaties en voor 20% uit vrijgestelde prestaties. M moet dus in de aangifte over november 20% van de bij de aankoop afgetrokken voorbelasting terugbetalen. Zie 18.4.4.

Per 1 januari 2022 kan M het pand alsnog verhuren aan een overheidsinstelling. Er kan niet worden geopteerd voor belaste verhuur.

Na afloop van de referentieperiode (april 2020 t/m december 2021) moet M nagaan of hij zowel over 2020 als over 2021 heeft voldaan aan de 70%-norm. (Voor makelaars geldt de 70%-norm in plaats van de 90%-norm. Zie 13.5.12.1.) Dit is het geval, omdat M constant een belaste omzet heeft van 80%. De optie voor belaste levering is dus definitief geworden. M moet wel binnen vier weken na afloop van 2021 een verklaring uitreiken aan de verkoper en een kopie daarvan aan de inspecteur sturen.

De vrijgestelde verhuur gaat in op 1 januari 2022 na afloop van de referentieperiode. Dit heeft dus geen invloed meer op de optie voor belaste levering. Wel moet M aan het eind van 2022 en de volgende jaren van de herzieningstermijn de aftrek van voorbelasting herzien. Zie 18.4.6.

Als M over 2020 of over 2021 niet aan de 70%-norm zou hebben voldaan, zou de optie zijn vervallen. M had dan de bij aankoop verschuldigde btw kunnen terugvragen voor zover hij deze niet in aftrek had kunnen brengen. Verder zou V een naheffingsaanslag hebben gekregen voor de herzienings-btw (€ 31 000).

13.2.8 Levering onroerende zaken: koop-/aannemingsovereenkomst

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat bij een koop-/aannemingsovereenkomst de handelingen van de aannemer met betrekking tot de overdracht van de grond en de bouw van een appartement tezamen als één prestatie moeten worden beschouwd, en wel als de belaste levering van een onroerende zaak op het moment van oplevering (HR nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307). Bij koop-/aannemingsovereenkomsten bestond vóór dit arrest de mogelijkheid dat geen btw werd voldaan over de grond, namelijk als die grond voor de btw-heffing nog geen bouwterrein was. De – na de juridische levering verrichte – aanneming werd apart van de grondlevering in acht genomen. Door de uitspraak van de Hoge Raad is aan die mogelijkheid een einde gekomen. Als de grondlevering en de bouw door dezelfde belastingplichtige plaatsvinden (waaronder een fiscale eenheid), wordt niet langer gesplitst in een levering van grond (belast met enkel overdrachtsbelasting) en de (oplevering van) nieuwbouw (belast met btw). Er is dan sprake van één belaste oplevering van een nieuwe onroerende zaak. Als de grond door een derde wordt geleverd (bijv. de gemeente) en de bouw plaatsvindt door de aannemer of meerdere aannemers, kan de grond nog met overdrachtsbelasting (zie 13.4.1) worden geleverd (mits er uiteraard geen sprake is van een bouwterrein voor de btw-heffing). Zie 13.4.9 voor de gevolgen voor de samenloopvrijstelling ovb.

13.2.9 Levering onroerende zaken: meer leveringen van een woning binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming

Een ondernemer die een nieuwe woning levert aan een particulier is wegens deze levering omzetbelasting verschuldigd. De particulier kan de omzetbelasting niet aftrekken. Nu komt het voor dat naderhand:

- de verkoopovereenkomst wordt ontbonden, zodat de verkoper weer de beschikking krijgt over de woning; óf
- de particulier de woning na korte tijd terugverkoopt aan de oorspronkelijke verkoper.

Als de particulier de woning nog niet in gebruik heeft genomen, is er niets aan de hand. De oorspronkelijke verkoper kan de wegens de eerste levering afgedragen omzetbelasting terugvragen. Zie 19.1.2. Bij de volgende verkoop is er weer btw verschuldigd. Als de particulier de woning al in gebruik had genomen, is volgens de staatssecretaris van Financiën teruggaaf van belasting aan de oorspronkelijke verkoper niet mogelijk. Levert de oorspronkelijke verkoper de teruggekochte woning binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming (door de particulier) opnieuw, dan is hij wegens deze laatste levering in beginsel weer omzetbelasting verschuldigd. Zie 13.2.3. Op de woning zou dan tweemaal omzetbelasting drukken. Om dit te voorkomen, is goedgekeurd dat bij de laatste levering slechts omzetbelasting hoeft te worden betaald voor zover de vergoeding voor die levering hoger is dan de vergoeding voor de eerste levering. Bij het vaststellen van de vergoeding van de eerste of vorige levering moet rekening worden gehouden met een vermindering van de vergoeding als bedoeld in art. 29, lid 1, onderdeel b., Wet OB. Zie 19.1.2. Aan de goedkeuring is de *voorwaarde* verbonden dat over het aldus buiten de heffing van omzetbelasting blijvende bedrag overdrachtsbelasting wordt betaald. Deze regeling geldt ook voor andere gevallen waarin een onroerende zaak binnen de tweejaartermijn voor de tweede of volgende maal belast wordt geleverd aan een particulier. Ook dan hoeft de verkoper/ondernemer wegens de laatste levering geen omzetbelasting te betalen voor zover ter zake van de vorige levering(en) aan een niet ondernemer omzetbelasting is betaald. Wel moet over het aldus buiten de heffing van omzetbelasting blijvende bedrag overdrachtsbelasting worden betaald. Deze goedkeuring kan ook worden toegepast bij de opeenvolgende levering van bouwterreinen waarbij de hiervóór bedoelde cumulatie van belasting optreedt (Besluit nr. BLKB2013/1636M).

***LET OP** Voor de levering van (een zakelijk recht op) woningen onder een verkoopregulerend beding, zoals bij de zgn. verkoop onder voorwaarden, is een bijzondere regeling getroffen. Die regeling kent ook een goedkeuring voor de levering van woningen binnen de tweejaartermijn. Zie verder 13.4.8.*

***VOORBEELD** Een bouwbedrijf verkoopt aan particulier A op 1 februari 2017 een nieuwe woning voor € 400 000 (de vergoeding) + € 84 000 (21% omzetbelasting). De levering gebeurt onder de ontbindende voorwaarde dat A zijn oude huis binnen zes maanden kan verkopen. A gaat op 1 maart 2017 in het nieuwe huis wonen (de eerste ingebruikneming). Na zes maanden heeft A zijn oude huis nog niet verkocht en de ontbindende voorwaarde treedt in werking. A levert de woning terug aan het bouwbedrijf en krijgt zijn geld terug. Aangezien de woning al is gebruikt, kan het bouwbedrijf geen teruggaaf van omzetbelasting krijgen.*
Op 1 december 2017 verkoopt het bouwbedrijf de woning aan particulier B voor € 500 000 (vrij op naam). Volgens de wet zou het bouwbedrijf $^{21}/_{121}$ × € 500 000 = € 86 777 aan omzetbelasting moeten afdragen. De vergoeding is dan € 500 000 — € 86 776 = € 413 224.
Omdat bij de vorige levering aan particulier A al over een vergoeding van € 400 000 omzetbelasting is afgedragen, hoeft het bouwbedrijf nu slechts over € 413 224 — € 400 000 = € 13 224 omzetbelasting te voldoen, dat is 21% van € 13 224, = € 2777.
Van de totale verkoopsom van € 500 000 (incl. omzetbelasting) is nu slechts € 16 000 (incl. omzetbelasting, te weten € 13 223 + € 2777) in de heffing betrokken.
Wel is nu 2% overdrachtsbelasting verschuldigd over het buiten de heffing gebleven bedrag van € 484 000 (€ 500 000 — € 16 000).

***LET OP** De in dit punt beschreven regeling is getroffen, omdat de staatssecretaris van mening is dat een terugname van een gebruikte zaak niet leidt tot een teruggaaf van btw bij de oorspronkelijke verkoper. Hof Den Bosch heeft echter uitgesproken dat teruggaaf in een dergelijk geval wel mogelijk is. Zie 19.1.2.3. Als deze opvatting wordt gevolgd, kan de oorspronkelijke koper die de woning terugneemt en de koopprijs terugbetaalt de btw terugvragen bij de Belastingdienst. Bij de volgende verkoop binnen de tweejaartermijn is de ondernemer weer gewoon btw verschuldigd over de dan bedongen verkoopprijs. Naar onze mening geldt er dan een vrijstelling van overdrachtsbelasting, omdat de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel zal zijn gebruikt.*

13.2.10 Levering onroerende zaken: het begrip 'economische eigendom'

Het begrip 'economische eigendom'

Bij de belastingheffing worden vaak juridische eigendom en economische eigendom onderscheiden. Het begrip 'economische eigendom' is niet voor alle belastingsoorten gelijk.

Voor de *inkomsten- en de vennootschapsbelasting* is de economische eigenaar van een goed degene die het gehele economische belang bij het goed heeft. Dit houdt in dat de waardeveranderingen, het risico van tenietgaan en de baten en lasten van het goed voor zijn rekening komen. De economische eigenaar geldt als de 'echte' eigenaar die de (onroerende) zaak op zijn balans zet, daarop afschrijft enz.

Bij de *omzetbelasting* speelt het begrip 'economische eigendom' een rol bij de vraag of een goed wordt geleverd. De omzetbelasting kent in beginsel slechts één leveringsbegrip, namelijk de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. [illegible] 'racht of overgang van een onroerende zaak is er dus pas sprake van een levering als 'de macht om als een eigenaar te beschikken' overgaat. Hiervoor is het volgens de Hoge Raad niet voldoende dat de feitelijke beschikkingsmacht en het (volledige) economische belang worden overgedragen. Dan is er nog geen sprake van een levering voor de omzetbelasting. Ook de macht om als eigenaar over de zaak te kunnen beschikken, moet zijn overgedragen. Dat kan het geval zijn als de juridische eigenaar ook een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vervreemden of bezwaren van de zaak, of wanneer de juridische eigenaar zich jegens de economische eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde (HR nr. 37.641, ECLI:NL:HR:2007:BB0006). Als er dus bij de omzetbelasting sprake is van een 'economische eigendom', houdt dit meer in dan de gewone economische eigendom voor de directe belastingen.

Voor de *overdrachtsbelasting* is ook de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken belast. Bij deze belasting geldt echter een veel ruimere omschrijving van het begrip 'economische eigendom'. Hieronder wordt verstaan 'een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij die zaken of rechten vertegenwoordigt'. Dit belang moet ten minste enig risico van waardeverandering omvatten en toekomen aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. Zie 13.4.1.1. Een economische-eigendomsoverdracht voor de omzetbelasting (de overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken) houdt ook een economische-eigendomsverkrijging voor de overdrachtsbelasting in. Het omgekeerde hoeft echter niet het geval te zijn.

Latere levering juridische eigendom

Als na de economische-eigendomsoverdracht (de overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken) op een later tijdstip ook de juridische eigendom wordt overgedragen, vindt er niet opnieuw een levering plaats voor de omzetbelasting. De overdracht van de juridische eigendom is geen belastbaar feit meer voor de omzetbelasting. Zie 13.4.10 voor de gevolgen voor de overdrachtsbelasting.

13.2.11 Levering onroerende zaken: met huurgarantie

Huurgarantie

In een overeenkomst tussen een projectontwikkelaar en een belegger wordt soms opgenomen dat de projectontwikkelaar garandeert dat de onroerende zaak volledig in verhuurde staat, met een bepaald rendement, wordt geleverd (huurgarantie). Als op de leveringsdatum de onroerende zaak niet volledig is verhuurd of is verhuurd tegen een lagere huur dan het gegarandeerde minimumrendement, moet de projectontwikkelaar een bedrag betalen aan de belegger in verband met de gemiste huuropbrengst. Deze bedragen mogen worden aangemerkt als een vermindering van de vergoeding voor de geleverde onroerende zaak. De projectontwikkelaar moet hiervoor creditnota's uitreiken en kan de gecrediteerde btw vervolgens verrekenen met zijn verschuldigde btw. Zie 19.1.2. De belegger moet de gecrediteerde btw weer terugbetalen als hij deze als voorbelasting heeft afgetrokken. Zie 18.1.9. Als op het moment van de levering van de onroerende zaak al een korting wordt verleend vanwege de huurgarantie, moet dit bedrag direct op de factuur in mindering worden gebracht (Besluit nr. BLKB2013/1686M.)

Aanvullende huurovereenkomsten

Soms wordt een huurgarantie afgegeven in de vorm van een aanvullende huurovereenkomst. Voor de ruimten die op het moment van de levering van de onroerende zaak nog niet zijn verhuurd, geldt dan een aanvullende huurovereenkomst waarbij de projectontwikkelaar als huurder van de belegger optreedt. De projectontwikkelaar gebruikt deze ruimten echter niet. De aanvullende huurovereenkomst kan een looptijd van verschillende jaren hebben. Een dergelijke aanvullende huurovereenkomst vormt feitelijk geen huur, maar een rendementsgarantie van de projectontwikkelaar aan de belegger(s).

Goedgekeurd is dat deze 'huurbedragen', net als de in 13.2.11 bedoelde betalingen voor gemiste huuropbrengst, als een vermindering van de vergoeding voor de levering van de onroerende zaak worden aangemerkt. Het 'verhuren' heeft dan niet tot gevolg dat (een gedeelte van) de 'verhuurde' onroerende zaak in gebruik is genomen. Zie ook 18.4.4.

Evenmin heeft dit 'verhuren' gevolgen voor het tijdstip van eerste ingebruikneming. Zie 13.2.4.

Als de projectontwikkelaar een zakelijk recht overdraagt aan de belegger, hoeft bij de beoordeling of er sprake is van een levering of een dienst geen rekening te worden gehouden met de vermindering van de vergoeding die voortvloeit uit zo'n aanvullende huurovereenkomst (Besluit nr. BLKB2013/1686M). Zie 13.3.1.

Verrekening huurtermijnen

Bij de levering van onroerende zaken die worden verhuurd, zal de projectontwikkelaar (oude eigenaar) de huur die hij heeft ontvangen van de huurder(s) verrekenen met de nieuwe eigenaar. Het gaat om de huurtermijnen die de projectontwikkelaar heeft ontvangen van de huurder over de huurperiode na overdracht van de onroerende zaak. Die huurtermijnen komen formeel toe aan de nieuwe eigenaar (de huurder moet de huur als regel vooraf betalen aan de verhuurder). De verrekening van de huuropbrengst regelen de projectontwikkelaar en de nieuwe eigenaar van de onroerende zaak meestal onderling. De huurder(s) wordt/worden hier niet bij betrokken. De huursomverrekening vormt een verrekening van de kosten en opbrengsten van het pand tussen de overdrager en de verkrijger. Daaruit vloeit voort dat de nieuwe eigenaar/verhuurder geen aparte factuur hoeft uit te reiken ter zake van de huursomverrekening (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Zie 28.1.11.

13.2.12 Levering onroerende zaken: btw verschuldigd door leverancier of afnemer?

In het geval de levering van een onroerende zaak is belast met btw, is het uitgangspunt dat de belasting is verschuldigd door de leverancier. In de volgende situaties wordt de btw echter verschuldigd door de afnemer van de onroerende zaak (de zgn. verleggingsregeling):

a. leverancier en koper hebben geopteerd voor belaste levering. Zie 13.2.7;
b. bij de levering van een in zekerheid gegeven onroerende zaak (of een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen) aan een ondernemer, tot executie van die zekerheid; en
c. als een onroerende zaak (of een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen) wordt geleverd aan een ondernemer op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar. Zie 23.4.1.

13.2.13 Levering onroerende zaak: sale-and-leaseback

In de praktijk komt het voor dat een ondernemer uit onder meer liquiditeitsoverwegingen een onroerende zaak in eigendom overdraagt aan (veelal) een financierings- of beleggingsinstelling, waarna deze weer de onroerende zaak verhuurt (lease) aan de ondernemer. Dit wordt ook wel een sale-and-leaseback transactie genoemd.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat een sale-and-leaseback van een onroerende zaak, in geval van een zuiver financiële transactie, niet tot een levering van de betrokken onroerende zaak leidt (*'Mydibel'*, zaak nr. C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254). Zie voor de btw-herziening bij een sale-and-leaseback 18.4.6.6. Let op. Het betrof de situatie waarbij een ondernemer omwille van de verhoging van zijn liquiditeit, een recht van erfpacht vestigde op zijn onroerende zaken (zie 13.3.2) ten behoeve van financiële instellingen. Daaropvolgend sloten die financiële instellingen met de ondernemer een leaseovereenkomst om hem het recht op gebruik van de onroerende zaken te verlenen. De ondernemer bleef daardoor de onroerende zaken ononderbroken en duurzaam gebruiken binnen zijn onderneming. Volgens het hof moest de sale-and-leaseback transactie worden beschouwd als één enkele transactie (zie 6.2.1.1), te weten een zuivere financiële transactie die ertoe strekte de liquiditeit van de ondernemer te verhogen. Van een levering was volgens het hof geen sprake omdat de financiële instellingen door de transactie niet als eigenaren over het vastgoed konden beschikken. Zie 6.2.3. Ook het Hof Den Haag heeft met betrekking tot een een sale-and-leaseback van een onroerende zaak geoordeeld dat geen sprake is van een levering (nr. 18/00822, ECLI:NL:GHDHA:2019:1741). Volgens het hof ging de macht niet over om als een eigenaar over de onroerende zaak te beschikken. Tegen deze beslissing is hoger beroep in cassatie ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad ter zake nog geen uitspraak gedaan.

13.3 Onroerende zaken: zakelijke gebruiksrechten

13.3.1 Onroerende zaken: zakelijke gebruiksrechten; levering of verhuur

Art. 3, lid 2, Wet OB

De vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (zakelijke rechten; zie 13.3.2), worden voor de omzetbelasting aangemerkt als *levering* van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Hierdoor geldt eenzelfde omzetbelastingregime als bij de gewone levering van de onroerende zaak. Zie 13.3.3.

Het voorgaande geldt alleen als de *vergoeding* inclusief btw *niet minder* bedraagt *dan de waarde* van die rechten *in het economisch verkeer*. De waarde in het economisch verkeer bedraagt ten minste de kostprijs (incl. btw) van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Hierbij moet de kostprijs worden genomen zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging van de onroerende zaak door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de vestiging enz. van het zakelijk recht.

Zie 13.3.5 voor de manier waarop bij zakelijke rechten de vergoeding (het bedrag waarover de btw wordt geheven) wordt berekend.

Als de vergoeding inclusief btw *minder* bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer, is er geen sprake van een levering maar van een *dienst*. Deze dienst geldt dan voor de omzetbelasting als verhuur van een onroerende zaak. Zie 13.5.4. Er kan eventueel, als aan de voorwaarden wordt voldaan, worden geopteerd voor belaste verhuur. Zie 13.5.11. Dan is bij de aanvang btw verschuldigd over het in dit jaar te betalen jaarbedrag (canon) plus het bedrag dat eventueel ineens moet worden betaald. Vervolgens is elk jaar btw verschuldigd over het bedrag dat dan in rekening wordt gebracht.

Als de vestiging enz. van het zakelijk recht als *dienst* wordt aangemerkt, is over de jaarlijks te betalen bedragen dus *niet* in één keer btw verschuldigd. Bij een levering wordt wel in één keer btw geheven over de jaarlijks te betalen bedragen. Zie ook 13.3.5.

Het aanmerken van de vestiging enz. van zakelijke rechten als een levering of een verhuurdienst is dus afhankelijk van de hoogte van de vergoeding. De wetgever heeft dit zo geregeld om btw-besparende constructies onmogelijk te maken. Volgens het Hof van Justitie is dit toegestaan (*'Goed Wonen'*, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506).

Bij de levering van (een zakelijk recht op) woningen onder een verkoopregulerend beding, zoals bij de zgn. verkoop onder voorwaarden, is vaak sprake van een vergoeding die lager is dan de waarde van (het zakelijk recht op) de woning in het economisch verkeer. Daarvoor is echter een bijzondere regeling getroffen. Zie 13.4.8.

***LET OP 1** Als de vestiging van een zakelijk recht voor de omzetbelasting als verhuur wordt aangemerkt, is er voor de overdrachtsbelasting toch sprake van een verkrijging. Als de 'verhuur' belast is met btw, kan er voor de verkrijging een vrijstelling gelden als de zaak nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Zie 13.4.2.*

***LET OP 2** Het aanmerken van zakelijke rechten als verhuur dient om btw-constructies tegen te gaan. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarbij partijen volstrekt zakelijk handelen, maar waarbij de vergoeding lager is dan de waarde in het economisch*

verkeer (de kostprijs) van de onroerende zaak. Gedacht kan worden aan het uitgeven in erfpacht van een stuk bouwgrond tegen een prijs die lager is dan de voortbrengingskosten, die hoog uitvallen als gevolg van bodemsanering. Als in een dergelijk geval het aanmerken als huur nadelig is (denk hierbij ook aan de overdrachtsbelasting), vraag dan of de inspecteur bereid is toch uit te gaan van een levering.

***VOORBEELD** Bouwbedrijf B heeft een bungalow gebouwd en vestigt op deze onroerende zaak ten behoeve van zijn directeur-aandeelhouder D een recht van erfpacht voor de duur van tien jaar. Hiervoor moet D een bedrag ineens van € 10 000 betalen en een jaarlijkse canon van € 18 000. De totale voortbrengingskosten van de bungalow inclusief de grond bedroegen voor B € 300 000.*

De vergoeding voor dit recht van erfpacht bedraagt:

bedrag ineens	10 000
canon (zie 13.3.6):	
5 jaar × € 10 000 × 0,85	76 500
5 jaar × € 18 000 × 0,64	57 600
+	———
	134 100
btw 21%	28 161
+	———
vergoeding inclusief btw	162 261

Beoordeeld moet nu worden of het bedrag van € 162 261 minder bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer, zijnde ten minste de kostprijs van de bungalow als deze door een onafhankelijke derde zou zijn voortgebracht op het moment van de vestiging van het recht van erfpacht. Gezien het bedrag van de voortbrengingskosten bij B van € 300 000 is het duidelijk dat de waarde in het economisch verkeer meer is dan € 152 261. Dit betekent dat de vestiging van het recht van erfpacht niet als een levering maar als (vrijgestelde) verhuur van de bungalow wordt aangemerkt.

13.3.2 Onroerende zaken: zakelijke gebruiksrechten; soorten

De belangrijkste zakelijke gebruiksrechten zijn:

- het recht van erfpacht en ondererfpacht;
- het recht van opstal en onderopstal;
- het vruchtgebruik en gebruik van een onroerende zaak;
- de erfdienstbaarheden.

Het recht van beklemming op een onroerende zaak bestaat nog wel, maar het kan niet meer worden gevestigd. Hypotheek en grondrente zijn ook zakelijke rechten, maar de vestiging, overdracht, wijziging of afstand van deze rechten wordt niet als een levering aangemerkt. Heffing van omzetbelasting bij de vestiging enz. van deze twee rechten kan achterwege blijven.

Appartementsrechten worden in het Burgerlijk Wetboek (BW) als zakelijke rechten aangemerkt. Toch beschouwt de Belastingdienst de overdracht van appartementsrechten in een onroerende zaak als een gewone levering. Zie 13.1.4. Dit lijkt ook beter te passen in het heffingssysteem, omdat er bij een splitsing in appartementsrechten – anders dan bij de vestiging van andere zakelijke rechten – geen bloot eigenaar of dergelijke persoon achterblijft.

13.3.3 Onroerende zaken: zakelijke gebruiksrechten; gevolgen

Als de vestiging van een zakelijk recht als een levering wordt aangemerkt, wordt de onroerende zaak als het ware gesplitst in een zakelijk gebruiksrecht en de blote eigendom. Deze beide delen gaan voor de omzetbelasting elk een eigen leven leiden. De vestiging enz. van een zakelijk recht is vrijgesteld, tenzij:

- de vestiging enz. plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdslip van eerste ingebruikneming van een geb
  behorende terrein. Zie 13.2.3;
- de vestiging enz. betrekking heeft op een bouwterrein. Zie 13.1.7
- men opteert voor belaste levering. Dit is alleen mogelijk als de zakelijk gerechtigde de btw voor ten minste 90% in
  Zie 13.2.7.

Hetzelfde geldt voor de levering van de blote eigendom.

Voor het tijdstip van eerste ingebruikneming van een gebouw (en het erbij behorende terrein) moet ook bij de levering van blote eigendom worden gekeken naar de onroerende zaak zelf. Dit tijdstip zal meestal het moment zijn waarop de erfpachter het gebouw daadwerkelijk in gebruik neemt. Zie ook 13.2.4. De Hoge Raad heeft echter eens in een hem voorgelegd geval in het midden gelaten of de eerste ingebruikneming plaatsvond door de vestiging van het erfpachtrecht, of door de feitelijke ingebruikneming door de erfpachter (HR nr. 26.330, ECLI:NL:HR:1991:ZC4651).

***VOORBEELD** Gemeente Y geeft op 1 maart 2018 een bouwterrein in erfpacht uit aan ondernemer A. De vergoeding is ten minste gelijk aan de waarde in het economisch verkeer. De vestiging van het recht van erfpacht wordt dus aangemerkt als een levering die is belast, aangezien het een bouwterrein betreft.*

A kan alle voorbelasting aftrekken, omdat hij dat bouwterrein gebruikt voor belaste prestaties. A laat op het in erfpacht verkregen bouwterrein namelijk een productiehal bouwen. Deze hal wordt op 15 december 2018 aan A opgeleverd en op dezelfde dag door hem in gebruik genomen. Vanaf die datum heeft het erfpachtrecht betrekking op een gebouw (en het daarbij behorende terrein). Op 1 april 2021 draagt A het erfpachtrecht over aan B die volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Er zijn nu twee mogelijkheden.

a. *A en B opteren niet voor belaste levering*
   De overdracht van het erfpachtrecht dat betrekking heeft op een gebouw is vrijgesteld van omzetbelasting, omdat deze na twee jaar na eerste ingebruikneming van het gebouw plaatsvindt. Aangezien de herzieningstermijn nog niet is verstreken en A alle voorbelasting heeft afgetrokken moet A alsnog een deel van de voorbelasting terugbetalen. Zie 13.1.9.
b. *A en B opteren voor belaste levering*
   De overdracht van het erfpachtrecht is belast. De aftrek van voorbelasting bij A blijft in stand.

In 2022 verkoopt gemeente Y de blote eigendom van het stuk grond waarop A de productiehal heeft laten bouwen. Deze verkoop is vrijgesteld (meer dan twee jaar na eerste ingebruikneming van de productiehal), tenzij men opteert voor belaste levering. Als deze verkoop is vrijgesteld, bestaat de mogelijkheid dat gemeente Y een deel van de afgetrokken voorbelasting moet terugbetalen. Er zou namelijk kunnen worden gesteld dat er voor Y als bloot eigenaar een herzieningstermijn loopt van negen jaar na het jaar van vestiging van het zakelijk recht. Zie 13.3.4. Het is dan verstandig, indien mogelijk, te opteren voor belaste levering, omdat het bedrag waarover omzetbelasting moet worden betaald laag zal zijn. Zie 13.3.5.

13.3.4 Onroerende zaken: zakelijke gebruiksrechten; positie van de bloot eigenaar

De eigenaar van een onroerende zaak die daarop voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht (bijv. erfpacht of opstal) vestigt, is voor de omzetbelasting altijd ondernemer. Als hij al niet 'gewoon' ondernemer is, is hij in elk geval exploitant van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (HvJ EU, *'Van Tiem'*, zaak C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429). Zie 5.2.3. Aangenomen wordt dat dit ook het geval is als de vergoeding niet periodiek maar ineens wordt betaald. Het voorgaande geldt niet alleen als de vestiging van een zakelijk recht als een verhuurdienst wordt aangemerkt, maar ook als de vestiging van het zakelijk recht wordt aangemerkt als een levering van de onroerende zaak.

De vraag is nu of er bij de bloot eigenaar, als de vestiging van het zakelijk recht als een levering wordt aangemerkt, ook sprake is van ingebruikneming van de onroerende zaak. Loopt er bij hem ook een herzieningstermijn van negen jaar na het boekjaar van ingebruikneming (zie 13.1.9), zijnde de vestiging van het zakelijk recht? Uit het feit dat de bloot eigenaar als exploitant wordt aangemerkt, zou men kunnen afleiden van wel. Hof Amsterdam heeft echter beslist dat als de vestiging van een zakelijk recht als een levering van een onroerende zaak wordt aangemerkt, het gebruik van die zaak door de (bloot) eigenaar eindigt (nr. 04/2518, ECLI:NL:GHAMS:2005:AT3590). Als de als levering aan te merken vestiging van het zakelijk recht plaatsvindt binnen de herzieningstermijn, kan die levering nog tot herziening leiden bij de bloot eigenaar. Zie 18.4.6.6. Dan is de aftrek bij die ondernemer/leverancier echter definitief geworden. Dit geldt volgens Hof Amsterdam ook als de bloot eigenaar binnen de oorspronkelijk voor hem geldende herzieningstermijn weer vol eigenaar wordt. Dit kan bijv. gebeuren doordat het zakelijk recht binnen die termijn eindigt of als het recht binnen die termijn weer aan hem wordt overgedragen. Het Hof van Justitie heeft echter een beslissing genomen waaruit valt af te leiden dat er in bijzondere situaties toch sprake kan zijn van gebruik van een onroerende zaak door de bloot eigenaar en dus van herziening bij die eigenaar (*'Centralan Property'*, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773). De beslissing van Hof Amsterdam lijkt niet overeen te stemmen met de visie van het Hof van Justitie (nr. 04/2518, ECLI:NL:GHAMS:2005:AT3590). Als de vestiging van een zakelijk recht als een (verhuur)dienst wordt aangemerkt, zijn er geen problemen. Bij de bloot eigenaar loopt dan, evenals bij iedere andere verhuurder, een herzieningstermijn.

13.3.5 Onroerende zaken: zakelijke gebruiksrechten: maatstaf van heffing

Art. 8, lid 5, Wet OB, art. 5 Uitv.besl. OB

Maatstaf van heffing

De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding, dat is het totale bedrag dat in rekening wordt gebracht. Bij de rechten van erfpacht, opstal of beklemming en bij erfdienstbaarheden moet de zakelijk gerechtigde behalve een bedrag ineens vaak ook periodiek (jaarlijks) een bedrag betalen. Bij opstal en erfdienstbaarheden wordt dit periodieke bedrag 'retributie' genoemd, bij erfpacht 'canon' en bij beklemming 'huur'. Bij de vestiging, overdracht, afstand of opzegging van deze rechten behoort de waarde van de canon, retributie of huur tot de vergoeding.

Als de vestiging enz. van een zakelijk recht als *verhuur* wordt aangemerkt en deze verhuur is belast, is jaarlijks over de canon, retributie of huur omzetbelasting verschuldigd.

Als de vestiging enz. van een zakelijk recht als een *levering* wordt beschouwd, gelden er speciale regels voor de berekening van de vergoeding. Er kunnen dan drie gevallen worden onderscheiden.

a. Bij de *vestiging*, *overdracht*, *afstand* of *opzegging* van de rechten van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming hoort de waarde van de canon, retributie of huur tot de vergoeding. De totale vergoeding (het bedrag ineens plus de waarde van de canon,

retributie of huur) kan echter voor de berekening van de verschuldigde belasting niet hoger zijn dan de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.
De waarde in het economisch verkeer bedraagt ten minste de kostprijs (incl. btw) van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Hierbij moet de kostprijs worden genomen zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging van de onroerende zaak door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de vestiging enz. van het zakelijk recht.
De omzetbelasting over de totale vergoeding moet in één keer worden afgedragen. Dit is vaak meer dan het bedrag ineens dat de koper op dat moment moet betalen. Zie 13.3.6

b. Bij *wijziging* van een recht van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming wordt de belasting berekend over het bedrag ineens plus het verschil in waarde tussen de canon, retributie of huur vóór en na de wijziging. Bij vermindering van de waarde van de canon, retributie of huur kan deze waardevermindering worden afgetrokken van het ineens te betalen bedrag, mits daar geen vermindering van de rechten van de zakelijk gerechtigde tegenover staat.
De vervanging van een zakelijk recht op een onroerende zaak door een ander zakelijk recht op dezelfde zaak kan als een wijziging van het bestaande zakelijk recht worden beschouwd.

c. Bij de levering van een onroerende zaak waarop een recht van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming is gevestigd (de levering van de blote eigendom), wordt de vergoeding verminderd met de waarde van de canon, retributie of huur. De vergoeding kan echter niet negatief worden. Zie 13.3.6.

Levering onder voorbehoud van grondrente
De vestiging enz. van het recht van grondrente is niet belast. Zie 13.3.2. Bij levering van een zaak onder voorbehoud van grondrente of van met grondrente bezwaarde eigendom, hoort de waarde van de *uitkering* tot de vergoeding. De totale vergoeding (het bedrag ineens plus de waarde van de uitkering) kan echter voor de berekening van de verschuldigde belasting niet hoger zijn dan de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

13.3.6 Onroerende zaken, zakelijke gebruiksrechten, waarde van periodieke vergoeding

De vergoeding bestaat uit een vast bedrag
De regels voor de berekening van de waarde van de canon, retributie, huur of uitkering (periodieke betaling) zijn te vinden in bijlage A bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Zie 36.2. In de praktijk is de waardeberekening van de erfpachtcanon het belangrijkst.

LET OP De waarde van een canon, retributie, huur of uitkering voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhankelijk is, wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Tot 1 januari 2016 werd de waarde in deze situaties gesteld op het zeventienvoud van het jaarlijkse bedrag. Als overgangsmaatregel wordt daarom tot 1 januari 2017 voor overeenkomsten die vóór 1 juli 2015 zijn gesloten, de waarde gesteld op zeventienmaal het jaarlijkse bedrag. Partijen moeten dit in de overeenkomst en de akte opnemen. Dit overgangsrecht geldt ook voor de opvolgende vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van die rechten, mits deze opvolgende handelingen plaatsvinden vóór 1 januari 2017.

Voorzover in de periodieke betaling de in rekening gebrachte omzetbelasting is begrepen, moet de gekapitaliseerde waarde van de periodieke betaling met die belasting worden verminderd.
Voorzover de periodieke betaling niet vaststaat, bijv. omdat zij afhankelijk is van onzekere toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden (zoals indexcijfers), moet daarmee meteen bij wijze van schatting rekening worden gehouden. Als de periodieke betaling vervolgens wijziging ondergaat, heeft dat geen gevolgen meer voor de belastingheffing. Zie hierna onder 'De vergoeding bestaat uit een jaarlijks onzeker bedrag'. Een en ander geldt ook als in de akte van vestiging van het zakelijk recht is bepaald dat de periodieke betaling op gezette tijden kan worden herzien.

VOORBEELD 1 Gemeente Y geeft een bouwterrein uit in erfpacht tegen betaling van een bedrag ineens van € 20 000 en een jaarlijkse canon van € 1000. De duur van het erfpachtrecht is vijftig jaar.
De waarde van de canon wordt als volgt berekend:

		4 250
		3 200
		2 400
		1 800
		1 400
		3 750
——	+	——
50 jaar		*16 800*

De vergoeding waarover omzetbelasting wordt berekend, bedraagt nu € 20 000 + € 16 800 = € 36 800. Het eerste jaar moet de erfpachter dus aan gemeente Y betalen:

bedrag ineens		*20 000*
canon eerste jaar		*1 000*
	+	
		21 000
btw 21% van € 36 800		*7 728*
	+	
totaal		*20 720*

De volgende 49 jaar brengt gemeente Y de erfpachter geen omzetbelasting meer in rekening.
Als de waarde van het bouwterrein in het economisch verkeer € 30 000 zou zijn, kan voor de berekening van de omzetbelasting de vergoeding daar niet boven uitkomen en wordt er omzetbelasting geheven over € 30 000.
Als de vergoeding (het bedrag ineens plus de waarde van de canon) beneden de waarde in het economisch verkeer van het bouwterrein blijft, wordt de vestiging van het erfpachtrecht als verhuur aangemerkt. Zie 13.3.1.
VOORBEELD 2 Gemeente Y uit Voorbeeld 1 draagt een jaar nadat het bouwterrein in erfpacht is uitgegeven de blote eigendom daarvan over aan de erfpachter voor € 20 000. Deze levering is belast voor de omzetbelasting, maar de vergoeding wordt verminderd met de waarde van de canon. Zie 13.3.5, onder c.

vergoeding €		*20 000*
waarde canon met een duur van 49 jaar, berekend volgens Voorbeeld 1		*16 650*
	–	
bedrag waarover omzetbelasting wordt geheven		*3 350*

Wegens de koop van de blote eigendom moet de erfpachter aan gemeente Y betalen:

koopsom		*20 000*
btw 21% van € 3 350		*703*
	+	
totaal		*20 703*

De vergoeding bestaat uit een jaarlijks onzeker bedrag
Een canon hoeft geen jaarlijks vast bedrag te zijn. Er kan ook sprake zijn van een jaarlijks onzeker bedrag, bijv. een bepaald percentage van de huuropbrengst van het pand dat wordt gebouwd op de grond waarop het zakelijk recht is verkregen. In zo'n geval wordt de waarde van de jaarlijkse canon gesteld op het geschatte gemiddelde van het jaarlijks te betalen bedrag. Die schatting moet volgens de rechter worden gemaakt aan de hand van de gegevens en verwachtingen die bekend zijn op het tijdstip waarop de levering (de vestiging enz.) wordt verricht (HR nr. 33.080, ECLI:NL:HR:1998:AA2702). Met latere veranderingen in die gegevens en verwachtingen wordt dus geen rekening gehouden.

13.4 Samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting

Bij de levering van onroerende zaken of de vestiging, overdracht, wijziging of afstand van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (bijv. erfpacht) kan er niet alleen omzetbelasting verschuldigd zijn, maar is er ook altijd sprake van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting (ovb). Onder bepaalde voorwaarden geldt er een ovb-vrijstelling als om dezelfde levering omzetbelasting is verschuldigd. Die ovb-vrijstelling wordt wel aangeduid als de 'samenloopvrijstelling'. De toepassing van de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting is afhankelijk van de heffing van omzetbelasting. De volgende elementen spelen hierbij een rol.

a. Samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting kan zich uiteraard alleen voordoen als de levering of de dienst is belast voor de omzetbelasting. In sommige gevallen kunnen partijen dit zelf bepalen, bijv. door vóór de levering van een perceel maagdelijke grond waarvoor nog geen omgevingsvergunning is aangevraagd daaraan bewerkingen uit te voeren of voorzieningen aan te brengen met het oog op de bebouwing van die grond (zie 13.1.7 en 13.4.6), of door in het geval de vestiging van zakelijke rechten als een verhuurdienst wordt aangemerkt, te opteren voor belaste verhuur. Zie 13.3.1.

b. Soms geldt de vrijstelling van overdrachtsbelasting alleen als de verkrijger/afnemer de btw die in rekening wordt gebracht niet in aftrek kan brengen. Als de afnemer de onroerende zaak gaat verhuren, kan hij in sommige gevallen door al dan niet te opteren voor belaste verhuur zelf bepalen of er aftrek van omzetbelasting mogelijk is. In het geval de verkrijger/afnemer de btw bij de aankoop niet in aftrek kan brengen omdat hij de onroerende zaak voor vrijgestelde prestaties gebruikt, kan hij bij latere verkoop van de onroerende zaak soms alsnog een deel van de voorbelasting aftrekken via de optie voor belaste levering. Zie 13.4.5.1.

c. De vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt niet verleend als de vergoeding inclusief btw lager is dan de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak en de verkrijger de btw niet voor ten minste 90% in aftrek kan brengen. Zie 13.4.7.

De regels met betrekking tot de samenloop van btw en overdrachtsbelasting zijn samengevat in een schema. Zie 13.4.16.

13.4.1 Overdrachtsbelasting: hoofdlijnen systeem van heffing

Belastbaar feit

Artt. 2 t/m 7 Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR)

Overdrachtsbelasting wordt geheven wegens de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Onder 'verkrijging' wordt zowel de verkrijging van de burgerrechtelijke (juridische) eigendom als de economische-eigendomsverkrijging verstaan. Zie 13.4.1.1 voor de economische eigendom. Wat onroerende zaken zijn, is geregeld in het burgerlijk recht. Voor de omzetbelasting geldt ten aanzien van 'onroerend' echter een eigen definitie. Zie 13.4.2.4

De overdrachtsbelasting wordt geheven van de verkrijger en moet door hem op aangifte worden voldaan. Voor verkrijgingen waarvan een notariële akte is opgemaakt (bijv. bij koop en verkoop), wordt aangifte gedaan als de notaris de akte ter registratie aanbiedt. Een verkrijging door natrekking geldt voor de overdrachtsbelasting niet als een belastbaar feit. Dit geldt echter niet als er btw is verschuldigd, maar de vergoeding lager is dan de waarde in het economisch verkeer. Zie 13.4.13.

Tijdstip verschuldigdheid

Art. 8 WBR

De belastingschuld ontstaat op het tijdstip van de verkrijging van de onroerende zaak. Dat tijdstip moet in beginsel worden bepaald aan de hand van het burgerlijk recht. Als voor de verkrijging een akte in de openbare registers moet worden overgeschreven (bijv. bij koop en verkoop), vindt de verkrijging plaats op het tijdstip waarop de akte wordt opgemaakt.

Maatstaf van heffing

Artt. 9 t/m 12 WBR

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van de verkregen onroerende zaak. Als de verkrijger meer betaalt dan de waarde, wordt de belasting geheven over de hogere tegenprestatie. Meestal zal bij een normale verkoop worden geheven over de verkoopprijs. Bij een verkoop vrij op naam mag het bedrag dat de verkoper betaalt wegens notariskosten, overdrachtsbelasting e.d. voor de berekening van de overdrachtsbelasting van de koopprijs worden afgetrokken.

Kort opeenvolgende verkrijging van een onroerende zaak

Art. 13 WBR

Als iemand eerst de economische eigendom verkrijgt en later de juridische eigendom, of omgekeerd, vindt in veel gevallen een vermindering plaats van het bedrag waarover overdrachtsbelasting is verschuldigd. Zie13.4.1.2. Als een onroerende zaak binnen zes maanden na een verkrijging opnieuw wordt verkregen, wordt de waarde daarvan verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging hetzij overdrachtsbelasting, hetzij niet-aftrekbare omzetbelasting was verschuldigd. Zie 13.4.14.

Tarief

Art. 14 WBR

Het tarief bedraagt, met uitzondering van verkrijging van woningen, in beginsel 8%. Voor woningkopers van 18 tot 35 jaar geldt een vrijstelling. De vrijstelling van overdrachtsbelasting is eenmalig en geldt alleen als de kopers de woning zelf gaan bewonen. Voor de vrijstelling maakt het niet uit of de koper al eerder een woning heeft gehad. De woning hoeft dus niet de eerste koopwoning van de koper te zijn voor de vrijstelling. Verder heeft de koper een schriftelijke verklaring nodig om gebruik te maken van de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Daarin verklaart de koper dat hij aan bepaalde voorwaarden voor de vrijstelling voldoet. Dat is de voorwaarde van zelfbewoning en de voorwaarde dat de vrijstelling niet eerder is gebruikt. De koper dient de verklaring af te geven aan de notaris. Vanaf 1 april 2021 geldt als aanvullende voorwaarde dat de woning niet duurder mag zijn dan € 400 000.

Voor kopers van 35 jaar of ouder (of vanaf 1 april 2021 een woning kopen die duurder is dan € 400 000) die in de woning gaan wonen, geldt het tarief van 2% overdrachtsbelasting. Het tarief van 2% geldt ook voor rechten waaraan woningen zijn onderworpen en de aandelenoverdracht van zgn. onroerendezaaklichamen voor zover de aandelen woningen vertegenwoordigen. Zie13.4.2.2. De aankoop van alleen grond valt niet onder het 2%-tarief, ook niet als de grond is bestemd voor woningbouw(HR, nr. 12/05060, ECLI:NL:HR:2013:1434) Voor beleggers die woningen kopen geldt het tarief van 8%-overdrachtsbelasting, omdat de woning niet als hoofdverblijf fungeert. Dit betekent dat tweede woningen en vakantiehuizen, ook als zij niet worden verhuurd, ook onder het 8%-tarief vallen. Woningcoöperaties betalen geen 8% overdrachtsbelasting maar 2% wanneer zij huizen van woningcorporaties overkopen.

Het begrip 'woning'

Onder 'woningen' worden in dit kader verstaan onroerende zaken die naar hun aard zijn bestemd voor bewoning door particulieren. De Hoge Raad heeft geoordeeld (nr. 16/02557, ECLI:NL:HR:2017:291) dat de objectieve aard en inrichting van de onroerende zaak doorslaggevend zijn voor het begrip 'woning'. In voornoemde zaak moest de Hoge Raad een oordeel vellen over de verkrijging van een gebouw met bestemming woonhuis, waarin een hospice was gevestigd dat geen medische zorg leverde. In het gebouw bevonden zich tevens werkruimten, zoals het kantoor van de leiding, de berging, de werkkast en de voorraadkamer. De Hoge Raad oordeelde dat de kenmerken van het gebouw geen andere conclusie toelieten dan dat het naar zijn aard is bestemd om te fungeren als een verzorgingsinstelling en dus niet als woning. Daaraan deed volgens de Hoge Raad niet af dat de benodigde zorg niet was begrepen in de huurprijs die de bewoners

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in een zaak waarin de verkrijging van een gebouw met zorgappartementen centraal stond, echter geoordeeld (nr. 17/3513, ECLI:NL:GHARL:2020:7949) dat wel sprake was van de verkrijging van woningen. Voor de rechtbank was daarbij van belang dat ieder (zorg)appartement afzonderlijk afsluitbaar was en een eigen deurbel, keuken en badkamer had. Verder hadden de (zorg)appartementen een gemeenschappelijke ruimte. Daaraan deed volgens de rechtbank niet af dat de appartementen behoorden tot een complex waarvoor een toelating bestond op basis van de Wet toelating zorginstellingen (Wtzi). Volgens de rechtbank zou dat alleen anders zijn als het zou gaan om meer 'traditionele' verpleeghuizen, in welk geval de bewoners juist niet beschikken over hun eigen woning en geen zeggenschap hebben over hun woonruimte. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Hof Den Bosch heeft beslist (nr. 19/00236, ECLI:NL:GHSHE:2020:651) dat zelfs een onroerende zaak zonder binnenwanden, verdiepingsvloeren, deuren, ramen en dakbedekking, nog als 'woning' kan worden beschouwd zolang de onroerende zaak naar zijn aard is bestemd voor bewoning. Volgens het hof was de onroerende zaak namelijk oorspronkelijk als woning ontworpen en gebouwd, de onroerende zaak heeft nadien geen andere dan een woonbestemming gehad en het bouwwerk bestond nog steeds op moment van verkrijging, zij het in vervallen staat. Rechtbank Den Haag heeft beslist (nr. 18/7481, ECLI:NL:RBDHA:2020:3026) dat een voormalige kazerne bestemd voor bewoning voor militairen kwalificeert als woning. Volgens de rechtbank beschikte de kazerne van meet af aan over was-, douche- en toiletruimten en kookgelegenheid en vormde de kazerne voor de militairen gedurende langere tijd hun vaste verblijfplaats. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Het maakt geen verschil of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. De ondergrond en de tuin behoren tot de woning. Tot de woning behoren ook aanhorigheden zoals garages, schuren, serres, aan- en uitbouwen, tuinhekken e.d. die zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. Een garage die tot hetzelfde gebouwencomplex als de woning behoort, wordt ook tot de woning gerekend (antwoord 6 Nieuwsbericht Belastingdienst 21 juli 2011, BD21072011). Voor onroerende zaken die niet geheel zijn bestemd voor bewoning geldt het volgende. Uitgangspunt is dat uitsluitend op de waarde van het deel dat voor particuliere bewoning is bestemd het 2%-tarief wordt toegepast. Als de onroerende zaak qua oppervlakte nagenoeg geheel (90% of meer) bestemd is voor bewoning, kan voor de verkrijging van de gehele onroerende zaak het tarief van 2% worden toegepast (antwoord 9 Nieuwsbericht Belastingdienst 21 juli 2011, BD21072011).

Transformatiepand

In de situatie dat een appartementsrecht werd verkregen in een (voormalig) kantoorpand dat op dat moment werd verbouwd tot woning (zgn. transformatiepand), heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor de overdrachtsbelasting reeds sprake was van een woning terwijl de werkzaamheden nog niet waren voltooid (nr. 18/04593, ECLI:NL:HR:2019:1779). Aan dat oordeel heeft de Hoge Raad ten grondslag gelegd dat:

- de verbouwingswerkzaamheden waren verricht om het pand geschikt te maken voor bewoning;
- het overgedragen appartementsrecht daartoe strekte;
- het pand niet meer eenvoudig geschikt kon worden gemaakt voor zijn oorspronkelijke kantoorfunctie; en
- een omgevingsvergunning voor bewoning was afgegeven.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. 17/7600, ECLI:NL:RBZWB:2020:2997) heeft op basis van de hiervóór genoemde zaak van de Hoge Raad geoordeeld dat de verkrijging van een voormalig kantoorpand door een projectontwikkelaar kwalificeerde als een woning, zodat het tarief van 2% van toepassing was. De projectontwikkelaar was namelijk overeengekomen dat voorafgaand aan de levering werkzaamheden zouden plaatsvinden die zouden leiden tot woningen. Verder oordeelde de rechtbank dat de inspecteur onvoldoende aannemelijk had gemaakt dat alleen maar beperkte aanpassingen nodig zouden zijn om het pand weer als kantoorpand geschikt te maken. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen beslissing genomen.

Samenloopvrijstelling

Als er bij een verkrijging omzetbelasting is verschuldigd, kan in een aantal gevallen een beroep worden gedaan op een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Zie 13.4.2.

13.4.1.1 Overdrachtsbelasting: verkrijging van economische eigendom

Artt. 2, lid 2, en 9, lid 4, WBR

Als niet de juridische eigendom wordt overgedragen maar wel 'de macht om als een eigenaar over de onroerende zaak te beschikken', is er voor de omzetbelasting sprake van een levering. Deze levering wordt in het spraakgebruik meestal 'economische-eigendomsoverdracht' genoemd. Wel moet er voor de omzetbelasting aan strikte voorwaarden worden voldoen, wil een economische-eigendomsoverdracht als een levering worden aangemerkt. Zie 13.2.10.

Voor de overdrachtsbelasting is zowel de verkrijging van de juridische als economische eigendom van een onroerende zaak belast. Hierbij wordt onder 'economische eigendom' verstaan: 'een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij die zaken of rechten vertegenwoordigt'. Dit belang moet ten minste enig risico van waardeverandering omvatten en toekomen aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. De verkrijging van uitsluitend het recht op levering (de zgn. voorlopige koopovereenkomst) wordt niet aangemerkt als verkrijging van economische eigendom.

Voor de overdrachtsbelasting wordt onder de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan rstaan de verkrijging van een samenstel van rechten en verplichtingen dat een belang als hiervóór bedoeld vertegenwoordigt bij een bestanddeel van een onroerende zaak dat zelfstandig aan een recht kan worden onderworpen, dan wel bij een recht waaraan een onroerende zaak kan worden onderworpen.

Het begrip 'economische eigendom' is voor de overdrachtsbelasting dus veel ruimer dan voor de omzetbelasting. Omdat het bij dit punt gaat om samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting wordt onder 'economische-eigendomsoverdracht' een transactie verstaan die voor de omzetbelasting een *levering* is en voor de overdrachtsbelasting een *verkrijging*.

Bij de economische-eigendomsoverdracht gelden bij samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting de gewone regels voor vrijstelling van overdrachtsbelasting. Zie 13.4.2.

***LET OP** Van een samenloop is geen sprake als er voor de overdrachtsbelasting een verkrijging van economische eigendom plaatsvindt, maar er voor de omzetbelasting nog geen levering is. De samenloopvrijstelling kan dan niet worden toegepast bij de verkrijging van de economische eigendom, ook niet als de latere levering is belast met omzetbelasting.*

13.4.1.2 Overdrachtsbelasting: vermindering heffingsmaatstaf bij juridische verkrijging na economische-eigendomsverkrijging, of andersom

Als een economische-eigendomsoverdracht later wordt gevolgd door de overdracht van de juridische eigendom, wordt dit laatste voor de omzetbelasting niet als een levering aangemerkt en is er dus geen btw verschuldigd. Zie 13.2.10. Voor de overdrachtsbelasting is er dan wel opnieuw sprake van een verkrijging en is er in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. In het geval echter een economische-eigendomsverkrijging wordt gevolgd door een juridische-eigendomsverkrijging (of andersom) door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht, geldt de volgende regeling. De waarde (het bedrag waarover overdrachtsbelasting wordt geheven) bij de tweede verkrijging wordt verminderd met het bedrag waarover bij de eerste verkrijging was verschuldigd:

- overdrachtsbelasting naar het gewone tarief, die niet in mindering heeft gestrekt van recht van successie, van schenking of van overgang (zie ook 13.4.2.3); of
- omzetbelasting die in het geheel niet als voorbelasting in aftrek kon worden gebracht.

Er wordt bij de tweede verkrijging dus alleen over de 'meerwaarde' overdrachtsbelasting geheven. Dit geldt ook als iemand die de volle eigendom van een onroerende zaak heeft, de economische eigendom daarvan terugkrijgt van een derde nadat hij eerder de economische eigendom aan die derde had overgedragen.

***VOORBEELD** A verkoopt de economische eigendom van een nieuw bedrijfspand aan B voor € 500 000 exclusief btw. De hierover verschuldigde btw kan B niet aftrekken. Voor de overdrachtsbelasting geldt een vrijstelling.*
Een paar jaar later draagt A ook de juridische eigendom van het pand over aan B. Het pand is dan € 700 000 waard. De juridische-eigendomsoverdracht is geen levering meer voor de omzetbelasting. Voor de overdrachtsbelasting is wel sprake van een belaste verkrijging. De maatstaf van heffing wordt echter verminderd. B is verschuldigd aan overdrachtsbelasting 6% van (€ 700 000 — € 500 000) = € 12 000.

De hiervóór bedoelde vermindering van de heffingsmaatstaf bij de tweede verkrijging kan volgens de wet niet worden toegepast als er bij de eerste verkrijging een vrijstelling van overdrachtsbelasting gold en de toen verschuldigde btw (gedeeltelijk) in aftrek kon worden gebracht. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2017-51500, onderdelen 1 (slotalinea) en 4), dat de hiervóór bedoelde vermindering van de heffingsmaatstaf ook mag worden toegepast bij de verkrijging die volgt op de eerste verkrijging als de onroerende zaak bij de eerste verkrijging:

- nog niet als bedrijfsmiddel was gebruikt; of
- wel als bedrijfsmiddel was gebruikt, maar waarbij de goedkeuring 13.4.1 zoals beschreven is toegepast.

De hiervóór bedoelde goedkeuring geldt alleen voor een verkrijging van economische eigendom gevolgd door de verkrijging van juridische eigendom (of andersom). De goedkeuring geldt niet bij een terugoverdracht van de economische of juridische eigendom van de onroerende zaak aan degene die deze economische of juridische eigendom in eerste instantie heeft overgedragen. De goedkeuring vervalt voor zover met betrekking tot het niet-geheven bedrag aanspraak op vermindering van overdrachtsbelasting wordt gemaakt ingevolge:

- de vrijstelling bij doorverkoop (art. 13 WBR). Zie 13.4.1.4
- de regeling zoals beschreven aan het begin van dit punt.

***VOORBEELD** Een ondernemer draagt de economische eigendom van een nieuwe bedrijfshal over aan zijn bv voor een bedrag van € 250 000. Deze levering is belast met btw, die door de bv als voorbelasting kan worden afgetrokken. Voor de overdrachtsbelasting geldt een vrijstelling omdat er btw is verschuldigd (niet door optie) en de bedrijfshal nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt.*
Na enige jaren draagt de ondernemer ook de juridische eigendom aan de bv over. Deze transactie blijft buiten de heffing van omzetbelasting. Voor de overdrachtsbelasting is er weer sprake van een verkrijging. Er mag nu worden gedaan alsof de btw die bij de eerste verkrijging over € 250 000 is geheven in het geheel niet aftrekbaar was bij de bv. Daarom mag de waarde waarover nu overdrachtsbelasting is verschuldigd met € 250 000 worden verminderd. Als de huidige waarde van de bedrijfshal € 300 000 is, moet er dus 6% overdrachtsbelasting worden betaald over € 50 000 = € 3000.

13.4.1.3 Overdrachtsbelasting: vermindering heffingsmaatstaf bij fiscale eenheid OB of bedrijfsoverdracht OB

Als een levering/verkrijging plaatsvindt binnen een fiscale eenheid of in het kader van een bedrijfsoverdracht, geldt volgens de wet de samenloopvrijstelling niet omdat in dat geval geen btw is verschuldigd. Goedgekeurd is dat in deze situatie de samenloopvrijstelling toch mag worden toegepast als daar recht op zou hebben bestaan als er geen sprake zou zijn van een fiscale eenheid of een bedrijfsoverdracht. Betreft deze eerste levering/verkrijging de economische eigendom en wordt deze later gevolgd door de juridische eigendom (of omgekeerd), dan geldt de in 13.4.1.2 beschreven regeling van vermindering van de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting volgens de wet niet. Daarom is goedgekeurd dat deze regeling naar analogie kan worden toegepast in situaties waarin voor de eerste verkrijging de goedkeuring voor fiscale eenheid of bedrijfsoverdracht is toegepast (Besluit nr. 2017-51500, onderdelen 2.2.1 en 2.2.2). Zie 13.4.2.3.

13.4.1.4 Geen overdrachtsbelasting over omzetbelasting

Als bij dezelfde transactie zowel btw als overdrachtsbelasting wordt geheven en de samenloopvrijstelling niet geldt, hoeft er slechts overdrachtsbelasting te worden betaald over de prijs exclusief btw (Besluit nr. 2017-51500, pt. 2.2.6).

13.4.2 Samenloopvrijstelling ovb

Art. 15, lid 1, onderdeel a., WBR

Voor de overdrachtsbelasting is het belastbaar feit de *verkrijging* van een onroerende zaak en voor de omzetbelasting is het belastbaar feit de *levering* van een onroerende zaak. Soms kan één transactie leiden tot verschuldigdheid van zowel omzetbelasting (bij de overdrager) als overdrachtsbelasting (bij de verkrijger). Er is dan sprake van samenloop van beide belastingen. In de volgende drie gevallen geldt bij de verkrijging van een onroerende zaak een (samenloop)vrijstelling van overdrachtsbelasting:

a. als de levering van een gebouw en het erbij behorende terrein is belast met btw, omdat die levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Zie 13.2.3;
b. als er sprake is van een met btw belaste levering van een bouwterrein. Zie 13.1.7;
c. als de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten wordt aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak en deze verhuur is belast met btw. Zie 13.3.1.

Vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt echter niet verleend als het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt (zie 13.4.4, waarbij de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk als voorbelasting kan aftrekken.
Hof Amsterdam heeft echter beslist dat als een pand slechts indirect voor belaste prestaties wordt gebruikt en de verkrijger ten hoogste 1% van de omzetbelasting in aftrek kan brengen, de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting toch geldt (nr. 93/2820, ECLI:NL:GHAMS:1994:AV7922). Vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt, uitzonderingen daargelaten, niet verleend als de prijs lager is dan de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger de btw niet voor 90% of meer kan aftrekken. Zie 13.4.7. Voorgaande regels zijn samengevat in een schema. Zie 13.4.16.

De vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt niet automatisch toegepast. De koper moet daarop een beroep doen in de akte waarin de verkrijging is vastgelegd. Daarbij moeten de voor de toepassing van de vrijstelling van belang zijnde gegevens worden vermeld. Vervolgens moet de akte binnen één maand na de verkrijging ter registratie worden aangeboden bij de Belastingdienst.

LET OP1 Bij optie voor met btw belaste levering geldt geen vrijstelling van overdrachtsbelasting.
LET OP2 Als de samenloopvrijstelling kon worden toegepast omdat de koper ten tijde van de koop geen btw kon aftrekken, kan een latere aftrek van de btw tot gevolg hebben dat de samenloopvrijstelling vervalt. Zie 13.4.5.1.

VOORBEELD 1

1. *Aannemer A bouwt een winkelpand en verkoopt dit aan winkelier W. De levering is belast met omzetbelasting. De ver*
   gesteld van overdrachtsbelasting. Het pand is niet als bedrijfsmiddel gebruikt.
2. *W verkoopt het pand binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming aan handelaar H. De levering is belast met omze*
   verkrijging is niet vrijgesteld van overdrachtsbelasting, omdat het pand als bedrijfsmiddel is gebruikt en H de omzetbelasting kan aftrekken.
3. *H verkoopt het pand binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming aan B. B verricht vrijgestelde prestaties.*
4. *De levering is belast met omzetbelasting. De verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, omdat B de omzetbela*
   aftrekken.
   Als B ook belaste prestaties verricht (hij heeft bijv. een reisbureau) en dus de omzetbelasting gedeeltelijk kan aftrekken, wordt er geen vrijstelling van overdrachtsbelasting verleend.
5. *B levert aan C een onroerende zaak die meer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. C heeft rec*
   van alle voorbelasting. B en C opteren voor een met btw belaste levering. De samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting geldt niet, omdat levering plaatsvindt na twee jaar nadat de onroerende zaak voor het eerst in gebruik werd genomen.

VOORBEELD 2** **Belegger B vestigt ten behoeve van fabrikant F een recht van vruchtgebruik op een pand voor de duur van vijftien jaar. De vergoeding inclusief btw die B berekent, is minder dan de actuele kostprijs van het pand. Daarom wordt de vestiging van het recht van vruchtgebruik voor de heffing van de omzetbelasting als een verhuurdienst aangemerkt. Zie 13.3.1. B en F opteren voor met btw belaste verhuur. Dit kan alleen als F de btw voor ten minste 90% in aftrek kan brengen.

Of F wegens de verkrijging van het recht van vruchtgebruik de samenloopvrijstelling krijgt, hangt af van de vraag of het pand op het moment van de verkrijging als bedrijfsmiddel is gebruikt. Is het pand al door B of door een ander als bedrijfsmiddel gebruikt, dan geldt geen vrijstelling. Als het pand nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt, is F geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

13.4.2.1 Samenloopvrijstelling: splitsing onroerende zaken

Voor de omzetbelasting worden zelfstandige delen van een onroerende zaak als afzonderlijke zaken in aanmerking genomen. De onroerende zaak wordt dan als het ware gesplitst in meerdere onroerende zaken. Zie 13.1.3. Deze splitsing mag ook voor de overdrachtsbelasting worden gevolgd bij de toepassing van de samenloopvrijstelling (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.1.1). Per zelfstandig gedeelte van de onroerende zaak wordt dan bezien of de samenloopvrijstelling van toepassing is.

VOORBEELD Een aannemer heeft een winkelpand met daarboven een woning gebouwd. De woning is bestemd om afzonderlijk en zelfstandig te worden gebruikt. De verkoop wil niet vlotten en de aannemer heeft de winkel en de woning verhuurd. Na een jaar vindt hij een koper voor het geheel. Over de gehele verkoopprijs is btw verschuldigd. Zie 13.2.1. Op het deel van de prijs dat betrekking heeft op de woning, kan de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting worden toegepast. De woning is weliswaar als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de koper kan de btw op de woning niet in aftrek brengen. Zie 13.4.2.

13.4.2.2 Samenloopvrijstelling: aandelenoverdracht

Voor de overdrachtsbelasting worden aandelen in een zgn. onroerendezaaklichaam bij wetsfictie (art. 4 WBR) als onroerende zaak beschouwd. Als aan bepaalde voorwaarden is voldaan, is de verkrijging van dergelijke aandelen belast met overdrachtsbelasting. Er wordt als het ware door de aandelen heen gekeken. De omzetbelasting kent een dergelijke wetsfictie niet. Bij de overdracht van aandelen wordt geen btw geheven. Zie 12.3 en 18.1.5.

Naar de letter kan er dus bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaaklichaam geen sprake zijn van samenloop van btw en overdrachtsbelasting en kan dus ook de samenloopvrijstelling niet worden toegepast. Toch heeft de Hoge Raad beslist dat de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting ook kan worden toegepast bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaaklichaam. De vrijstelling geldt dan voor zover daarbij overdrachtsbelasting zou worden geheven over de waarde van *nieuwe nog ongebruikte onroerende zaken* die zich bevinden in de bouw- en handelsfase, *bouwterreinen* daaronder begrepen (HR nr. 10/00490, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580). De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.7) dat deze uitspraak van de Hoge Raad ook geldt voor een als bedrijfsmiddel gebruikte onroerende zaak, mits aan de voorwaarden van de zgn. projectontwikkelaarsresolutie (zie 13.4.4.1) wordt voldaan.

13.4.2.3 Samenloopvrijstelling: binnen fiscale eenheid of bedrijfsoverdracht

Transacties binnen fiscale eenheid

Transacties die plaatsvinden tussen ondernemingen die tot een *fiscale eenheid* behoren, leiden niet tot heffing van btw. Zie 5.3.1. De fiscale eenheid geldt echter niet voor de overdrachtsbelasting. Dus als het ene onderdeel van de fiscale eenheid een onroerende zaak verkrijgt van een ander onderdeel dat ook tot de fiscale eenheid behoort, is dit een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. De samenloopvrijstelling is dan naar de letter van de wet niet van toepassing. Goedgekeurd is (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.1) dat de samenloopvrijstelling toch kan worden toegepast als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan.

- Zonder de fiscale eenheid zou de levering op grond van art. 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB (of als er sp dienst in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel b., slotalinea, Wet OB) met btw zijn verricht. De verkrijger maakt, als er sprake is van een dienst voor de btw, aannemelijk dat er sprake zou zijn van belaste verhuur.
- Het is in ieder geval aannemelijk dat de verkrijger zou hebben gekozen voor belaste verhuur, indien de onroeren verkrijger wordt gebruikt voor prestaties waarbij (zonder fiscale eenheid) voor ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat (of voor ten minste 70% indien het gebruik betreft zoals bedoeld in het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKE2013/1636M, onderdeel 7.3.2).
- De onroerende zaak is:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger zou de btw zonder de fiscale eenheid op grond van art. 15 W niet in aftrek kunnen brengen (zie ook voetnoot 10 bij het hiervóór genoemde besluit); of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger maakt aannemelijk dat zonder de fiscale eenheid art. 15, li toepassing zou zijn.

Transactie in het kader van bedrijfsoverdracht

Bij de *overdracht van een onderneming* (overgang van een geheel of algemeenheid van goederen) vinden er voor de omzetbelasting geen leveringen of diensten plaats. Er is dan dus geen btw verschuldigd. Zie 27.4.1. Als tot de onderneming een onroerende zaak behoort, is de verkrijging hiervan door de koper van de onderneming wel een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Volgens de wettelijke voorwaarden is de samenloopvrijstelling dan niet van toepassing. Goedgekeurd is (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.2) dat de samenloopvrijstelling toch mag worden toegepast, mits wordt voldaan aan de volgende voorwaarden.

- Zonder toepassing van art. 37d Wet OB zou de levering zijn belast op grond van art. 11, lid 1, onderdeel a., onde er sprake is van een dienst in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel b., slotalinea, Wet OB, zou deze btw-belast zijn verricht. De verkrijger maakt in het laatste geval aannemelijk dat er sprake zou zijn van belaste verhuur.
  Het is in ieder geval aannemelijk dat de verkrijger zonder toepassing van art. 37d Wet OB zou hebben gekozen voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak door de verkrijger wordt gebruikt voor prestaties waarvoor voor ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat of voor ten minste 70%, indien het gebruik betreft zoals bedoeld in het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, onderdeel 7.3.2.
- De onroerende zaak is:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger zou zonder toepassing van art. 37d Wet OB de btw op gro OB in het geheel niet in aftrek kunnen brengen (zie ook voetnoot 10 bij het hiervóór genoemde besluit); of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger maakt aannemelijk dat zonder toepassing van art. 37d Wet 7, WBR van toepassing zou zijn.

De maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting wordt soms verminderd als een juridische verkrijging wordt gevolgd door een economische verkrijging of andersom. Het moet daarbij gaan om dezelfde verkrijgende persoon en om dezelfde onroerende zaak. Zie 13.4.1.2. Een andere voorwaarde hierbij kan zijn dat over de eerste verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd. Als op die eerste verkrijging heffing van overdrachtsbelasting achterwege bleef op grond van de goedkeuring voor transacties binnen de fiscale eenheid of in het kader van bedrijfsoverdracht, kan toch vermindering van de maatstaf van heffing plaatsvinden (Besluit van 10 maart 2017, nr. 2017-51500, onderdeel 4.1).

13.4.2.4 Samenloop OB en ovb: het begrip 'onroerend'

Het begrip 'onroerend' is voor de omzetbelasting en voor de overdrachtsbelasting niet altijd gelijk. Dit komt omdat voor de overdrachtsbelasting beslissend zijn de bepalingen uit art. 3:3 BW en de daarop betrekking hebbende rechtspraak. Voor de btw geldt echter niet het Nederlandse burgerlijk recht, maar de Europese regelgeving. Zie 13.1.1. Dit kan in sommige gevallen tot verschillen leiden. Zo zal bijv. een stacaravan meestal onroerend zijn voor de overdrachtsbelasting omdat deze duurzaam met de grond is verenigd (HR '*Portacabin*', nr. 16.404, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478). Voor de omzetbelasting is een stacaravan echter roerend omdat deze gemakkelijk verplaatsbaar is (Hof van Justitie, zaak '*Maierhofer*', C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23). Dit kan soms tot een cumulatie van btw en overdrachtsbelasting leiden. Zie 13.4.3.

13.4.3 Samenloopvrijstelling: onroerend voor ovb, maar roerend voor de btw

Het begrip 'onroerende zaken' is voor de overdrachtsbelasting en voor de omzetbelasting niet altijd gelijk. Zie 13.4.2.4. Dit kan ertoe leiden dat een zaak voor de overdrachtsbelasting als één onroerende zaak wordt beschouwd, maar voor de btw als twee afzonderlijke zaken, een roerende en een onroerende zaak. Om te voorkomen dat dan de samenloopvrijstelling (gedeeltelijk) niet kan worden toegepast, is de volgende goedkeuring gegeven (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 3).

Als bij de verkrijging van een zaak zowel overdrachtsbelasting als btw is verschuldigd omdat die zaak voor de overdrachtsbelasting als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de omzetbelasting als twee afzonderlijke zaken, een roerende en een onroerende zaak, kan de heffing van overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege blijven. Het gaat om de overdrachtsbelasting over de waarde gelijk aan dat deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verkrijging van de zaak die voor de omzetbelasting als een roerende zaak wordt aangemerkt. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

a. de roerende zaak is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt als bedoeld in de samenloopvrijstelling (zie 13.4.4) of, als dit wel het geval is, kan de verkrijger de btw ter zake van de levering van de roerende zaak in het geheel niet in aftrek brengen;
b. de vergoeding voor de roerende zaak is ten minste gelijk aan de waarde in het economisch verkeer van deze zaak;
c. de roerende zaak wordt niet geleverd met toepassing van de margeregeling. Zie 28.1.1.

VOORBEELD Een ondernemer levert een perceel grond samen met een (duurzaam) op dat perceel geplaatste stacaravan aan een particulier. De waarde in het economisch verkeer van de grond bedraagt € 50 000 en van de stacaravan € 20 000. Voor de overdrachtsbelasting is er sprake van de verkrijging van één onroerende zaak. De particulier is dus in beginsel 2% overdrachtsbelasting verschuldigd over € 70 000. Wij gaan er daarbij van uit dat de stacaravan als recreatiewoning kan worden aangemerkt. Zie 13.4.1.

Voor de omzetbelasting is er sprake van de levering van twee zaken: een onroerende zaak (het perceel grond) en een roerende zaak (de stacaravan). De levering van het perceel grond is vrijgesteld van btw, terwijl de levering van de stacaravan belast is met btw. De particulier heeft geen recht op aftrek van btw. Hij zou dan bij de aankoop van de stacaravan worden geconfronteerd met de heffing van zowel btw als overdrachtsbelasting.

De heffing van overdrachtsbelasting blijft nu achterwege voor de waarde gelijk aan het deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de levering van de stacaravan (€ 20 000). De particulier wordt hierdoor voor de stacaravan alleen geconfronteerd met de heffing van btw. Over de grond (€ 50 000) is hij wel overdrachtsbelasting verschuldigd.

13.4.4 Samenloopvrijstelling: gebruik als bedrijfsmiddel

De samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting geldt meestal niet als de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt. Zie 13.4.2. Over het gebruik als bedrijfsmiddel heeft de staatssecretaris van Financiën aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2014/2176M). Voor de uitleg van de zinsnede 'als bedrijfsmiddel is gebruikt' wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming voor de omzetbelasting. Zie 13.2.4. Het gaat hierbij om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van deze zaak. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Er is bijv. geen sprake van de eerste ingebruikneming als een nieuwkantoorpand gedurende een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen.

Het is mogelijk dat de objectieve bestemming van een onroerende zaak wijzigt. Dit doet zich bijv. voor als de zaak door de eigenaar of met (de al dan niet stilzwijgende) instemming van de eigenaar duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming.

Als een onroerende zaak slechts gedeeltelijk als bedrijfsmiddel is gebruikt, kan voor het niet-gebruikte deel de vrijstelling van overdrachtsbelasting worden toegepast, mits dit deel is ontworpen en bestemd om als afzonderlijk en zelfstandig deel van de onroerende zaak te worden gebruikt (Hof Amsterdam nr. 41/83, ECLI:NL:GHAMS:1985:AW8349). Zie 13.4.2.1.

13.4.4.1 Samenloopvrijstelling: tijdelijk gebruik vooruitlopend op de verkoop

Art. 15, lid 6, WBR

Als een onroerende zaak wordt gebouwd met het oog op de verkoop, komt het voor dat die zaak voorafgaand aan de levering al geheel of gedeeltelijk als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Te denken valt aan de levering van een onroerende zaak die in afwachting van de verkoop door een projectontwikkelaar wordt verhuurd of binnen het eigen bedrijf is gebruikt. De samenloopvrijstelling is dan niet van toepassing als de verkrijger/ondernemer recht heeft op aftrek van btw. Zie 13.4.2. De vrijstelling kan in deze situaties toch worden toegepast bij de verkrijging van een onroerende zaak die voorafgaand aan de verkrijging al geheel of gedeeltelijk als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, wanneer:

1. de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de eerdere ingangsdat verhuur van dat goed; en
2. de verkrijging wordt opgenomen in een notariële akte die wordt verleden binnen de termijn waarbinnen de verkrijging moet plaatsvinden.

De samenloopvrijstelling geldt ook in gevallen waarin niet de verkoper zelf, maar een rechtsvoorganger van de verkoper tot verhuur van de onroerende zaak is overgegaan of de onroerende zaak binnen het eigen bedrijf in gebruik heeft genomen.

13.4.4.2 Samenloopvrijstelling: bouwterrein

De levering van een bouwterrein is belast. Of er sprake is van een bouwterrein moet worden beoordeeld naar de situatie op het moment van levering van het bewuste perceel grond. De (btw-)status van een bouwterrein verandert pas als het (onbebouwde) terrein wordt bebouwd met een (deel van een) gebouw. Zie 13.1.5. Ander tussentijds gebruik van het bouwterrein (bijv. voor de teelt van landbouwgewassen), in afwachting van de start van de bebouwing, ontneemt op zichzelf aan het perceel grond niet de status van 'bouwterrein'. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling blijft een bouwterrein een ongebruikt bedrijfsmiddel totdat op het terrein bebouwing wordt gerealiseerd. Zie 13.4.4.3 voor de situatie waarin een bouwterrein al ter beschikking wordt gesteld vóór de vestiging van een recht van erfpacht.

13.4.4.3 Samenloopvrijstelling: feitelijke terbeschikkingstelling bouwterrein vóór vestiging erfpachtrecht

Met betrekking tot het voortijdig gebruik van een bouwterrein door de toekomstige erfpachter heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.4). Het komt voor dat de juridische eigenaar van een bouwterrein vóór de juridische vestiging van het erfpachtrecht dit terrein tegen vergoeding aan de toekomstige erfpachter feitelijk in gebruik geeft onder zodanige voorwaarden dat er sprake is van een verkrijging van de economische eigendom voor de overdrachtsbelasting. Zie 13.4.1.1. Hierdoor heeft de toekomstige erfpachter de gelegenheid te beginnen met de bouw van een onroerende zaak op de nog in erfpacht uit te geven grond. Deze situatie doet zich met name voor bij gemeenten. De juridische vestiging van het erfpachtrecht vindt uit praktische overwegingen op een later tijdstip plaats. De feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein aan de toekomstige erfpachter vóór de juridische vestiging van het erfpachtrecht vormt voor de omzetbelasting geen levering omdat er nog geen sprake is van daadwerkelijk tot stand gekomen (d.w.z. juridisch gevestigde) rechten. Zie 13.3.1. In deze situatie is sprake van een verhuurdienst. Deze verhuurdienst is vrijgesteld van btw, tenzij de betrokken partijen opteren voor een met btw belaste verhuur. Als partijen niet (kunnen) opteren, is bij de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein aan de erfpachter geen sprake van samenloop van btw en overdrachtsbelasting. De samenloop doet zich niet voor omdat de hiervóór bedoelde terbeschikkingstelling van het bouwterrein geen belaste levering vormt voor de omzetbelasting.

Deze uitkomst vindt de staatssecretaris niet wenselijk. Daarom heeft hij goedgekeurd dat de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op de verkrijging van de economische eigendom van een bouwterrein door een toekomstige erfpachter, vanwege de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein door de juridische eigenaar. Hieraan zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- *a.* op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond heeft de grond de status van bouwterrein;
- *b.* de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond vindt plaats op basis van een schriftelijke en door partijen ondertekende obligatoire overeenkomst waarin is vastgelegd dat die zal resulteren in een akte tot vestiging van het recht van erfpacht;

c. op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein voldoet de juridische eigenaar op aangifte omzetbelasting alsof er al sprake is van de juridische vestiging van de erfpacht, die is aan te merken als een levering. Zie 13.3.1. De vergoeding voor de vestiging van het erfpachtrecht wordt bepaald conform art. 5 Uitv.besl. OB en de bij laatstgenoemd besluit behorende Bijlage A en getoetst aan art. 3, lid 2, Wet OB. Zie 13.3.5 en 13.3.6;

d. de juridische vestiging van het recht van erfpacht op het bouwterrein vindt plaats vóór de eerste ingebruikneming van de op dit perceel gebouwde onroerende zaak;

e. in de notariële akte waarin het recht van erfpacht wordt gevestigd, geven de partijen aan dat zij bij de verkrijging van de economische eigendom in de zin van de overdrachtsbelasting van de grond deze goedkeuring hebben toegepast;

f. partijen handelen voor de btw-heffing ook verder alsof er bij de feitelijke terbeschikkingstelling sprake was van een btw-levering.

Volgens het besluit kan deze goedkeuring, onder de gestelde voorwaarden, ook worden toegepast als de feitelijke gronduitgifte (mede) plaatsvindt op basis van een obligatoire overeenkomst tot vestiging van een opstalrecht.

13.4.5 Samenloopvrijstelling: aftrek voorbelasting (keuzevermogen)

Bij de verkrijging van een onroerende zaak die al als bedrijfsmiddel is gebruikt, geldt de samenloopvrijstelling alleen als de verkrijger de btw geheel niet als voorbelasting kan aftrekken. Zie 13.4.2. De mogelijkheid van aftrek als voorbelasting hangt af van het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt (wel of geen met btw belaste handelingen). Zie 18.1.3. Als het gebruik nog niet vaststaat bij de aanschaf, is de aftrek afhankelijk van de bestemming (het vermoedelijke toekomstige gebruik). Zie 18.4.4.1.

Als op het tijdstip van de verkrijging van de onroerende zaak de btw geheel niet kan worden afgetrokken en de samenloopvrijstelling is toegepast, vervalt de samenloopvrijstelling als op een later tijdstip de btw alsnog (gedeeltelijk) aftrekbaar is. Zie 13.4.5.1.

Een ondernemer die een onroerende zaak zowel zakelijk als privé gebruikt, kan kiezen of hij deze zaak geheel of gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen of tot zijn privévermogen wil rekenen. Als hij een onroerende zaak koopt die al als bedrijfsmiddel is gebruikt en hij btw in rekening gebracht krijgt omdat de aankoop plaatsvindt binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming (zie 13.2.3), doen zich de volgende mogelijkheden voor (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.1.2):

a. hij rekent het pand geheel tot zijn bedrijfsvermogen. Hij kan dan de btw aftrekken voor het gedeelte dat in zijn bedrijf wordt gebruikt voor belaste handelingen. Zie 18.13.6. De samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting geldt niet;

b. hij rekent het pand geheel tot zijn privévermogen. Hij kan nu in het geheel geen btw in aftrek brengen. Voor de overdrachtsbelasting geldt de samenloopvrijstelling. Als de onroerende zaak vanuit 'privé' wordt doorgeleverd binnen de wettelijke tweejaartermijn (voor de btw), kan de samenloopvrijstelling niet van toepassing zijn. De als privé geëtiketteerde onroerende zaak wordt dan immers niet in de hoedanigheid van ondernemer geleverd;

c. hij rekent het pand gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot zijn privévermogen. In deze situatie rekent de ondernemer één zelfstandige onroerende zaak, voor de btw-heffing, gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot zijn privévermogen. Dit leidt er weliswaar toe dat de voorbelasting wordt gesplitst, maar er blijft sprake van één onroerende zaak. Omdat er voor deze onroerende zaak toch enig recht op vooraftrek bestaat, is de samenloopvrijstelling op deze onroerende zaak niet van toepassing.

13.4.5.1 Samenloopvrijstelling: vervalt alsnog bij latere aftrek btw

In het geval een onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt, is de vrijstelling van overdrachtsbelasting afhankelijk van de (niet-)aftrek van btw bij de verkrijger van de onroerende zaak. Zie 13.4.2.

Soms kan de verkrijger van een onroerende zaak de omzetbelasting niet direct na de verkrijging/levering aftrekken, maar wel met toepassing van de herrekenings- of herzieningsbepalingen op een later tijdstip. Zie 18.4.4 en 18.4.6. Bij de verkrijging geldt dan de vrijstelling van overdrachtsbelasting, maar op het moment waarop de omzetbelasting alsnog (gedeeltelijk) kan worden afgetrokken *vervalt de vrijstelling van overdrachtsbelasting*. De alsnog verschuldigde overdrachtsbelasting wordt berekend over de prijs exclusief omzetbelasting.

De inspecteur zal bij het vervallen van de vrijstelling van overdrachtsbelasting een naheffingsaanslag opleggen. Hij kan dit echter niet meer doen als er vijf jaar is verstreken na afloop van het kalenderjaar waarin de vrijstelling is verleend. Als de samenloopvrijstelling is toegepast op de verkrijging van de economische eigendom, kan de inspecteur naheffen tot twaalf jaar na het jaar waarin de vrijstelling is verleend.

Het vorenstaande kan zich ook voordoen als bij de verkrijging van de onroerende zaak geen btw wordt afgetrokken omdat deze is bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Als dan later bij de ingebruikneming blijkt dat de onroerende zaak (ook) voor belaste prestaties wordt gebruikt en er dus alsnog btw kan worden afgetrokken (zie 18.4.5), vervalt de samenloopvrijstelling. De verkrijger moet dan alsnog overdrachtsbelasting betalen.

***VOORBEELD 1** Beleggingsmaatschappij B koopt in 2017 een pand van een andere ondernemer die het als bedrijfsmiddel heeft gebruikt en krijgt btw in rekening gebracht, omdat het pand minder dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. B gaat het pand vrijgesteld verhuren en kan de btw dus niet aftrekken. Voor de overdrachtsbelasting geldt nu de vrijstelling.*

Op 1 januari 2019 komt er een nieuwe huurder en opteren B en de huurder voor belaste verhuur. Aan het eind van de jaren 2019 t/m 2026 mag B alsnog telkens 10% van de bij de aankoop van het pand betaalde btw aftrekken op grond van de herzieningsbepalingen. Zie 18.4.6. De vrijstelling van overdrachtsbelasting vervalt nu alsnog in haar geheel.

***VOORBEELD 2** Een ondernemer heeft in 2017 een pand van één jaar oud gekocht van een andere ondernemer die het als bedrijfsmiddel had gebruikt en kreeg btw in rekening gebracht. Omdat hij het pand uitsluitend voor vrijgestelde prestaties ging gebruiken, kon hij geen btw aftrekken en gold voor de overdrachtsbelasting de vrijstelling.*

In 2021 verkoopt hij het pand en opteert samen met de koper voor belaste levering. De verkopende ondernemer mag nu op grond van de herzieningsregels alsnog een gedeelte van de voorbelasting aftrekken. Zie 18.4.6. Daardoor vervalt de bij de aanschaf van het pand genoten vrijstelling van overdrachtsbelasting.

13.4.6 Samenloopvrijstelling: sloopppand of onbebouwde grond?

Bij de verkoop van een oud gebouw is geen omzetbelasting verschuldigd, maar wel overdrachtsbelasting.

Als een ondernemer een sloopppand koopt alleen vanwege de grond en hij die voor belaste prestaties wil gebruiken, kan het voordelig zijn eerst de oude opstallen te slopen, de grond te bewerken en pas daarna de grond te leveren. De verkoper-ondernemer levert dan geen oud gebouw maar een bouwterrein, mits de bewerking is verricht met het oog op de (latere) bebouwing van die grond. Dat *bouwterrein* heeft de verkoper niet als bedrijfsmiddel gebruikt. Er is dan wel omzetbelasting verschuldigd die de koper vervolgens kan aftrekken, maar voor de overdrachtsbelasting geldt de samenloopvrijstelling.

Voor het bepalen van de btw gevolgen van sloophandelingen is het van belang onderscheid te maken naar de mate waarin een gebouw wordt gesloopt. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat door sloophandelingen een bouwterrein kan ontstaan, als het terrein op het tijdstip van de levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd (*'Woningstichting Maasdriel'*, zaak C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20). De bestemming van bebouwing van de grond moet blijken uit een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie, met inbegrip van de intentie/wilsverklaring van de partijen met betrekking tot de btw-behandeling van de transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. De door de verkoper aangegane sloopverplichting vormt een dergelijk gegeven, mits duidelijk is dat de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op de toekomstige bebouwing. Zie 13.1.7.

Na de sloop van de opstallen is niet alleen de levering van de ondergrond van de gesloopte opstallen, maar ook het bijbehorende erf belast. De gehele kavel wordt dan namelijk als bouwterrein aangemerkt.

Als partijen de levering/verkrijging pas willen laten plaatsvinden nadat het oude gebouw is gesloopt, moeten zij hierover wel goede afspraken maken. Want als er bij de sloop al risico van waardeverandering overgaat op de koper,
kan het zijn dat er dan sprake is van de verkrijging van economische eigendom door de koper. Hij is daarvoor al overdrachtsbelasting verschuldigd, ook al is er nog geen levering voor de omzetbelasting (HR nr. 08/03606, ECLI:NL:HR:2009:BI3724 en Rechtbank Arnhem, nr. 08/5128, ECLI:NL:RBARN:2009:BJ7872). Zie 13.4.1.1.

***VOORBEELD** Een aannemer wil een oud fabrieksgebouw kopen om op de grond woningen te bouwen. Er zijn twee mogelijkheden:*

a. hij koopt eerst het fabrieksgebouw en sloopt vervolgens zelf de opstallen. Hij is nu 6% overdrachtsbelasting verschuld door hem betaalde aankoopprijs;

b. de eigenaar van het fabrieksgebouw, een ondernemer, sloopt eerst het pand, bewerkt de grond en verkoopt daarna de aannemer. Deze levering is belast omdat het een bouwterrein betreft, maar de aannemer kan de omzetbelasting aftrekken. Voor de overdrachtsbelasting geldt de vrijstelling, omdat de verkoper het bouwterrein niet als bedrijfsmiddel heeft gebruikt.

13.4.6.1 Samenloopvrijstelling: verkrijging tijdens ingrijpende verbouwing

Een bestaand gebouw kan zo ingrijpend worden verbouwd dat er voor de omzetbelasting een nieuwe onroerende zaak ontstaat. De levering van dit nieuwe gebouw is belast met btw als deze plaatsvindt binnen twee jaar na de (nieuwe) eerste ingebruikneming. Zie 13.2.6.

In het geval een onroerende zaak al tijdens de verbouwing (vernieuwbouw) wordt geleverd, komt de vraag op of er dan nog sprake is van het oude gebouw (vrijstelling van btw, wel overdrachtsbelasting) of dat er een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming wordt geleverd (btw, vrijstelling van overdrachtsbelasting). De Hoge Raad heeft hierover een vraag gesteld aan het Hof van Justitie. Het betreft een winkelcomplex dat zodanig wordt verbouwd dat er een nieuwe onroerende zaak ontstaat (vervaardiging). De verkoper begint met de verbouwing en tijdens de verbouwing wordt het winkelcomplex geleverd, waarna de koper de verbouwing voltooit. Het Hof van Justitie oordeelt in die zaak dat de levering van btw is vrijgesteld. Het hof acht daarbij van belang dat het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en gedeeltelijk nog in gebruik was (*'Komen en Zonen Beheer'*, zaak C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461). Zie ook HR nr. 08/02791bis, ECLI:NL:HR:2013:BY8089. Zie 13.2.6.1.

13.4.7 Samenloopvrijstelling: te lage prijs

Artt. 9, lid 6, en 15, lid 4, WBR

Als algemene regel voor elke vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt dat vrijstelling niet wordt verleend als:

- de verkrijging plaatsvindt krachtens een levering of dienst die belast is met btw; en
- de vergoeding inclusief btw lager is dan de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak of het zal
- de verkrijger de btw niet voor 90% of meer als voorbelasting in aftrek kan brengen. Hieronder valt ook de situatie verkrijging – btw wordt geheven in verband met het door de verkrijger beschikken over de onroerende zaak voor bedrijfsdoeleinden en deze die btw niet voor 90% of meer in aftrek kan brengen.

Het niet verlenen van de vrijstelling wordt wel de 'strafheffing overdrachtsbelasting' genoemd.

De waarde in het economisch verkeer wordt ten minste gesteld op de kostprijs inclusief btw van de onroerende zaak of van de zaak waarop het recht of de dienst betrekking heeft. Hierbij geldt de kostprijs zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging van de onroerende zaak door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de verkrijging.

Als op grond van voorgaande algemene regel geen vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt verleend, geldt er bovendien een bijzondere maatstaf van heffing. De waarde waarover overdrachtsbelasting is verschuldigd, bedraagt dan ten minste de kostprijs inclusief btw zoals hiervóór omschreven.

LET OP Bij sommige branches is optie voor belaste levering of verhuur ook mogelijk als de koper of de huurder de btw voor ten minste 70% kan aftrekken. Zie 13.5.12.1. Naar onze mening moet voor deze branches ook dit percentage worden gehanteerd bij de beoordeling of een vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt. Neem hierover contact op met de inspecteur.

VOORBEELD Een stichting heeft een perceel grond gekocht om daarop een sportzaal te laten bouwen. De gemeente heeft een forse subsidie verstrekt. De stichting brengt alle btw op de bouw in aftrek. Meteen na de oplevering verkoopt de stichting de sportzaal aan een sportvereniging. De vergoeding die de stichting in rekening brengt, is gelijk aan het bedrag van de grond- en bouwkosten, verminderd met de ontvangen subsidie.

De levering is belast met btw. Zie 13.2.3. De sportvereniging kan deze btw niet voor 90% of meer aftrekken, omdat zij voornamelijk vrijgestelde prestaties verricht. Omdat de vergoeding inclusief btw die de stichting in rekening brengt lager is dan de kostprijs van de sportzaal zoals die nu zou ontstaan bij voortbrenging door een onafhankelijke derde, geniet de sportvereniging geen vrijstelling van overdrachtsbelasting. Bovendien wordt de overdrachtsbelasting berekend over een bedrag dat ten minste gelijk is aan de kostprijs inclusief btw van de sportzaal, zoals die nu zou ontstaan bij voortbrenging door een onafhankelijke derde.

13.4.7.1 Vergoeding te laag: toch vrijstelling ovb

Met de strafheffing overdrachtsbelasting wordt beoogd btw-constructies met betrekking tot transacties in onroerende zaken tussen gelieerde partijen tegen te gaan. Er kunnen zich echter ook situaties voordoen waarin geen sprake is van een btw-constructie en er tussen onafhankelijke partijen volstrekt zakelijk wordt gehandeld, maar waarin de vergoeding lager is dan de kostprijs. Daarom kan in de volgende situaties de strafheffing achterwege blijven (de vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt dan verleend; Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 5):

a. De levering van een bouwterrein dat vóór de levering is gesaneerd, waarbij de kosten van de reiniging van de grond niet geheel konden worden doorberekend in de verkoopprijs. Overigens moet het bouwterrein wel worden verkocht tegen ten minste de waarde in het economische verkeer na sanering (*Kamerstukken I*, 1994/95, 24 172, nr. 20b, blz. 11).

b. De verkoop door een aannemer van de laatste woningen beneden de kostprijs binnen een bouwproject dat als geheel winstgevend blijft. De verkoop moet uit zakelijke overwegingen hebben plaatsgevonden (*Kamerstukken I*, 1994/95, 24 172, nr. 20b, blz. 11).

c. De verkoop onder voorwaarden. Het gaat hier om onroerende zaken die ondernemers verkopen beneden de waarde in het economisch verkeer om de toegang tot de woningmarkt te bevorderen (zie Besluit nr. BLKB2014/112M). Zie 13.4.8.

d. De uitvoering van bestemmingsplannen door een derde (zoals een projectontwikkelaar) en de latere overdracht door die derde van de aangelegde gemeenschapsvoorzieningen voor een bedrag dat lager is dan de waarde of de kostprijs van die voorzieningen aan de gemeente. Dit geldt niet voor gemeenschapsvoorzieningen waarvoor geen aanspraak bestaat op compensatie van omzetbelasting op de voet van de Wet op het BTW-compensatiefonds, als die voorzieningen met btw aan de gemeente zouden worden geleverd (Besluit nr. CPP2009/838M).

e. De verkoop van (nieuwe) onroerende zaken tegen de waarde in het economisch verkeer, die onder de kostprijs (incl. btw) ligt. Het gaat om de situatie waarin de waarde in het economisch verkeer van de betrokken onroerende zaken onder de kostprijs is gedaald door de teruglopende marktomstandigheden.

f. De verkoop van (nieuwe) onroerende zaken beneden de waarde in het economisch verkeer, die onder de kostprijs (incl. btw) ligt als gevolg van betalingen op basis van een huurgarantie. Zie 13.2.11.

13.4.8 Samenloopvrijstelling: verkoop onder voorwaarden c.q. verkoopregulerend beding

Als een onroerende zaak wordt verkocht tegen een lagere prijs dan de marktwaarde of kostprijs van die onroerende zaak, heeft dat consequenties voor de samenloopvrijstelling (zie 13.4.7) of het btw-regime (zie 13.3). Dat is o.a. het geval bij 'verkoop onder voorwaarden' of bij verkoop met een zgn. verkoopregulerend beding. Voor die gevallen heeft de staatssecretaris van Financiën bepaalde goedkeurende maatregelen getroffen (Besluit nr. BLKB2014/112M). De inhoud van dit besluit wordt hierna weergegeven.

Met een korting op de marktwaarde verkopen ondernemers via verschillende formules (nieuwe) woningen of vestigen beperkt zakelijke rechten. De korting varieert meestal tussen 10 en 25% van de marktwaarde van de woning/het beperkt zakelijk recht. De korting op de periodieke vergoeding voor het beperkt zakelijk recht (meestal een erfpachtrecht) kan worden verleend voor de gehele looptijd van het recht, of voor een deel van de looptijd (een zgn. ingroeikorting). Deze gevallen worden in de praktijk veelal aangeduid als 'verkoop onder voorwaarden'. Woningcorporaties passen verkoop onder voorwaarden toe om de toegang tot de woningmarkt te bevorderen voor lagere inkomensgroepen. Commerciële bouwondernemers hanteren deze verkoop doorgaans als verkoopbevorderend instrument.

Bij verkoop onder voorwaarden zijn er formules waarbij de koper verplicht is de woning/het beperkt zakelijk recht voor terugkoop aan de [illegible] ondernemer verplicht is de woning/het beperkt zakelijk recht terug te kopen. Bij de terugkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht is de koper meestal verplicht de korting geheel of gedeeltelijk aan de ondernemer terug te betalen (d.w.z. dat de ondernemer de korting geheel of gedeeltelijk in mindering brengt op de terugkoopprijs). Deze verplichting van de koper kan juridisch op verschillende manieren zijn vastgelegd: bijv. goederenrechtelijk (via een erfpachtrecht dat al dan niet wordt afgekocht) of contractueel (een kettingbeding). De ondernemer kan de woning/het beperkt zakelijk recht terugkopen en ervoor kiezen om de woning opnieuw aan te bieden of een nieuw beperkt recht te vestigen via het concept van verkoop onder voorwaarden. De ondernemer kan er ook voor kiezen de woning te gaan verhuren of de woning te verkopen of een nieuw beperkt zakelijk recht te vestigen onder reguliere economische condities.

Er zijn ook formules waarbij de ondernemer met betrekking tot de woning/het beperkt zakelijk recht geen terugkoopverplichting heeft maar een terugkooprecht. Verder zijn er formules waarbij de ondernemer geen terugkoopverplichting heeft en ook geen terugkooprecht. Als de ondernemer geen gebruik maakt van zijn terugkooprecht of geen terugkooprecht heeft, mag de koper de woning/het beperkt zakelijk recht doorverkopen aan een derde, veelal onder de voorwaarde dat hij de korting geheel of gedeeltelijk aan de ondernemer terugbetaalt. Bij doorverkoop door de koper is er geen sprake meer van verkoop onder voorwaarden.

Bij verkoop onder voorwaarden geldt meestal een clausule volgens welke de tussentijdse waardeontwikkeling van de woning/het beperkt zakelijk recht (positief dan wel negatief) volgens een vooraf vastgestelde verdeelsleutel wordt verdeeld tussen koper en ondernemer. De verplichting van de koper tot het delen van de waardeontwikkeling van de woning/het beperkt zakelijk recht met de ondernemer kan goederenrechtelijk of contractueel worden geregeld. De volgende situaties van verkoop beneden marktwaarde komen aan de orde:

- verkoop binnen twee jaar na eerste ingebruikneming. Zie 13.4.8.1
- tweede en volgende verkoop door de ondernemer binnen twee jaar na eerste ingebruikneming. Zie 13.4.8.2
  terug- en doorverkoop later dan twee jaar na eerste ingebruikneming. Zie 13.4.8.3

In 13.4.8.4 worden rekenvoorbeelden gegeven voor de diverse situaties.

13.4.8.1 Verkoopprijs onder markt- of kostprijs: binnen twee jaar na eerste ingebruikneming

Om de verkoop onder voorwaarden goed te laten functioneren, zijn er twee goedkeurende maatregelen getroffen (Besluit nr. BLKB2014/112M). De eerste voorkomt dat de zgn. strafheffing overdrachtsbelasting wordt toegepast. De tweede maakt dat de vestiging van zakelijke rechten, voor de btw heffing, niet als een verhuurdienst maar als een levering wordt aangemerkt.

Goedkeuring 1: samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting

Bij de verkoop van bouwterreinen, nieuwe onroerende zaken (d.w.z. binnen twee jaar na eerste ingebruikneming; zie 13.2.3) of de vestiging van beperkt zakelijke rechten op deze zaken die plaatsvinden met een *korting op de marktwaarde*, geldt in principe geen vrijstelling van overdrachtsbelasting. Dit zou betekenen dat er zowel btw als overdrachtsbelasting moet worden betaald. Zie 13.4.7. Om dit te voorkomen, is goedgekeurd dat de zgn. samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting (zie 13.4.2) toch kan worden toegepast bij de verkoop van bouwterreinen en nieuwe woningen of de vestiging van beperkt zakelijke rechten op deze zaken die met een korting op de marktwaarde aan particulieren plaatsvinden in het kader van verkoop onder voorwaarden.

Goedkeuring 2: vestiging zakelijk recht blijft levering

De vestiging van een beperkt zakelijk recht *beneden de marktwaarde* wordt aangemerkt als een verhuurdienst. Zie 13.3.1. Als een beperkt zakelijk recht betrekking heeft op woningen, is er sprake van een vrijgestelde verhuurdienst, waardoor de bloot eigenaar ter zake geen recht heeft op aftrek van btw. Dit is in deze situatie niet gewenst. Daarom is goedgekeurd dat bij de vestiging van beperkt zakelijke rechten met een korting op de marktwaarde aan particulieren die plaatsvindt in het kader van verkoop onder voorwaarden voor de heffing van btw wordt uitgegaan van een levering. Hierdoor blijft het recht van aftrek van btw bij de ondernemer in stand.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuringen zijn de volgende voorwaarden verbonden.

a In de notariële akte is een verklaring opgenomen waarin de koper/verkrijger verklaart een natuurlijk persoon te zijn die bij de koop/verkrijging van het bouwterrein of de woning/de vestiging van het beperkt zakelijk recht niet handelt als ondernemer. Ook wordt de (nog te realiseren) woning bij de koper/verkrijger volledig aangemerkt als eigen woning in de zin van art. 3.111 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

b In de notariële akte van levering/vestiging van het beperkt zakelijk recht is vastgelegd dat partijen een beroep doen op toepassing van Besluit nr. BLKB2014/112M.

c De verkoop van de woning/vestiging van het beperkt zakelijk recht vormt een verkoop onder voorwaarden. Dat betekent dat de ondernemer bij de verkoop van de woning/vestiging van het beperkt zakelijk recht een korting op de marktwaarde verleent. Deze korting kan op verschillende manieren worden verleend. Hierbij geldt dat de koper bij de (door)verkoop van zijn woning of het beperkt zakelijk recht verplicht is de korting geheel of gedeeltelijk aan de verkopende ondernemer terug te betalen en/of dat de verkopende ondernemer in zekere mate gerechtigd is tot de eventuele tussentijdse waardeontwikkeling.

d Als de ondernemer de volle eigendom van de woning met bijbehorende grond verkoopt aan de koper, is de marktwaarde van de woning met bijbehorende grond na aftrek van de koperskorting niet hoger dan € 240.000. De toetsing van de waardegrens vindt plaats op het moment waarop de koopovereenkomst wordt gesloten.

e. Als de ondernemer de grond (eventueel samen met de woning) aan de koper in erfpacht uitgeeft of als er sprake is van het zgn. bouwen in eigen beheer door de koper, is de marktwaarde van de (nog te realiseren) woning vermeerderd met de marktwaarde van de grond na aftrek van de koperskorting niet hoger dan € 240 000. De toetsing van de waardegrens vindt plaats op het moment waarop het erfpachtcontract of de koopovereenkomst wordt gesloten.

f. De ondernemer voldoet btw over (het deel van) de koperskorting die (dat) hij van de koper terugontvangt bij doorverkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht door de koper aan een derde. Dit geldt alleen als de doorverkoop plaatsvindt binnen tien jaar na de verkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht. De terugontvangen koperskorting is belast naar het btw-tarief dat van toepassing was toen de woning/het beperkt zakelijk recht werd verkocht. Het kan dat de koper bij doorverkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht de koperskorting niet of slechts ten dele hoeft terug te betalen aan de ondernemer, en in plaats daarvan of daarnaast is verplicht de waardeontwikkeling van de woning/het beperkt zakelijk recht te delen met de ondernemer. In dat geval voldoet de ondernemer btw over het aan hem toekomende (positieve) aandeel in de waardeontwikkeling, tot maximaal het bedrag van de eerder verleende koperskorting (eventueel vermeerderd met voldoening van de btw over de terugontvangen koperskorting). Dit geldt alleen voor zover de doorverkoop plaatsvindt binnen tien jaar na de verkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht. Het (positieve) aandeel in de waardeontwikkeling is belast naar het btw-tarief dat van toepassing was toen de woning/het beperkt zakelijk recht werd verkocht.

g. In alle gevallen waarin de ondernemer en de koper, afgezien van de verkoop onder voorwaarden, een relatie hebben die mogelijk invloed heeft op de te betalen verkoopprijs, blijft Besluit nr. BLKB2014/112M buiten toepassing. Echter, als partijen bij de inspecteur waaronder de ondernemer ressorteert, desgevraagd kunnen aantonen dat bij de verkoop onder voorwaarden sprake is van een normale, op zakelijke gronden, gebaseerde verkoopprijs, kan het besluit wél op de verkoop worden toegepast.

Verkoopregulerend beding

Woningcorporaties en publiekrechtelijke lichamen leggen bij verkoop van woningen of de vestiging van beperkt zakelijke rechten in het kader van de verkoop onder voorwaarden verplichtingen op aan de kopers. Deze verplichtingen moeten waarborgen dat de kopers de koperskorting geheel of gedeeltelijk terugbetalen bij terug- of doorverkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht. Deze verplichtingen vormen een zgn. verkoopregulerend beding als bedoeld in art. 9, lid 5, WBR. Zo'n beding wordt aangemerkt als een waardedrukkende factor, die de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting verlaagt. Goedgekeurd is dat een dergelijk, door andere ondernemers dan woningcorporaties en publiekrechtelijke lichamen opgelegd verkoopregulerend beding in het kader van verkoop onder voorwaarden óók wordt aangemerkt als een waardedrukkende factor die de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting verlaagt.

De in het kader van de verkoop onder voorwaarden opgelegde verplichtingen die kopers dwingen bij de terug- of doorverkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht aan de ondernemer een bepaald *aandeel in de waardeontwikkeling* van de woning/het beperkt zakelijk recht te laten toekomen, worden niet aangemerkt als waardedrukkende factor.

13.4.8.2 Verkoopprijs onder markt- of kostprijs: tweede en volgende verkoop binnen twee jaar na eerste ingebruikneming

Het kan voorkomen dat een ondernemer (bijv. door een terugkoopverplichting of een terugkooprecht) een woning die hij eerder heeft geleverd in het kader van verkoop onder voorwaarden, binnen twee jaar nadat die woning voor het eerst in gebruik is genomen, doorverkoopt aan een volgende koper. Dezelfde situatie kan zich voordoen als de ondernemer een beperkt zakelijk recht heeft gevestigd in het kader van verkoop onder voorwaarden. De tweede of volgende verkoop van de woning/vestiging van het beperkt zakelijk recht binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming van de woning/de onroerende zaak waarop het beperkt zakelijk recht is gevestigd, is van rechtswege belast met btw. Zie 13.2.3. Het opnieuw in de btw-heffing betrekken van de tweede of volgende verkoop van de woning/vestiging van het beperkt zakelijk recht leidt dan tot ongewenste cumulatie van btw. De ondernemer heeft bij de eerste verkoop/vestiging van het beperkt zakelijk recht veelal btw voldaan over de verkoopprijs die de eerste koper heeft betaald. De eerste koper kan deze btw niet in aftrek brengen, zodat die btw begrepen is in de terugkoopprijs die de ondernemer betaalt voor de woning/het beperkt zakelijk recht. Bij de tweede of volgende verkoop van de woning/vestiging van het (als levering te duiden) beperkt zakelijk recht moet de ondernemer opnieuw btw voldoen over de verkoopprijs die de tweede koper moet betalen. Om deze ongewenste cumulatie te voorkomen, is goedgekeurd (Besluit nr. BLKB2014/112M) dat de ondernemer in deze situatie:

- bij de terugkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht overdrachtsbelasting voldoet over de marktwaarde van de woning/het beperkt zakelijk recht, verminderd met de koperskorting. Hierbij geldt dat de maatstaf van heffing niet minder bedraagt dan de tegenprestatie. Als op de terugkoop de vrijstelling bij doorverkoop van toepassing is (zie 13.4.14), wordt de maatstaf van heffing bij de terugkoop verminderd met het bedrag waarover ter zake van de eerste verkoop door de ondernemer omzetbelasting is voldaan;
- bij de tweede of volgende verkoop van de woning/vestiging van het beperkt zakelijk recht btw voldoet over het vo eerste en tweede of volgende verkoopprijs van de woning/het beperkt zakelijk recht. Met 'eerste resp. tweede of volgende verkoopprijs' wordt bedoeld: de prijs die de eerste resp. tweede of volgende koper aan de ondernemer moet betalen voor de woning/het beperkt zakelijke recht. Het gaat om de marktwaarde van de woning/het beperkt zakelijk recht minus de koperskorting.

De in 13.4.8.1 genoemde goedkeuring dat ondanks de verkoopprijs onder de marktwaarde toch aanspraak kan worden gemaakt op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting, is van overeenkomstige toepassing op de tweede of volgende verkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht.

Ook de goedkeuring voor verkoopregulerende bedingen die is besproken in 13.4.8.1 is van overeenkomstige toepassing bij de hiervóór erkoop van nieuwbouwwoningen/vestiging van beperkt zakelijke rechten.

13.4.8.3 Verkoopprijs onder markt- of kostprijs: terug- en doorverkoop later dan twee jaar na eerste ingebruikneming

Als de ondernemer een woning terugkoopt die hij eerder heeft geleverd via verkoop onder voorwaarden en de daarop volgende doorverkoop van de woning plaatsvindt later dan twee jaar nadat die woning voor het eerst in gebruik is genomen, is de doorverkoop vrijgesteld van btw. Hetzelfde geldt bij de volgende vestiging van een beperkt zakelijk recht twee jaar of later na de eerste ingebruikneming van de onroerende zaak waarop het recht is gevestigd. De in 13.4.8.1 genoemde goedkeuring voor verkoopregulerende bedingen is van overeenkomstige toepassing bij de verkoop van woningen/vestiging van beperkt zakelijke rechten in het kader van verkoop onder voorwaarden die plaatsvindt twee jaar of later na de eerste ingebruikneming. De in 13.4.8.2 bedoelde goedkeuring is van overeenkomstige toepassing bij de terugkoop van woningen/beperkt zakelijke rechten, verminderd met de koperskorting in het kader van verkoop onder voorwaarden die plaatsvindt twee jaar of later na de eerste ingebruikneming.

13.4.8.4 Verkoopprijs onder markt- of kostprijs: voorbeelden verkoop beneden marktwaarde

De staatssecretaris van Financiën heeft zes rekenvoorbeelden (Besluit nr. BLKB2014/112M) gegeven hoe de heffing van btw en overdrachtsbelasting verloopt in de diverse situaties die zich kunnen voordoen bij verkoop onder voorwaarden. Bij alle zes de rekenvoorbeelden wordt eerst de waardestijging behandeld en daarna de waardedaling. De bedragen zijn inclusief btw.

LET OP! Met de eventuele toepassing van de vrijstelling bij doorverkoop (zie 13.4.14) wordt geen rekening gehouden. Als uitgangspunt geldt dat de verkrijging van de woning in alle gevallen belast is met 2% overdrachtsbelasting. Zie 13.4.1.

De beginsituatie is bij alle voorbeelden als volgt:

Marktwaarde bij eerste verkoop/vestiging zakelijk recht	170 000
Af: koperskorting (stel 20%)	34 000
	———
Te betalen door (eerste) koper	136 000

Bij eerste verkoop door ondernemer te betalen btw:

$^{21}/_{121}$ × € 136 000 = € 23 603.

Geen ovb verschuldigd. Zie 13.4.8.1.

VOORBEELD 1 Verkoop onder voorwaarden van een woning/vestiging van een beperkt zakelijk recht binnen twee jaar na eerste ingebruikneming, gevolgd door terugkoop door ondernemer na afloop van de tweejaartermijn, met verrekening van koperskorting en waardeontwikkeling tussen koper en ondernemer.

A. Waardestijging woning/beperkt zakelijk recht bij terugkoop binnen herzieningstermijn

Marktwaarde bij terugkoop	€	*200 000*
Af: koperskorting	€	*34 000*
Af: aandeel ondernemer in waardestijging	€	*9 000*
(stel 30% van € 30 000)		———
Te betalen door ondernemer	€	*157 000*

Door ondernemer te betalen ovb bij terugkoop: 2% × € 166 000 = € 3320.

De verplichting tot terugbetaling van de koperskorting door de koper aan de ondernemer vormt een waardedrukkende factor voor de heffing van overdrachtsbelasting. De grondslag voor de heffing van ovb is (€ 200 000 — € 34 000) = € 166 000. Het aandeel van de ondernemer in de waardestijging vormt geen waardedrukkende factor.

B. Waardedaling woning/beperkt zakelijk recht bij terugkoop binnen herzieningstermijn

Marktwaarde bij terugkoop	€	*150 000*
Af: koperskorting	€	*34 000*
Bij: aandeel ondernemer in waardedaling	€	*6 000*
(stel 30% van € 20 000)		———
Te betalen door ondernemer	€	*122 000*

Door ondernemer te betalen ovb bij terugkoop: 2% × € 122 000 = € 2440.

De grondslag voor de heffing van ovb is (€ 150 000 — € 34 000) = € 116 000. De maatstaf van heffing bedraagt echter niet minder dan de tegenprestatie. Er wordt dus ovb geheven over € 122 000.

VOORBEELD 2 Verkoop onder voorwaarden van woning/beperkt zakelijk recht binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming, gevolgd door terug- en doorverkoop via verkoop onder voorwaarden door ondernemer binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming, met verrekening van koperskorting en waardeontwikkeling tussen koper en ondernemer.

A. Waardestijging woning/beperkt zakelijk recht bij terug- en doorverkoop door ondernemer binnen tweejaartermijn

Marktwaarde bij terugkoop	€	200 000
Af: koperskorting	€	34 000
Af: aandeel ondernemer in waardeontwikkeling (stel 30%)	€	9 000
Te betalen door ondernemer	€	157 000

Bij terugkoop door ondernemer te betalen ovb: 2% × € 166 000 (€ 200 000 — € 34 000) = € 3320.

Marktwaarde bij tweede verkoop/vestiging zakelijk recht	€	200 000
Af: koperskorting (stel 20%)	€	40 000
Te betalen door (tweede) koper	€	160 000

Bij tweede verkoop onder voorwaarden binnen tweejaartermijn door ondernemer te betalen btw: $^{21}/_{121}$ × € 24 000 (€ 160 000 — € 136 000) = € 4165.

B. Waardedaling woning/beperkt zakelijk recht bij terug- en doorverkoop door ondernemer binnen tweejaartermijn

Marktwaarde bij terugkoop	€	150 000
Af: koperskorting	€	34 000
Bij: aandeel ondernemer in waardedaling (stel 30% van € 20 000)	€	6 000
Te betalen door ondernemer	€	122 000

Bij terugkoop door ondernemer te betalen ovb: 2% × € 122 000 = € 2440.

Marktwaarde bij tweede verkoop/vestiging zakelijk recht	€	150 000
Af: koperskorting (stel 10%)	€	15 000
Te betalen door (tweede) koper	€	135 000

Bij tweede verkoop onder voorwaarden binnen tweejaartermijn hoeft ondernemer geen btw te betalen omdat de marktwaarde minus koperskorting bij de tweede verkoop (€ 135 000) lager is dan de marktwaarde minus koperskorting bij de eerste verkoop (€ 136 000).

VOORBEELD 3 Verkoop onder voorwaarden van woning/beperkt zakelijk recht binnen twee jaar na eerste ingebruikneming, gevolgd door doorverkoop door koper aan derde binnen de tweejaartermijn, met verrekening van koperskorting en waardeontwikkeling tussen koper en ondernemer.

A. Waardestijging woning/beperkt zakelijk recht bij terug- en doorverkoop door ondernemer binnen tweejaartermijn

€Marktwaarde bij doorverkoop	200 000
€Af: koperskorting	34 000
€Af: aandeel ondernemer in waardeontwikkeling (stel 30% van € 30 000)	9 000

Door eerste koper aan ondernemer te betalen wegens verrekening koperskorting + winstaandeel bij doorverkoop: € 43 000 (€ 34 000 + € 9000).
Door ondernemer te betalen btw over koperskorting bij doorverkoop: $^{21}/_{121}$ × € 34 000 – € 5900.
Door tweede koper te betalen ovb: 2% × € 200 000 – € 4000. (Deze verkoop vindt onder normale voorwaarden plaats.)

B. Waardedaling woning/beperkt zakelijk recht bij terug- en doorverkoop door ondernemer binnen tweejaartermijn

Marktwaarde bij doorverkoop	150 000
Af: koperskorting	34 000
Bij: aandeel ondernemer in waardedaling (stel 30% van € 20 000)	6 000

Door eerste koper aan ondernemer te betalen wegens verrekening koperskorting + verliesaandeel bij doorverkoop: € 28 000 (€ 34 000 — € 6000).
Door ondernemer te betalen btw over koperskorting bij doorverkoop: $^{21}/_{121}$ × € 34 000 = € 5900.
Door tweede koper te betalen ovb: 2% × € 150 000 = € 3000. (Deze verkoop vindt onder normale voorwaarden plaats.)

VOORBEELD 4 Verkoop onder voorwaarden van woning/beperkt zakelijk recht, gevolgd door terugkoop door ondernemer en doorverkoop door ondernemer onder normale voorwaarden buiten de tweejaartermijn, maar binnen tien jaar na de verkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht.

A. Waardestijging woning/beperkt zakelijk recht bij terugkoop later dan twee jaar na eerste ingebruikneming

Marktwaarde bij terug- of doorverkoop	€	200 000
Af: koperskorting	€	34 000
Af: aandeel ondernemer in waardeontwikkeling (stel 30%)	€	9 000
Te betalen door ondernemer	€	157 000

Bij terugkoop door ondernemer te betalen ovb: 2% × € 166 000 = € 3320.
Geen btw-heffing omdat de verkoper geen ondernemer is.
Door tweede koper te betalen ovb bij doorverkoop: 2% × € 200 000 = € 4000.
Geen btw-heffing wegens levering buiten tweejaartermijn.

B. Waardedaling woning/beperkt zakelijk recht bij terugkoop later dan twee jaar na eerste ingebruikneming

Marktwaarde bij terug- of doorverkoop	€	150 000
Af: koperskorting	€	34 000
Bij: aandeel ondernemer in waardedaling (stel 30% van € 20 000)	€	6 000
Te betalen door ondernemer	€	122 000

Bij terugkoop door ondernemer te betalen ovb: 2% × € 122 000 = € 2440.
Geen btw-heffing omdat de verkoper geen ondernemer is.
Door tweede koper te betalen ovb bij doorverkoop: 2% × € 150 000 = € 3000.
Geen btw-heffing wegens levering buiten tweejaartermijn.

VOORBEELD 5 Verkoop onder voorwaarden van woning/beperkt zakelijk recht binnen twee jaar na eerste ingebruikneming, gevolgd door doorverkoop door koper aan derde na afloop van de tweejaartermijn, maar binnen tien jaar, met verrekening van koperskorting en waardeontwikkeling tussen koper en ondernemer.

A. Waardestijging woning/beperkt zakelijk recht bij doorverkoop door koper binnen de herzieningstermijn

Marktwaarde bij doorverkoop	200 000
Af: koperskorting	34 000
Af: aandeel ondernemer in waardestijging (stel 30% van € 30 000)	9 000

Door eerste koper aan ondernemer te betalen wegens verrekening koperskorting + winstaandeel bij doorverkoop: € 43 000 (€ 34 000 + € 9000).
Door ondernemer te betalen btw over koperskorting bij doorverkoop binnen de herzieningstermijn: $^{21}/_{121}$ × € 34 000 = € 5900. Zie 13.4.8.1, onder f.
Door tweede koper te betalen ovb bij doorverkoop: 2% × € 200 000 = € 4000. (Deze verkoop vindt onder normale voorwaarden plaats.)

B. Waardedaling woning/beperkt zakelijk recht bij doorverkoop door koper binnen de herzieningstermijn

Marktwaarde bij doorverkoop	150 000
Af: koperskorting	34 000
Bij: aandeel ondernemer in waardedaling (stel 30% van € 20 000)	6 000

Door eerste koper aan ondernemer te betalen wegens verrekening koperskorting + verliesaandeel bij doorverkoop: € 28 000 (€ 34 000 — € 6000).
Bij doorverkoop door ondernemer te betalen btw over koperskorting bij doorverkoop binnen de herzieningstermijn: $^{21}/_{121}$ × € 34 000 = € 5900. Zie 13.4.8.1, onder f.
Door tweede koper te betalen ovb bij doorverkoop: 2% × € 150 000 = € 3000. (Deze verkoop vindt onder normale voorwaarden plaats.)

VOORBEELD 6 Eerste verkoop onder voorwaarden van nieuwbouwwoning/beperkt zakelijk recht, gevolgd door doorverkoop door koper na afloop van tweejaartermijn, maar binnen tien jaar na de verkoop van de woning/het beperkt zakelijk recht

A. Waardestijging woning/beperkt zakelijk recht bij doorverkoop door koper na afloop van tweejaartermijn

Marktwaarde bij doorverkoop	*200 000*
Af: koperskorting	*34 000*
Af: aandeel ondernemer in waardeontwikkeling (stel 30%)	*9 000*

Door eerste koper aan ondernemer te betalen wegens verrekening koperskorting + winstaandeel bij doorverkoop: € 43 000 (€ 34 000 + € 9000).
Door ondernemer te betalen btw over koperskorting bij doorverkoop binnen de herzieningstermijn: $^{21}/_{121}$ × € 34 000 = € 5900.
Door tweede koper te betalen ovb bij doorverkoop: 2% × € 200 000 = € 4000. (Deze verkoop vindt onder normale voorwaarden plaats.)

B. Waardedaling woning/beperkt zakelijk recht bij doorverkoop door koper na afloop van tweejaartermijn

Marktwaarde bij doorverkoop	*150 000*
Af: koperskorting	*34 000*
Bij: aandeel ondernemer in waardedaling (stel 30% van € 20 000)	*6 000*

Door eerste koper aan ondernemer te betalen wegens verrekening koperskorting + verliesaandeel bij doorverkoop: € 28 000 (€ 34 000 — € 6000).
Door ondernemer te betalen btw over koperskorting bij doorverkoop binnen de herzieningstermijn: $^{21}/_{121}$ × € 34 000 = € 5900.
Door tweede koper te betalen ovb bij doorverkoop: 2% × € 150 000 = € 3000. (Deze verkoop vindt onder normale voorwaarden plaats.)

13.4.9 Samenloopvrijstelling: tijdstip verkrijging voor ovb eerder dan tijdstip btw-levering

In sommige situaties is het moment waarop het belastbaar feit met betrekking tot één onroerende zaak plaatsvindt voor de ovb-heffing eerder dan het moment van de btw-levering. Bij een koop-/aannemingsovereenkomst gaat het om de situatie waarin de koper enerzijds een (onverdeeld) aandeel in een onroerende zaak verkrijgt en zich anderzijds tegelijkertijd verbindt om die onroerende zaak te verbouwen tot (o.a.) een zelfstandige nieuwe onroerende zaak (meestal een appartement) voor de koper. Voor de btw is er dan sprake van de levering van één nieuwe onroerende zaak (het appartement). Zie 13.2.8. Voor de overdrachtsbelasting is daarentegen sprake van een verkrijging van een (onverdeeld) aandeel in een bestaande onroerende zaak. Een vergelijkbare situatie doet zich voor als een verkoper zich heeft verbonden om, na de civielrechtelijke levering van een onroerende zaak, te zorgen voor de gehele sloop van de opstal. In dit geval heeft de verkoper zich in feite verbonden tot het leveren van een perceel onbebouwde grond.
Naar het oordeel van de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.1.4) kan voor de toepassing van de samenloopvrijstelling ovb de met btw belaste levering van de nieuwe onroerende zaak (het appartement of de onbebouwde grond) worden toegerekend aan de eerdere juridische verkrijging van (het onverdeelde aandeel in) de onroerende zaak. Als aan de overige wettelijke eisen van de samenloopvrijstelling wordt voldaan, is de samenloopvrijstelling dus van toepassing op de juridische verkrijging van het (onverdeelde) aandeel in de toen nog bestaande onroerende zaak. Zie ook 13.2.2.

13.4.10 Samenloopvrijstelling: juridische levering na economische levering

Als van een onroerende zaak binnen de, voor de btw relevante, tweejaartermijn eerst de economische levering plaatsvindt en pas later de juridische levering, is de samenloopvrijstelling in beginsel niet van toepassing op de (latere) juridische verkrijging. Immers, voor de btw is de overdracht van de juridische eigendom, nadat eerder de economische eigendom is geleverd, geen belastbaar feit (de economische levering was het belastbare feit). De juridische verkrijging is voor de overdrachtsbelasting wel een belastbaar feit waarbij geen sprake is van btw-heffing, waardoor de samenloopvrijstelling niet van toepassing kan zijn. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.9) dat de samenloopvrijstelling wel van toepassing is als aan de volgende voorwaarden is voldaan.

- Bij de verkrijging van de economische eigendom is de samenloopvrijstelling van toepassing.
  De btw levering en de overdracht van de juridische eigendom vinden plaats door dezelfde leverancier aan dezelf
- Op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom is er nog steeds sprake van een onroerende zaak a 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB.
- De onroerende zaak is op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar:
    - de verkrijger zou de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kunnen brengen [illegible] genoemde besluit); of
    - art. 15, lid 6 of 7, WBR zou van toepassing zijn.

13.4.11 Samenloopvrijstelling: toe- of uittreding maatschap, vof enz.

Bij het toe- of uittreden en bij wijziging van de onderlinge verhouding van deelnemers in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid is er, volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.8) sprake van de overdracht van een deelgerechtigdheid in dat samenwerkingsverband. Deze overdracht kan mede omvatten een onverdeeld aandeel in een onroerende zaak. De overdracht van zo'n deelgerechtigdheid vormt volgens de staatssecretaris voor de heffing van btw geen belastbaar feit, terwijl voor de ovb wel sprake is van een verkrijging. Daardoor is de samenloopvrijstelling dan niet van toepassing is. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat bij de overdracht van een deelgerechtigdheid in een samenwerkingsverband, de samenloopvrijstelling kan worden toegepast. Aan die goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden.

- Zonder het bestaan van het samenwerkingsverband zou de overdracht van het aandeel in de onroerende zaak b van art. 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB of als er sprake is van een dienst in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel b., slotalinea, Wet OB, zou deze btw belast zijn verricht. De verkrijger maakt in het laatste geval aannemelijk dat er sprake zou zijn van belaste verhuur. Het is in ieder geval aannemelijk dat de verkrijger zou hebben gekozen voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak door de verkrijger wordt gebruikt voor prestaties waarvoor ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat of voor ten minste 70%, indien het gebruik betreft als bedoeld in het Besluit nr. BLKB2013/1686M, onderdeel 7.3.2.
- Het samenwerkingsverband is btw-ondernemer.
- De onroerende zaak is:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger maakt aannemelijk dat art. 15, lid 6 of 7, WBR van toepass geen recht op aftrek van btw zou bestaan, aan de eisen van art. 15, lid 6, onderdelen b. en c., WBR wordt voldaan.

13.4.12 Samenloopvrijstelling: juridische eigendom bij beheerder, maar economische eigendom bij ander(en)

Verkrijging van de onroerende zaak

Als samenwerkingsvormen zonder rechtspersoonlijkheid (zoals een commanditaire vennootschap, fonds voor gemene rekening of een beleggingsfonds) een onroerende zaak aanschaffen, wordt het eigendomsrecht vaak gesplitst. De beheerder, beherend vennoot of de bewaarder verkrijgt dan de juridische eigendom, terwijl de deelnemers of vennoten gezamenlijk de economische eigendom van de onroerende zaak verkrijgen. Voor de verkrijging van de juridische eigendom geldt de samenloopvrijstelling als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. De verkrijging door de vennoten/deelnemers van een aandeel in de economische eigendom van de (rechten gevestigd op) onroerende zaken, is voor de overdrachtsbelasting een belastbaar feit (zie art. 2 WBR). Bij deze verkrijging komt de samenloopvrijstelling niet aan de orde, als de verkrijging van de economische eigendom voor de Wet OB geen belastbaar feit vormt. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.5) dat onder de volgende voorwaarden de samenloopvrijstelling wel mag worden toegepast.

1. De prestatie aan de beherend vennoot of beheerder/bewaarder (de verkrijging van de juridische eigendom van (rechte op) onroerende zaken) is belast op grond van art. 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB. Als er sprake is van een dienst in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel b., slotalinea, Wet OB is rechtsgeldig gekozen voor belaste verhuur.
2. De verkrijging door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder is vrijgesteld op grond van de samenloopvrijstelling. I van de economische eigendom door de vennoten/deelnemers vindt plaats in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de in voorwaarde 1. hiervóór bedoelde prestatie.

Als de prestatie voor de btw wordt verricht aan de samenwerkingsvorm zonder rechtspersoonlijkheid, hebben de vennoten/deelnemers recht op de samenloopvrijstelling als aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan. In dit geval kan bovenstaande goedkeuring op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de beherend vennoot of beheerder/bewaarder.

Vervreemding van de onroerende zaak

Bij verkoop van de onroerende zaak door de hier bedoelde rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid, wordt de scheiding van de juridische eigendom en de economische eigendom opgeheven. Als de beherend vennoot of beheerder/bewaarder de eigendom voor rekening van de vennoten/deelnemers levert, verkrijgt de koper als gevolg van deze levering de volledige (juridische en economische) eigendom van de onroerende zaak. Deze verkrijging vormt bij de koper één enkel belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting. Als de btw-ondernemer aan de koper presteert, kan de koper de samenloopvrijstelling toepassen als aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan. Als de onroerende zaak wordt vervreemd aan een andere rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid, vindt in zijn algemeenheid een juridische-eigendomsverkrijging door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder plaats én in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang daarmee een economische-eigendomsverkrijging door de vennoten/deelnemers in dezelfde zaak. In deze situatie kan de goedkeuring in het hiervóór opgenomen onderdeel *Verkrijging van de onroerende zaak* worden toegepast, als aan de voorwaarden wordt voldaan.

13.4.13 Vervaardiging voor btw: belaste verkrijging voor ovb

Art. 3, lid 1, onderdeel c., WBR

De verkrijging van een zaak door natrekking op het tijdstip waarop die zaak wordt aangebracht op, aan of in een onroerende zaak is niet belast voor de overdrachtsbelasting. Om btw-constructies tegen te gaan, wordt er bij verkrijging door natrekking echter wel overdrachts- evering van de zaak die wordt aangebracht btw is verschuldigd (zie 6.2.6) *en* de vergoeding inclusief btw

lager is dan de waarde in het economisch verkeer. De verkrijging is alleen belast voor de overdrachtsbelasting als de verkrijger de verschuldigde btw niet voor 90% of meer als voorbelasting kan aftrekken.
De waarde in het economisch verkeer wordt ten minste gesteld op de kostprijs van de zaak inclusief btw zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de natrekking.

13.4.14 Vermindering heffingsmaatstaf ovb bij doorverkoop

Art. 13 WBR

Het bedrag waarover overdrachtsbelasting moet worden betaald, wordt verminderd met het bedrag waarover de vorige keer overdrachtsbelasting of btw is geheven als een onroerende zaak door een ander wordt verkregen binnen zes maanden na:

- een vorige verkrijging waarover overdrachtsbelasting was verschuldigd naar het gewone tarief en deze belasting gekomen op recht van successie, schenking of overgang; of
- een levering waarover omzetbelasting was verschuldigd die *in het geheel niet* kon worden afgetrokken.

***LET OP** Als de eerste van twee of meer opvolgende verkrijgingen van dezelfde onroerende zaak heeft plaatsgevonden tussen 31 augustus 2012 en 1 januari 2015, geldt een doorverkoopvrijstelling van 36 maanden. Deze tijdelijke verruiming liep af op 1 januari 2015, maar werkt na deze datum nog wel door.*

***VOORBEELD 1** Particulier P koopt van de gemeente op 1 juni 2017 een bouwterrein voor € 100 000 plus € 21 000 omzetbelasting. P kan geen omzetbelasting aftrekken. P verkoopt het bouwterrein op 1 december 2017 door voor € 120 000. Er is nu slechts overdrachtsbelasting verschuldigd over € 120 000 — € 100 000 = € 20 000.*
***VOORBEELD 2** A verkrijgt op 1 oktober 2014 een onroerende zaak. Op 1 februari 2016 verkrijgt B deze onroerende zaak van A. Op 1 juli 2017 verkrijgt C de onroerende zaak van B. Zowel bij de verkrijging van B als bij de verkrijging van C geldt de in dit punt behandelde vermindering voor de overdrachtsbelasting vanwege de tijdelijke verruiming van de doorverkooptermijn.*
***VOORBEELD 3** Particulier P koopt op 1 maart 2017 een bouwterrein voor € 50 000 en is daarover 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. Hij laat op het terrein door een aannemer een huis bouwen voor € 200 000. De oplevering vindt plaats op 1 september 2017. De aannemer brengt aan P in totaal € 42 000 omzetbelasting in rekening (21% van € 200 000). P kan deze omzetbelasting niet aftrekken. Op 30 december 2017 verkoopt P het pand voor € 300 000. Deze verkoop vindt plaats binnen zes maanden na de oplevering van het huis, maar niet binnen zes maanden na de verkrijging van het bouwterrein. Er is overdrachtsbelasting verschuldigd over € 300 000 — € 200 000 = € 100 000.*

***LET OP** De bij de vorige verkrijging of levering verschuldigde overdrachtsbelasting of omzetbelasting komt niet in mindering op de waarde. Dit geldt ook als de huidige verkrijging of levering 'vrij op naam' is (HR nr. 36.563, ECLI:NL:HR:2001:AD7582).*

Bij een koop- en aannemingsovereenkomst levert een aannemer aan een particulier vaak eerst de grond met eventueel daarop een woning in aanbouw en op een later tijdstip de afgebouwde woning. Voor de btw is beslist dat bij een koop-/aannemingsovereenkomst de handelingen van de aannemer met betrekking tot de overdracht van de grond en de bouw van een appartement tezamen als één prestatie moeten worden beschouwd, en wel als de belaste levering van een onroerende zaak op het moment van oplevering (HR nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307). Zie 13.2.8. Dit betekent dat in die gevallen voor de toepassing van de vrijstelling bij doorverkoop één termijn gaat lopen vanaf het moment van oplevering van de afgebouwde woning.
Als de grond door een derde wordt geleverd (bijv. de gemeente) en de bouw plaatsvindt door de aannemer of meerdere aannemers, is er voor de btw sprake van twee afzonderlijke leveringen. Eén op het moment van de levering van de grond en één op het moment van de oplevering van de woning. Dit betekent dat voor de toepassing van de vrijstelling bij doorverkoop verschillende termijnen gaan lopen, namelijk een termijn vanaf het moment van de levering van de grond en een termijn vanaf het moment van oplevering van de afgebouwde woning. Het is mogelijk dat een particulier de hem geleverde grond met daarop een woning in aanbouw doorverkoopt voordat deze is afgebouwd en opgeleverd. Als tussen het moment van de levering van de grond en het moment van de doorverkoop een periode van meer dan zes maanden ligt, kan de vermindering niet worden toegepast. Voor dergelijke situaties heeft de staatssecretaris van Financiën een aantal specifieke goedkeuringen gegeven waardoor onder voorwaarden de heffingsmaatstaf toch kan worden verminderd (zie Besluit nr. 2017-36415, onderdeel 9).

13.4.15 Samenloopvrijstelling: ABC-contracten

Art. 3, leden 4, 5 en 6, Wet OB

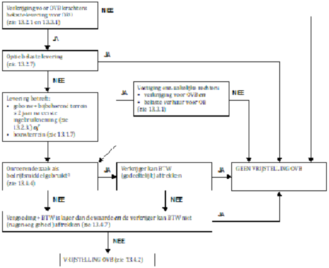
Bij ABC-contracten verkoopt A een onroerende zaak aan B die deze zaak doorverkoopt aan C, waarna A de zaak rechtstreeks aan C levert. In dit geval zijn er voor de omzetbelasting twee leveringen, namelijk een levering van A aan B en een levering van B aan C. Zie 6.2.12. Voor de overdrachtsbelasting is alleen de juridische-eigendomsverkrijging door C belastbaar; aangenomen dat B en C geen economische eigendom verkrijgen.
Deze fictie tussen omzetbelasting en overdrachtsbelasting doet zich ook voor bij verhandeling via een veiling en bij levering door tussenkomst van een commissionair of soortgelijke ondernemer die overeenkomsten sluit op eigen naam, maar voor order en rekening van een ander. Zie 6.2.13 en 6.2.14.

In al deze gevallen levert de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting problemen op, omdat de leveringen A–B en B–C niet corresponderen met de verkrijging C–A. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd (Besluit nr. 2017-51500, onderdeel 2.2.10) dat bij ABC-leveringen, waarbij de btw-levering van een onroerende zaak in een andere schakel plaatsvindt dan de juridische levering van die zaak, de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op de verkrijging door C. Aan deze goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden.

- De btw-levering aan C is van rechtswege met btw belast ingevolge art. 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB.
- Op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom is er nog steeds sprake van een onroerende zaak a 11, lid 1, onderdeel a., onder 1°, Wet OB.
- De onroerende zaak is op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar:
    - de verkrijger zou de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kunnen brengen; of
    - art. 15, lid 6 of 7, WBR zou van toepassing zijn.
- De tussenschakel (B) vervult bij de ABC-levering een wezenlijke functie. B is bijv. niet slechts tussengevoegd om resultaat voor de overdrachtsbelasting.

> ***VOORBEELD** Commissionair B koopt op eigen naam, maar voor rekening van opdrachtgever C een nieuw pand van projectontwikkelaar A. De eigendom van het pand wordt bij notariële akte rechtstreeks door A aan C overgedragen. De leveringen A–B en B–C zijn beide belast met btw. De verkrijging van de eigendom door C van A is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, omdat het pand nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt.*

13.4.16 Schema samenloop overdrachtsbelasting en btw


Verkrijging voor OVB krachtens belaste levering voor OB (zie 13.2.1 en 13.3.1)
NEE
JA
Optie belaste levering (zie 13.2.7)
JA
NEE
Vastiging zakelijke rechten:
• verkrijging voor OVB en
• belaste verhuur voor OB
(zie 13.3.1)
JA
NEE
Levering betreft:
• gebouw + bijbehorend terrein ≤ 2 jaar na eerste ingebruikneming (zie 13.2.3) of
• bouwterrein (zie 13.1.7)
Onroerende zaak als bedrijfsmiddel gebruikt? (zie 13.4.4)
JA
Verkrijger kan BTW (gedeeltelijk) aftrekken
JA
GEEN VRIJSTELLING OVB
NEE
NEE
Vergoeding + BTW is lager dan de waarde en de verkrijger kan BTW niet (nagenoeg geheel) aftrekken (zie 13.4.7)
JA
NEE
VRIJSTELLING OVB (zie 13.4.2)

[1] Bij bedrijfsoverdracht en levering binnen een [illegible]cale eenheid geldt een bijzondere regeling. Zie 13.4.2.3
[2] Bij levering van een verhuurd pand door een projectontwikkelaar geldt een goedkeuring. Zie 13.4.4.1

13.5 Verhuur van onroerende zaken

Art. 11, lid 1, onderdeel b., Wet OB

Verhuur en verpachting van onroerende zaken zijn, behoudens enkele uitzonderingen, vrijgesteld van omzetbelasting. Dit betekent dat de verhuurder over de huurtermijnen geen omzetbelasting hoeft te betalen, maar ook dat hij de hem in rekening gebrachte omzetbelasting [illegible] ing of onderhoud van de verhuurde zaak niet kan aftrekken.

De verhuur van woningen, andere dan 'vakantiewoningen' (zie 13.5.7), is altijd vrijgesteld. Zie 13.5.1.1 voor het begrip 'woning'. Daarentegen is NIET vrijgesteld:

- verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines. Zie 13.5.3;
- verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar sle periode verblijf houden. Zie 13.5.7;
- verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen. Zie 13.5.8;
- verhuur van safeloketten;
- verhuur van onroerende zaken als verhuurder en huurder daarvoor kiezen. Deze keuzemogelijkheid geldt niet vo evenmin als de huurder de btw niet voor 90% of meer in aftrek kan brengen. Zie 13.5.11 en 13.5.12.

13.5.1 Verhuur onroerende zaken: het begrip 'verhuur'?

De begrippen 'verhuur' en 'verpachting' zijn ontleend aan de BTW-Richtlijn. De inhoud daarvan kan niet worden bepaald door het Nederlandse burgerlijk recht, maar moet in alle landen van de EU gelijk zijn. Volgens het Hof van Justitie (zaak '*Temco Europe*', zaak C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730) moet voor de btw onder 'verpachting of verhuur' worden verstaan 'het aan een ander verschaffen van de exclusieve (d.w.z. met uitsluiting van gebruik door derden) bevoegdheid om voor een overeengekomen tijdsduur en tegen een vergoeding een (onroerende) zaak te gebruiken als ware die ander de eigenaar'. Verder kenmerkt het hof verhuur als een meestal betrekkelijk passieve activiteit die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Verhuur onderscheidt zich volgens het Hof van Justitie van andere activiteiten die *ofwel* een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben (bijv. de belaste verhuur voor een korte periode door hotels e.d., de verhuur van parkeerruimten, de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines en de verhuur van safeloketten), *ofwel* een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd als het (actief) verrichten van een prestatie dan als de enkele (passieve) terbeschikkingstelling van een goed. Het Hof van Justitie (zaak '*A Oy*', zaak C-215/19, ECLI:EU:C:2020:518) heeft geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van een serverkast (zgn. colocatiedienst) niet kan worden aangemerkt als passieve verhuur. Naast de terbeschikkingstelling van de serverkast, installeerde de dienstverrichter namelijk de server en bood hij zijn afnemer bijkomende goederen en diensten aan, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van de server mogelijk maakte. Volgens het hof had de afnemer bovendien geen exclusiviteit van een onroerende zaak zoals een huurder die heeft. De colocatiedienst is derhalve met btw belast. Zie ook 7.4.3.3.

De hiervóór aangehaalde omschrijving die het Hof van Justitie geeft van het begrip 'verpachting of verhuur' vertoont overeenkomsten met de definitie van verhuur in het Nederlandse burgerlijk recht ('huur en verhuur is een overeenkomst waarbij de ene partij zich verbindt om de andere het genot van een zaak te doen hebben, gedurende een bepaalde tijd en tegen een bepaalde prijs, welke de laatstgenoemde aanneemt te betalen'). Het blijkt echter dat het Hof van Justitie aan de verschillende elementen van het begrip 'verpachting en verhuur' (bepaalde tijd, bepaalde prijs, bepaalde onroerende zaak) een andere invulling geeft dan uit het Nederlandse burgerlijk recht volgt ('*Temco Europe*', zaak C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730).

- Als we kijken naar het element '*bepaalde tijd*', is het volgens het Hof van Justitie niet nodig dat bij het afsluiten van de overeenkomst de duur van de (huur)overeenkomst al is vastgelegd. Ook als de duur van de overeenkomst tijdens de uitvoering daarvan – met goedvinden van beide partijen – wordt verkort of verlengd, kan er nog steeds sprake zijn van verhuur.
- Met betrekking tot het element '*bepaalde prijs*' is er naar het oordeel van het Hof van Justitie nog sprake van verhuur als de vergoeding niet volledig afhankelijk is van de duur van de overeenkomst, maar bijv. mede van de bedrijfsresultaten van de huurder. Die andere, niet aan de duur van de overeenkomst verbonden elementen van de vergoeding, mogen dan echter slechts een bijkomstig karakter hebben.
- Als we het element '*bepaalde onroerende zaak*' in ogenschouw nemen, zien we dat het Hof van Justitie in principe van mening is dat er alleen sprake kan zijn van de verhuur van onroerend goed als het recht wordt verleend om een onroerende zaak te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten ('*Walderdorff*', zaak C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761). Het betreft hier de *exclusieve* bevoegdheid tot het gebruik van een onroerende zaak. Een huurovereenkomst kan volgens het Hof van Justitie echter ook betrekking hebben op bepaalde delen van een onroerende zaak waarvan het gebruik met anderen moet worden gedeeld. Met dit oordeel wordt de eis van de exclusieve bevoegdheid om een (deel van een) onroerende zaak te gebruiken (met uitsluiting van derden) door het Hof van Justitie enigszins afgezwakt. Het hof merkt hier nog over op dat het recht van het gebruik van de gehuurde onroerende zaak exclusief blijft ten opzichte van ieder ander die niet op grond van de overeenkomst aanspraak kan maken op het gebruik daarvan.

13.5.1.1 Begrip 'woning'

Art. 11, lid 1, letter b, 5e Wet OB

De verhuur van woningen is vrijgesteld. Het is niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur als het om een woning gaat. In de Wet OB is echter niet omschreven wanneer sprake is van een 'woning'. De wet spreekt over 'gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt'. Uitgaande van die omschrijving is het niet nodig dat het gebouw is gebouwd als woning of geschikt is voor bewoning. Doorslaggevend voor toepassing van de vrijstelling is kennelijk het *gebruik* van een gebouw als woning (zie bijvoorbeeld HR, nr. 35 019, ECLI:NL:HR:2000:AA4058). Wij definiëren het begrip 'wonen' als een het duurzaam huisvesten van particulieren. Als tot de verhuurde woning ook parkeerruimte behoort, dan is de verhuur van de parkeerruimte ook vrijgesteld (zie 13.5.8). De huurder is soms een aparte anvullende prestaties die ook wel wordt aangeduid als 'servicekosten'; afhankelijk van die omstandigheden kan het verrichten van die aanvullende prestaties onder deze vrijstelling vallen (zie 13.5.9). De verhuur van een woning in het kader van een vakantiebestedingsbedrijf is niet vrijgesteld (zie 13.5.7.1).

13.5.2 Verhuur onroerende zaken: inclusief gebruik aanvullende voorzieningen

Als de huur van een onroerende zaak gepaard gaat met het gebruik van bepaalde voorzieningen die in de zaak aanwezig zijn, is voor de omzetbelasting de vraag of er nog sprake is van 'verhuur'. Bij de terbeschikkingstelling van een *multifunctionele ruimte* (waarin bijv. gelegenheid is om te vergaderen, doceren, overleggen enz.) geldt volgens de staatssecretaris van Financiën als uitgangspunt dat er sprake is van verhuur (Besluit nr. BLKB2013/1686M). Dit is slechts anders als naast de terbeschikkingstelling van de ruimte andere handelingen worden verricht waardoor het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Daartoe is vereist dat de terbeschikkingstelling en de andere handelingen één prestatie vormen en dat het passieve karakter van de verhuur verloren gaat doordat de verhuur niet meer de overwegende prestatie is. Anders gezegd, de ene handeling, waarvan de terbeschikkingstelling van de ruimte deel uitmaakt, heeft niet langer in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling ten doel. Dit moet worden beoordeeld vanuit het standpunt van de gemiddelde consument. Zie 9.3.2. Als diensten slechts bijkomend zijn, hebben zij geen invloed op de aard van de prestatie van de hoofddienst. Als de hoofddienst de verhuur van een onroerende zaak is, kunnen bijkomende diensten daar dus niets aan afdoen. Van bijkomende diensten is sprake wanneer een dienst geen doel op zich is maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte worden naast de ruimte vaak ook andere voorzieningen aangeboden waarvan men, al dan niet verplicht, gebruik kan/moet maken. Voorbeelden zijn de schoonmaak, bewaking, EHBO-voorziening, catering, terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie en de terbeschikkingstelling van kluisjes. Voor de btw-heffing moet worden beoordeeld of door deze handelingen het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Dit is niet het geval voor diensten die zelfstandig in aanmerking moeten worden genomen naast de verhuur. Dit is hier volgens de staatssecretaris aan de orde voor de schoonmaak en bewaking. Deze prestaties hebben volgens hem geen invloed op de duiding van de apart in acht te nemen verhuurprestatie. Bijkomende prestaties beïnvloeden het passieve karakter van de hoofdprestatie, de verhuur, evenmin. Dat is hier aan de orde voor de terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie. Vanuit de modale consument gezien, zijn deze afzonderlijke diensten volgens de staatssecretaris niet overheersend. Hetzelfde geldt voor een EHBO-voorziening en eenvoudige catering (bijv. koffie, thee en water). Meer luxe catering (bijv. broodjes, snacks e.d.) moet wel als afzonderlijke prestatie in aanmerking worden genomen, die aan de terbeschikkingstelling van de ruimte ook niet het karakter van verhuur ontneemt. De terbeschikkingstelling van een kluisje moet in beginsel als een bijkomstige dienst worden aangemerkt. In een dergelijk geval is volgens de staatssecretaris dan ook onverkort sprake van een verhuurprestatie.

***LET OP** De zienswijze van de staatssecretaris over de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte staat op gespannen voet met een uitspraak van de Hoge Raad (nr. 11/04064, ECLI:NL:HR:2012:BY4582). In deze zaak worden multifunctionele ruimten tegen vergoeding ter beschikking gesteld aan derden. De exploitant zorgt hierbij voor schoonmaak, bewaking, EHBO-voorziening, catering en terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie. Volgens het hof en de Hoge Raad was in dat geval geen sprake van (vrijgestelde) verhuur, maar van een (belaste) dienst sui generis.*

13.5.3 Verhuur onroerende zaken: gebruik bijzondere onroerende zaken

In de praktijk komen geregeld vragen op wanneer er niet langer sprake is van de (vrijgestelde) verhuur van een onroerende zaak maar van een andere (belaste) prestatie. Het enkele feit dat de prestatieverrichter aan de afnemer een onroerende zaak ter beschikking stelt, betekent niet automatisch dat de prestatie dan bestaat uit de verhuur van een onroerende zaak. Het ter beschikking stellen van een onroerende zaak kan slechts een element vormen van het verrichten van een andere prestatie, waar het de afnemer in essentie om gaat. De terbeschikkingstelling van de onroerende zaak gaat dan op in die andere prestatie. Aan de hand van de feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld om welke prestatie het eigenlijk gaat. Het Hof van Justitie neemt volgens de staatssecretaris van Financiën als uitgangspunt dat de verhuur van een onroerende zaak een meestal betrekkelijk passieve activiteit is, die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Deze handeling moet daarom worden onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben (zie bijv. 13.5.6), ofwel een voorwerp hebben dat beter gekarakteriseerd wordt door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed.

Voorbeelden uit de rechtspraak

Enkele voorbeelden van situaties waarin geen sprake is van (vrijgestelde) verhuur van een onroerende zaak, maar van een (belaste) andere prestatie zijn:

- het ter beschikking stellen van tolwegen (HvJ EU, *'Commissie-Ierland'*, zaak C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425);
- het laten plaatsen en exploiteren van een verplaatsbare sigarettenautomaat in een horeca-inrichting (HvJ EU, *'Sinclair Collins'*, zaak C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341);
- het exploiteren van een golfbaan (HvJ EU, *'Stockholm Lindöpark'*, zaak C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34);
- de terbeschikkingstelling van een voetbalstadion (HvJ EU, *'Luc Varenne'*, zaak C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29);
- het ter beschikking stellen van de (meestal technische) infrastructuur of faciliteiten voor het verrichten van bepaal teiten. Te denken valt aan de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties aan sporters (zie 10.3.5.2), videoconferencingruimten van een theaterzaal, de foyer en kleedkamers, waarbij ook theatertechnici ter beschikking worden gesteld,

de licht- en geluidsinstallatie van de theaterzaal ten gebruike wordt gesteld en het bezoekend publiek wordt begeleid (HR nr. 10/02532, ECLI:NL:HR:2011:BU8347);

- het door beheerders van raamprostitutiebedrijven ter beschikking stellen van de faciliteiten die nodig zijn voor he prostitutie aan prostituees die op zelfstandige basis werkzaam zijn. De faciliteiten die de beheerder aanbiedt, bestaan uit kamers die specifiek voor prostitutiebeoefening zijn ingericht en per dagdeel beschikbaar zijn en uit het bieden van een veilige en schone werkomgeving aan de prostituees en hun klanten. De beheerder beschikt over een vergunning tot het uitoefenen van een raamprostitutiebedrijf, op basis waarvan hij toeziet op de veiligheid van de prostituees en hun klanten (HR nr. 11/03325, ECLI:NL:HR:2012:BY3891; HR nr. 10/05559, ECLI:NL:HR:2012:BY4590 en HR nr. 11/02842, ECLI:NL:HR:2012:BY4604). De prestaties van een exploitant van een seksinrichting die zich niet aan de gemeentelijke vergunningsvoorwaarden (houden van toezicht en waarborgen van de veiligheid van de prostituees en klanten) houdt, vormen wel de (vrijgestelde) verhuur van onroerende zaken (HR nr. 12/04443, ECLI:NL:HR:2013:1489);
- het zgn. inscharingsrecht dat uitsluitend recht geeft op het laten grazen van dieren op grasland. Vanwege de bepe het inscharingsrecht is er geen sprake van een exclusief gebruiksrecht zoals hiervóór bedoeld (Besluit nr. BLKB2013/1686M);
- het verhuren door een stichting van wooneenheden aan studenten. De stichting heeft een onderwijsinstelling geg wooneenheden beschikbaar zullen zijn voor de studenten van die onderwijsinstelling. Enkele wooneenheden blijven leegstaan door deze garantie. De onderwijsinstelling betaalt aan de stichting een vergoeding voor die leegstand. Deze vergoeding vormt de vergoeding voor een belaste prestatie (HR nr. 16/01461, ECLI:NL:HR:2016:2588 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch, nr. 14/0220, ECLI:NL:GHSHE:2016:307).

13.5.4 Verhuur onroerende zaken: (kortlopende) zakelijke rechten; coöperatieve flatverenigingen

Art. 11, lid 1, onderdeel b, slotalinea, Wet OB

'Elke andere vorm van ter beschikking stellen'

Onder 'verhuur van onroerende zaken' wordt, naast de gewone verhuur, ook verstaan elke andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld.

De uitbreiding van het begrip 'verhuur' met 'elke andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld' is opgenomen om btw-besparende constructies tegen te gaan. Volgens het Hof van Justitie is deze uitbreiding toegestaan ('*Goed Wonen*', zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506). Overigens lijkt de Hoge Raad deze uitbreiding overbodig te vinden, omdat het begrip 'verhuur' zo ruim is dat het de hiervóór bedoelde vormen van terbeschikkingstelling al omvat (HR nr. 34.631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145). Verder moet worden bedacht dat de uitbreiding van het verhuurbegrip alleen toepassing kan vinden als de terbeschikkingstelling valt binnen de communautaire definitie van 'verhuur en verpachting'. Zo moet er bijv. alleen sprake zijn van passieve terbeschikkingstelling van een onroerende zaak. Zie 13.5.1.

'Zakelijke rechten'

De vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van zakelijke rechten op onroerende zaken worden in beginsel als *levering* aangemerkt. Als echter de vergoeding inclusief btw lager is dan de waarde in het economisch verkeer, is er sprake van een *dienst*. Zie 13.3.1. Dit laatste is meestal het geval bij kortlopende zakelijke rechten. In het geval van een dienst wordt deze aangemerkt als verhuur. Op de hiervóór bedoelde verhuur zijn de gewone regels voor verhuur van toepassing, zodat partijen eventueel kunnen opteren voor belaste verhuur. Zie 13.5.11.

'Coöperatieve flatverenigingen'

Bij een coöperatieve flatvereniging (bijv. een coöperatieve serviceflat) behoort een onroerende zaak (een flatgebouw) toe aan de coöperatie. De coöperatie kent tegen vergoeding (de zgn. inleggelden) lidmaatschapsrechten toe in de flatvereniging. Zo'n lidmaatschapsrecht geeft aan de houder alleen het recht op het exclusieve gebruik van een specifiek deel (een flatwoning) van het flatgebouw. De houder van het lidmaatschapsrecht heeft niet het recht de flat die hij exclusief mag gebruiken, te verkopen of met hypotheek te bezwaren. Deze bevoegdheid berust bij de coöperatie. Ook voor het overdragen van het lidmaatschapsrecht heeft de houder van het lidmaatschapsrecht de toestemming van de flatcoöperatie nodig. Aangezien de lidmaatschapshouder niet als eigenaar over de betrokken flat kan beschikken, is het toekennen van een lidmaatschapsrecht in een coöperatieve flatvereniging niet te beschouwen als de levering van een onroerende zaak. Zie 8.2.3. Het toekennen en overdragen van zo'n recht vormt een verhuurdienst (Besluit nr. BLKB2013/1688M).

13.5.5 Verhuur onroerende zaken: congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimten

Bij de verhuur van onroerende zaken die dienen als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimten is meestal sprake van kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders, die niet steeds in dezelfde mate recht hebben op btw-aftrek. Voor ondernemers die congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte verhuren, is het in de praktijk niet goed werkbaar om bij kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders na te gaan of deze voldoen aan de voorwaarden voor belaste verhuur. Vanwege deze praktische problemen is goedgekeurd dat de verhuur van congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte wordt belast zonder dat de verhuurder en de huurder hiervoor hoeven te opteren. De verhuurder hoeft ook niet na te gaan in welke mate de huurders recht hebben op aftrek van btw (Besluit ze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden.

1 De huurder huurt de congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte voor maximaal één maand. Of is voldaan aan dez
moet per afzonderlijke locatie worden beoordeeld.
2 De huurder gebruikt de gehuurde ruimte uitsluitend als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte.
3 De verhuurder maakt aan de huurder expliciet kenbaar dat de verhuur van de ruimte belast plaatsvindt. Dit kan de ver
doen door een duidelijke vermelding op de prijslijst of een duidelijke bepaling in de huurovereenkomst.

Deze goedkeuring geldt – onder de gestelde voorwaarden – ook voor andere onroerende zaken, zoals ruimten in een hotel-, café- en restaurantbedrijf, voor zover die in het kader van de betreffende verhuur uitsluitend als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte worden gebruikt. Als niet wordt voldaan aan de voorwaarden van de hiervóór genoemde goedkeuring, kunnen verhuurder en huurder wel opteren voor belaste verhuur als de huurder de onroerende zaak zo gebruikt dat hij de btw over de huurprijs voor ten minste 90% als voorbelasting kan aftrekken. Zie 13.5.11. Als de verhuur gepaard gaat met (veel) aanvullend dienstbetoon, is er sprake van een belaste prestatie. Zie 13.5.2.

13.5.6 Verhuur onroerende zaken: geïnstalleerde werktuigen en machines

Art. 11, lid 1, onderdeel b, onder 1°, Wet OB

Werktuigen en machines die blijvend zijn geïnstalleerd in of op een onroerende zaak kunnen onroerend zijn. Zie 13.1.1. De vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken is niet van toepassing als het gaat om de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines. Alle soorten blijvend geïnstalleerde zaken die als werktuigen en machines zijn aan te merken, vallen onder de belaste verhuur, ongeacht de wijze waarop ze zijn vervaardigd of aangebracht (HR nr. 36.100, ECLI:NL:HR:2001:AB7042). Als een fabrieksgebouw met de daarin geplaatste onroerende machines e.d. wordt verhuurd en men opteert voor het fabrieksgebouw niet voor belaste verhuur, moet de huur worden gesplitst in een belast en een vrijgesteld deel. Voor de splitsing van het bedrag kan de onderlinge verhouding tussen de waarden van de desbetreffende activa vaak als aanknopingspunt worden genomen. Als de verhuur van de machines echter van ondergeschikte betekenis is, kan de totale verhuur onder de vrijstelling vallen. Zie 9.3.2.

13.5.7 Verhuur onroerende zaken: hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf

Art. 11, lid 1, onderdeel b, onder 2°, Wet OB

Verhuur van onroerende zaken in het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts een korte periode verblijven, is belast met btw. Over deze verhuur heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

Het begrip 'hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf' is gebaseerd op art. 135, lid 2, onderdeel a, BTW-Richtlijn. Dit richtlijnartikel spreekt over: 'het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuur accommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen'. De term 'sectoren met een soortgelijke functie' moet ruim worden uitgelegd. Deze term heeft namelijk tot doel het belasten van het tijdelijk verstrekken van accommodatie die plaatsvindt op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf. Het gemeenschappelijke kenmerk van de in de richtlijnbepaling bedoelde accommodatie is dat het gaat om verblijfsruimten die zijn ingericht om daarin kort te verblijven, zonder dat de tijdelijke bewoner is belast met de zorg voor de inventaris (HR nr. 41.917, ECLI:NL:HR:2007:AW2214). Bij een accommodatie voor het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf gaat het om accommodatie die de verhuurder in gemeubileerde/ingerichte staat aan de gasten verhuurt.

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of er sprake is van 'verblijf voor een korte periode'. Als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarnaar verplaatsen, is er in ieder geval sprake van een 'verblijf voor een korte periode' in een accommodatie in het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf (Hof van Justitie, zaak '*Elisabeth Blasi*', nr. C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51). Hierbij is ook relevant of de verhuurder volgens het contract, met inachtneming van het huurrecht, een maximale huurtermijn van zes maanden heeft bedongen. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat er toch sprake is van een 'verblijf voor een korte periode' zoals hiervóór bedoeld. Als de gast het middelpunt van zijn maatschappelijke leven overbrengt naar het verblijf, bijv. door daar permanent te gaan wonen, is er geen sprake van een 'verblijf voor een korte periode'. Niet relevant is of het verstrekken van de ingerichte accommodatie gepaard gaat met bijkomend dienstbetoon dat gebruikelijk is in de hiervóór bedoelde sectoren (zoals het schoonmaken van de verblijfsruimte, het regelen van bed- en badlinnen en het bieden van een ontbijtgelegenheid). De verhuur aan gasten die korter dan zes maanden in de accommodatie verblijven, is dus belast. Zie ook 10.3.11.

13.5.7.1 Verhuur onroerende zaken: vakantiewoningen

Vakantiewoningen worden ook vaak gekocht door particulieren die de vakantiewoning niet alleen voor privé gebruiken maar ook verhuren. Voor deze verhuur kunnen zij ondernemer voor de omzetbelasting zijn. Zie 5.2.8. Wel moeten zij zelfstandig optreden bij deze verhuur. Zie 5.2.5. Voor de beoordeling van het ondernemerschap van de eigenaars/verhuurders van de vakantiewoningen die behoren tot een vakantiewoningencomplex geldt de volgende competentieregeling. De inspecteur waaronder de exploitant van het vakantiewoningencomplex ressorteert, beoordeelt of de eigenaars/verhuurders van de vakantiewoningen als zelfstandig zijn te beschouwen ten opzichte van de exploitant van het complex. De inspecteur waaronder de individuele eigenaar/verhuurder van de vakantiewoning ressorteert, beoordeelt de andere criteria voor het ondernemerschap van de betrokken eigenaar/verhuurder (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

LET OP 1 Degene die een vakantiewoning niet alleen verhuurt maar ook privé gebruikt, kan niet alle voorbelasting aftrekken. Zie 18.1.3.6.
LET OP 2 Bij de verhuur van vakantiewoningen kan de kleineondernemersregeling van toepassing zijn. Zie hfst. 24.

De verhuur van vakantiewoningen kan op verschillende manieren plaatsvinden. De eigenaar kan de vakantiewoning rechtstreeks verhuren aan de gasten, maar kan de vakantiewoning ook verhuren via een tussenpersoon (bijv. een reisbureau). Als de tussenpersoon bij de verhuur van de vakantiewoning niet op eigen naam optreedt, is er sprake van rechtstreekse verhuur door de eigenaar aan de gast. Als de tussenpersoon de verhuurovereenkomst op eigen naam afsluit maar voor rekening en risico van de eigenaar van de vakantiewoning, vindt de verhuur plaats aan en vervolgens door de tussenpersoon. Zie 7.2.2. Dit geldt ook als de eigenaar van de vakantiewoning de aan hem toebehorende vakantiewoning op commerciële basis verhuurt aan een tussenpersoon en de eigenaar de vakantiewoning alleen zelf kan gebruiken via het afsluiten van een verhuurovereenkomst op commerciële basis met de betrokken tussenpersoon.
De verhuur van de vakantiewoningen valt onder de belaste verhuur bij alle contractuele relaties (d.w.z. tussen eigenaar en de gast, de eigenaar en de tussenpersoon, de tussenpersoon en de gast en tussen de tussenpersoon en de eigenaar). Dat de eigenaar de vakantiewoningen niet rechtstreeks aan de gasten verhuurt, vormt geen belemmering om de verhuur aan te merken als verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.5.7.2 Verhuur onroerende zaken: timesharing

Met name bij de exploitatie van vakantieoorden komt het verschijnsel 'timesharing' voor. Onder 'timesharing' wordt verstaan elke rechtsvorm waarbij aan de 'koper' direct of indirect de (mede-)eigendom van één of meer gehele of gedeeltelijke vakantieprojecten wordt overgedragen, met dien verstande dat de 'koper' zijn eigendomsrecht slechts een bepaald gedeelte van het jaar kan uitoefenen. Als er bijv. 52 eigenaren van één vakantiewoning zijn, kan iedere eigenaar elk jaar slechts één week van de vakantiewoning en de bijbehorende faciliteiten gebruikmaken. De civielrechtelijke vorm kan uiteenlopen van op huur tot op mede-eigendom gelijkende constructies. In het eerste geval lijkt het verdedigbaar 'timesharing' als verhuur te behandelen, zodat de vergoeding belast kan zijn met 9%. De 'koopsom' wordt dan als vooruitbetaalde huur aangemerkt. Bij constructies die lijken op mede-eigendom ligt de zaak gecompliceerder. Soms is de positie van de 'koper' die van vermogensverschaffer. Hij is dan te vergelijken met een aandeelhouder of met iemand die een lening verstrekt. Het gebruiksrecht van de vakantiewoning zou dan als 'dividend' of 'rente' kunnen worden beschouwd. Aangezien de feitelijke situatie erg kan verschillen, verdient het aanbeveling tijdig het standpunt van de inspecteur te vragen om problemen te voorkomen.
In een geval waarbij een ondernemer gebruiksrechten *(time shares)* in een niet nader aangeduide vakantiewoning verkocht, maar waarbij de koper feitelijk geen gebruik kon maken van de vakantiewoning, oordeelde de rechter dat de verkoop van de time shares als de uitgifte van waardepapieren (aandelen) moest worden gekarakteriseerd. Dit was geen economische activiteit voor de omzetbelasting (Rechtbank Breda, nr. 08/3726, ECLI:NL:RBBRE:2009:BK6121). Het Hof van Justitie heeft vragen beantwoord over een timesharingproduct, waarbij de contractant 'punten' kan krijgen (tegen betaling en/of door timesharebelangen in te brengen) die hij jaarlijks kan inwisselen tegen een recht op tijdelijk gebruik van een woning in de vakantieresorts van de dienstverrichter, of op een verblijf in een hotel. Deze dienstverrichting merkt het hof aan als verhuur van onroerend goed die belast kan zijn (*'MacDonald Resorts'*, zaak C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780).

13.5.8 Verhuur onroerende zaken: parkeer-, lig- en bergplaatsen

Art. 11, lid 1, onderdeel b, onder 3°, Wet OB en art. 3 Uitv.besch. OB

Het begrip 'parkeerruimte'

De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen is belast. Deze uitzondering op de vrijstelling heeft een ruime betekenis (HvJ EU, *'Morten Henriksen'*, zaak C-173/88, ECLI:EU:C:1989:329). Het begrip 'voertuig' heeft niet alleen betrekking op vervoermiddelen voor over het land, maar ook op luchtvaartuigen en boten (HvJ EU, *'Fonden Marselisborg Lystbådehavn'*, zaak C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126). Woonboten die bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven liggen, worden niet als vaartuig aangemerkt. De verhuur van ligplaatsen voor woonboten is daarom vrijgesteld van btw (HvJ EU, *'Leichenich'*, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720). De verhuur van ligplaatsen voor bijv. recreatieve vaartuigen in een jachthaven is belast.
Het begrip 'parkeerruimte' heeft een ruime strekking. Over deze vorm van verhuur heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2013/1686M):

a. onroerende zaken die naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen, en waarbij het gebruik als parkeerruimte tussen partijen niet is uitgesloten. Het gaat hierbij o.m. om open parkeerruimte en om overdekte of gesloten parkeerruimte (zoals parkeerruimte in een parkeergarage of onder een kantoor- of woningcomplex). Ook zgn. zwerfparkeerplaatsen (niet-exclusief gebruikte parkeerplaatsen) vallen hieronder. De Hoge Raad (nr. 15/04877, ECLI:NL:HR:2017:185) heeft beslist dat de verhuur van een garagebox kwalificeert als de verhuur van parkeerruimte (ook al wordt zo'n garagebox mogelijk gebruikt voor andere doeleinden dan het parkeren van een voertuig);

b. onroerende zaken die naar hun aard niet zijn bestemd om als parkeerruimte voor voertuigen te worden gebruikt, maar waarbij partijen zijn overeengekomen om die zaak voor de overeengekomen periode uitsluitend als parkeerruimte voor voertuigen/lig- en bergplaats voor vaartuigen te gebruiken. Te denken valt aan multifunctionele ruimten en weilanden die volgens de tussen partijen afgesloten overeenkomst worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen en kassen waarin caravans worden gestald.

Verhuur onroerende zaak inclusief parkeerruimte

Het is mogelijk dat de verhuur van parkeerruimte nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van een andere onroerende zaak, zoals een woning of een bedrijfspand. Hierbij zijn in beginsel twee situaties mogelijk. De verhuur van de parkeerruimte vormt een afzonderlijke (belaste) prestatie of de verhuur van de parkeerruimte gaat op in de verhuur van de andere onroerende zaak waarop de huurovereenkomst primair betrekking heeft (HvJ EU, *'Grundstücks-Vermietungsgesellschaft'*, zaak C-102/08, ECLI:EU:C:2009:345). In deze laatste situatie volgt de verhuur van de parkeerruimte het btw-regime dat geldt voor de verhuur van de andere onroerende zaak. De verhuur van parkeerruimte gaat o.m. op in de verhuur van de andere onroerende zaak als:

- de parkeerruimte voor voertuigen en de voor een ander gebruik bestemde onroerende zaak (zoals een woning) hetzelfde gebouwencomplex; en
- de parkeerruimte en de andere onroerende zaak door dezelfde eigenaar aan dezelfde huurder worden verhuurd (HvJ EU, *'Morten Henriksen'*, zaak C-173/88, ECLI:EU:C:1989:329).

De term 'deel uitmaken van hetzelfde gebouwencomplex' heeft een ruime betekenis. Hiervan is niet alleen sprake als de parkeerruimte zich bevindt in (meestal onder) de andere onroerende zaak, maar ook als de parkeerruimte zich bevindt in een afzonderlijk (garage)complex nabij de andere onroerende zaak, dat behoort tot hetzelfde gebouwencomplex.

Overheden en gelegenheid geven tot parkeren

Gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen geven dikwijls tegen betaling gelegenheid tot parkeren. Als zij hierbij gebruikmaken van een fysieke barrière ter verzekering van de betaling van het parkeergeld, zijn zij btw verschuldigd over het parkeergeld. Het gaat hierbij veelal om parkeerterreinen, parkeergarages en parkeerdekken die zijn afgesloten met een slagboom, hekwerk of dergelijke voorziening.

13.5.9 Verhuur onroerende zaken: servicekosten

Bij de verhuur van onroerende zaken brengt de verhuurder in bepaalde gevallen ook servicekosten aan de huurder in rekening. Bij servicekosten gaat het om bedragen die de verhuurder aan de huurder doorberekent voor door of namens/in opdracht van de verhuurder te verzorgen bijkomende leveringen en diensten. Servicekosten kunnen in de huur zijn verdisconteerd of los van de huur in rekening worden gebracht. Voor de btw-heffing komt de vraag aan de orde welk btw-regime voor deze kosten geldt. Daarvoor moet worden bepaald of de prestaties waarvoor de servicekosten in rekening worden gebracht afzonderlijke prestaties vormen of bijkomende prestaties die het btw-regime van de verhuurdienst volgen. Zie 9.3. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt volgens de staatssecretaris van Financiën dat de inhoud van een huurovereenkomst een belangrijke aanwijzing kan vormen of er sprake is van één enkele dienst. Bij de beoordeling of er bij servicekosten sprake is van een afzonderlijke prestatie (los van de verhuurdienst) kan ook van belang zijn of de huurder, individueel of gezamenlijk met andere huurders, de mogelijkheid heeft om met een ander dan de verhuurder een serviceovereenkomst te sluiten. Ontbreekt een dergelijke mogelijkheid, dan kan dat een aanwijzing zijn dat er sprake is van een bijkomende prestatie die opgaat in de verhuurdienst (HvJ EU, *'Field Fisher Water House'*, zaak C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597). Het is de staatssecretaris gebleken dat de servicekosten in de zakelijke vastgoedbranche (d.w.z. kantoren, winkels e.d.) en bij de commerciële verhuuractiviteiten van woningbouwcoöperaties (niet zijnde de verhuur van woningen) veelal betrekking hebben op van de huur apart in aanmerking te nemen prestaties. Deze servicekosten moeten voor de btw-heffing op hun eigen merites worden beoordeeld en zullen daarom veelal belast zijn met btw. Servicekosten die aan huurders van woningen in rekening worden gebracht, hebben meestal betrekking op handelingen/voorzieningen die opgaan in de verhuurdienst. Een uitzondering vormen de servicekosten voor het zgn. huurdersonderhoud, het klein onderhoud aan de gehuurde onroerende zaak dat volgens de huurovereenkomst en het BW voor rekening en risico van de huurder komt (zoals onderhoud aan de deurbel, de brievenbus, deurkrukken e.d.). Over deze servicekosten is btw verschuldigd (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.5.10 Verhuur onroerende zaken: inschrijfgelden

Woningzoekenden moeten soms inschrijfgeld betalen aan de woningcorporatie. Het inschrijfgeld wordt betaald om uiteindelijk een huurovereenkomst aan te kunnen gaan en moet daarom als onderdeel van de (vrijgestelde) huur worden aangemerkt (Hof Leeuwarden, nr. 08/00199, ECLI:NL:GHLEE:2009:BK5885).

In een andere zaak had een aantal woningcorporaties het verzorgen van de inschrijvingen voor hun huurwoningen uitbesteed aan een daartoe opgericht samenwerkingsverband (een vereniging). Een woningzoekende kon zich bij deze vereniging, tegen betaling van een vergoeding, aanmelden als geïnteresseerde voor een woning van elke bij de vereniging aangesloten woningcorporatie. De rechter (Gerechtshof Den Haag, nr. 16/00273, ECLI:NL:GHDHA:2017:763) oordeelde dat deze vereniging niet als btw-ondernemer handelde en dat, als zij wel als ondernemer zou handelen, de prestaties van de vereniging zouden zijn vrijgesteld op grond van de koepelvrijstelling. Zie 12.19.

13.5.11 Verhuur onroerende zaken: optie belaste verhuur

Art. 11, lid 1, onderdeel b, onder 5°, Wet OB; art. 6a Uitv.besch. OB

De verhuurder en de huurder kunnen gezamenlijk kiezen (opteren) voor belaste verhuur als de huurder de belasting voor 90% of meer in aftrek kan brengen. Zie 13.5.12. Voor sommige branches is 70%-aftrek voldoende. Zie 13.5.12.1. De *huurder* zal dan over de huurtermijnen omzetbelasting in rekening gebracht krijgen, maar hij kan dat bedrag (nagenoeg) volledig weer als voorbelasting aftrekken zodat hij van de btw (nagenoeg) geen nadeel ondervindt. Het grote voordeel voor de *verhuurder* is dat hij dan alle voorbelasting op het pand (bijv. op aanschaf, onderhoud en verbetering) kan aftrekken. Bij vrijgestelde verhuur is dat laatste niet mogelijk en zal de verhuurder de niet-aftrekbare voorbelasting in zijn huurprijs doorberekenen. Bij belaste verhuur kan de huurprijs excl. omzetbelasting dus lager zijn dan de huurprijs bij vrijgestelde verhuur!

***LET OP 1** Er kan niet worden geopteerd voor belaste verhuur van gebouwen of gedeelten daarvan die als woning worden gebruikt. Voor een woning die als kantoor of vergaderruimte wordt gebruikt kan dat wel.*

***LET OP 2** Niet alleen de gewone ondernemer-verhuurder kan opteren voor belaste verhuur, maar ook de particulier-verhuurder. Zie 5.2.8.*

13.5.11.1 Verhuur onroerende zaken: optie; gedeelte van een onroerende zaak

De optie voor het belast verhuren van een onroerende zaak is mogelijk voor een (fysiek) zelfstandige onroerende zaak en voor een gedeelte van een onroerende zaak dat in economisch opzicht zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Zie 13.1.3. De staatssecretaris heeft goedgekeurd (Besluit nr. BLKB2013/1686M) dat de optie voor de belaste verhuur ook mogelijk is voor een gedeelte van een onroerende zaak dat niet is te beschouwen als een zelfstandige onroerende zaak, maar dat in economisch opzicht wél zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Bij een zelfstandig te gebruiken/exploiteren gedeelte gaat het bijv. om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw die via flexibele wanden is begrensd. Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden.

1 Ter voorkoming van onbedoeld gebruik is deze goedkeuring niet van toepassing op één of meer (werk)kamer(s) in een
een pantry. Zie Let op hierna.

2 In het optieverzoek of de tussen partijen gesloten schriftelijke huurovereenkomst moet het bewuste gedeelte van de onr
duidelijk worden omschreven.

3 De optie is alleen mogelijk voor zover de huurder bij het gebruik van het hiervóór bedoelde gedeelte van de onroerende
aan de 90%-norm en voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm. Zie 13.5.12.1.

4 Partijen aanvaarden de gevolgen die wet- en regelgeving verbinden aan het doen van de hiervóór onder 3. bedoelde optie.

***LET OP** Volgens de Hoge Raad is optie voor belaste verhuur ook mogelijk bij de verhuur van een onzelfstandig deel van de woning aan de bv van een van de echtgenoten (HR nr. 12/03696, ECLI:NL:HR:2013:783). Zie 5.4.5.*

Het is mogelijk dat twee of meer (fysiek) zelfstandige onroerende zaken of twee of meer gedeelten van een onroerende zaak die in economisch opzicht zelfstandig zijn te gebruiken of te exploiteren, worden verhuurd via één (schriftelijke) verhuurovereenkomst die ook betrekking heeft op andere (gedeelten van) onroerende zaken die niet voor (belaste) economische activiteiten worden gebruikt. Te denken valt aan een verhuurovereenkomst die betrekking heeft op een café-/winkelpand met bovenwoning. Ook in deze situatie is – met inachtneming van de (wettelijke) gestelde voorwaarden – de optie voor de belaste verhuur mogelijk per zelfstandige onroerende zaak of zelfstandig te gebruiken/exploiteren gedeelte van een onroerende zaak. Zo zal in de verhuurovereenkomst (het gedeelte van) de onroerende zaak waarvoor wordt gekozen voor btw-heffing, duidelijk moeten worden omschreven.

13.5.11.2 Verhuur onroerende zaken: optie; wijze en ingangsdatum

Wijze van opteren

De keuze om de verhuur van een onroerende zaak belast te doen zijn (de optie), kunnen verhuurder en huurder op twee manieren maken. Als voor de verhuur een *schriftelijke huurovereenkomst* wordt opgemaakt, kunnen partijen de keuze voor belaste verhuur in de huurovereenkomst opnemen. In de overige gevallen moeten verhuurder en huurder gezamenlijk een schriftelijk *verzoek* indienen bij de inspecteur van de *verhuurder*. De huurovereenkomst of het optieverzoek moet de volgende gegevens bevatten:

- een omschrijving van de onroerende zaak of het gedeelte daarvan waarvoor wordt geopteerd voor belaste verhu
en kadastrale aanduiding;
- de datum waarop het boekjaar van de huurder begint;
- een ondertekende verklaring van de huurder waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden w
minste 90% recht op aftrek van voorbelasting heeft. Zie 13.5.12;
- de datum waarop de belaste verhuur ingaat.

Een optie voor belaste verhuur via de huurovereenkomst gaat helemaal buiten de inspecteur om. Het is voldoende dat de huurovereenkomst alle noodzakelijke gegevens bevat. Als de optie wordt gedaan via een verzoek aan de inspecteur, beslist deze bij voor bezwaar vatbare beschikking. Hierin wordt de ingangsdatum van de belaste verhuur vermeld.

Ingangsdatum

De datum waarop de keuze voor belaste verhuur ingaat mag tot ten hoogste *drie maanden* vóór de datum van het opmaken van de schriftelijke huurovereenkomst of de indiening van het verzoek zijn gelegen (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.5.11.3 Verhuur onroerende zaken: optie; einde

De optie voor belaste verhuur eindigt als:

- het pand als woning gaat worden gebruikt;
- de verhuurovereenkomst eindigt en de huurder vertrekt. Als er een nieuwe huurder komt, moet er opnieuw worde belaste verhuur.

De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat bij wisseling in de persoon van de *verhuurder* (bijv. bij verkoop van een verhuurd pand) de verleende optie voor belaste verhuur doorloopt. Daarbij maakt het niet uit of de verkoop van een onroerende zaak al dan niet deel uitmaakt van de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

Als in het kader van de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming de koper ook de huur *overneemt* van de verkoper, loopt de optie niet door volgens Hof Amsterdam (nr. 08/00719, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH7802). De koper moet dan immers een nieuwe huurovereenkomst afsluiten met de verhuurder en partijen moeten daarbij opnieuw opteren voor belaste verhuur als zij dit wensen.

Als zich geen wijziging in de contractuele verhoudingen of in de feitelijke omstandigheden met betrekking tot de onroerende zaak voordoet, blijft men aan een optie gebonden en kan men deze niet eenzijdig, d.w.z. zonder toestemming van de inspecteur, ongedaan maken. Een verzoek om de optie te beëindigen, zal de inspecteur in het algemeen niet inwilligen.

Ook toen de oude huurovereenkomst was beëindigd en de verhuurder en de huurder een nieuwe huurovereenkomst met betrekking tot dezelfde onroerende zaak sloten, oordeelde de rechter dat de optie voor belaste verhuur in stand bleef (HR nr. 27.274, ECLI:NL:HR:1991:ZC4777)

Zie ook 13.5.11.4.

13.5.11.4 Verhuur onroerende zaken: optie; doorlopen na opzegging huurovereenkomst

Het komt voor dat een huurder die een onroerende zaak met toepassing van de optie belast huurt, de huurovereenkomst opzegt, maar de huur voor deze onroerende zaak nog over een bepaalde periode doorbetaalt (bijv. omdat hij de huurovereenkomst pas met inachtneming van een opzegtermijn kan beëindigen). Deze situatie doet zich niet alleen voor als de huurder een andere onroerende zaak gaat huren, maar ook als de huurder geen andere onroerende zaak gaat huren. Goedgekeurd is dat de optie voor belaste verhuur voor de eerder gehuurde onroerende zaak doorloopt tot de beëindiging van de huurovereenkomst voor deze onroerende zaak (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.5.11.5 Verhuur onroerende zaken: optie; nieuwe kleineondernemersregeling

De nieuwe KOR kan niet worden toegepast als een ondernemer opteert voor belaste verhuur van een onroerende zaak. Als een ondernemer de nieuwe KOR reeds toepast, kan hij ook niet opteren voor belaste verhuur van een onroerende zaak. Zie 24.1.3.

13.5.12 Verhuur onroerende zaken: optie; aftrekrecht huurder

Art. 11, leden 1, onderdeel b., onder 5°, en 5, Wet OB; art. 5a Uitv.besch. OB

Optie voor belaste verhuur is alleen mogelijk als de huurder de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor (nagenoeg) volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Nagenoeg volledig houdt in 90% of meer. Dus als de huurder de btw die bij optie voor belaste verhuur verschuldigd zou zijn voor minder dan 90% kan aftrekken, is opteren niet mogelijk. Voor enkele branches of sectoren is optie ook mogelijk bij 70%-aftrek. Zie 13.5.12.1. Bij de beoordeling of de huurder de btw voor 90% of meer in aftrek kan brengen, mag volgens de btw-wetgeving niet in aanmerking worden genomen het (belaste) gebruik van de gehuurde onroerende zaak voor een aantal fictieve leveringen en fictieve diensten. Deze zijn genoemd in *13.2.7.2*. In de situatie dat een ondernemer een kantoorruimte aan zijn eigen bv verhuurde, heeft de Rechtbank Den Haag geoordeeld (nr. 19/2236, ECLI:NL:RBDHA:2020:2647) dat de ondernemer de bewijslast heeft aannemelijk te maken dat de kantoorruimte door zijn bv (nagenoeg) uitsluitend voor belaste prestaties is gebruikt. Volgens de rechtbank moest de ondernemer inzicht geven in de (management)activiteiten die zijn bv vanuit de kantoorruimte zou hebben verricht, waarbij duidelijk moest worden gemaakt welke managementdiensten er vanuit de kantoorruimte zijn verricht en hoeveel tijd daarmee gemoeid is geweest. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

LET OP* *Gemeenten en provincies hebben geen recht op aftrek van btw op goederen en diensten die zij gebruiken als overheid/niet-ondernemer. Dit brengt met zich dat zij bij de huur van onroerende zaken niet voldoen aan de 90%-norm. Zij kunnen daarom ook niet meewerken aan de belaste (ver)huur daarvan. Hierbij is niet van belang dat de eventueel in rekening te brengen btw bij gemeenten en provincies (en bepaalde regionale lichamen) in aanmerking zou komen voor compensatie op grond van de Wet op het BTW-compensatiefonds. Die compensatie kan namelijk niet worden aangemerkt als een recht op aftrek van voorbelasting.

Bij de toetsing of de huurder voldoet aan de 90%-norm, worden de volgende twee perioden onderscheiden:

a. de periode t/m het einde van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak met optie is gaan huren (zie 13.5.12.2) of is gaan gebruiken. Zie 13.5.12.4 en 13.5.12.5;
b. de periode na het onder *a.* bedoelde boekjaar. Zie 13.5.12.3.

Het boekjaar is het boekjaar van de huurder.

De gevolgen als de optie vervalt, worden beschreven in 13.5.12.6. De consequenties van de ontbinding van een huurovereenkomst na leegstand worden behandeld in 13.5.12.

13.5.12.1 Verhuur onroerende zaken: optie; aftrekrecht huurder 70% in plaats van 90%

Het vasthouden aan de 90%-norm leidt in bepaalde branches en sectoren tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Daarom is goedgekeurd dat de 90%-norm voor de volgende branches en sectoren wordt verlaagd naar 70%:

1 organisaties die de belangen behartigen van hun leden die deze belangen hebben in de hoedanigheid van werkgever;
2 makelaardij in onroerende zaken, hieronder begrepen het bemiddelen bij hypotheken en verzekeringen;
3 reisbureaubranche, hieronder begrepen het als tussenpersoon bemiddelen bij verzekeringen;
4 juridisch zelfstandige arbodiensten;
5 postvervoersbedrijven;
6 openbare radio- en televisieorganisaties.

Bij de optie voor de belaste levering of verhuur van de onroerende zaak moet de afnemer/huurder aan de leverancier/verhuurder duidelijk maken dat:

- zijn onderneming deel uitmaakt van een van de aangewezen branches en sectoren; en
- hij voor ten minste 70% recht heeft op aftrek van belasting volgens art. 15 Wet OB.

De afnemer/huurder moet dit duidelijk maken via een door hem ondertekende schriftelijke verklaring aan de leverancier/verhuurder die is gevoegd bij het optieverzoek, de notariële akte van de levering of de huurovereenkomst.

Bij het uitoefenen van de optie voor de belaste levering of verhuur gelden verder de gewone regels. Een branche of sector die onder de 70%-norm wil vallen en niet in deze paragraaf is genoemd, moet het verzoek hiervoor richten aan het ministerie van Financiën. De betrokken branche of sector moet aantonen dat binnen de branche of sector zowel ondernemers werkzaam zijn die voor 90% of meer recht hebben op aftrek van belasting als ondernemers die niet aan deze 90%-norm voldoen, maar wel voor 70% of meer recht hebben op aftrek van belasting. Verder moet de branche of sector aantonen dat de ondernemers die voor 70% of meer recht hebben op aftrek van belasting een belangrijk deel vormen van de branche of sector (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.5.12.2 Verhuur onroerende zaken: optie, aftrekrecht huurder eerste jaar waarin belaste huur is ingegaan

In het boekjaar waarin de huur is ingegaan (de *referentieperiode*) wordt op twee momenten getoetst of de huurder aan de 90%-norm voldoet.

Eerst wordt op het tijdstip waarop de verhuurder de onroerende zaak aan de huurder gaat verhuren, getoetst of de huurder aan de hand van de *bestemming* van de onroerende zaak aan de 90%-norm voldoet. De huurder moet bij de huurovereenkomst of het optieverzoek een ondertekende verklaring voegen dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor (nagenoeg) volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Vervolgens moet de huurder aan het eind van het boekjaar toetsen of hij de onroerende zaak voor ten minste 90% heeft *gebruikt* voor belaste handelingen. Hij moet dit doen op basis van de gegevens die gelden voor de sinds het begin van de belaste verhuur verstreken periode. Als de huurder ook op dit tweede toetsingsmoment aan de 90%-norm voldoet, is de optie voor belaste verhuur definitief voor het boekjaar waarin de belaste verhuur is ingegaan. Hierbij vangt het *gebruik* door een huurder al aan zodra de huurder in of aan het pand feitelijke handelingen verricht of laat verrichten met het oog op belaste prestaties waarvoor recht op 90%-aftrek van voorbelasting bestaat. Dat het niet komt tot het daadwerkelijk verrichten van deze of andere prestaties, doet het recht op aftrek niet vervallen. De optie blijft dan in stand (HR nr. 09/01909, ECLI:NL:HR:2011:BP4793).

Als op het tweede toetsingsmoment blijkt dat niet aan de 90%-norm is voldaan, vervalt de optie met terugwerkende kracht tot de datum van ingang. Zie 13.5.12.6. In dat geval moet de huurder binnen vier weken na afloop van het boekjaar waarin de belaste verhuur is ingegaan een ondertekende verklaring uitreiken aan de verhuurder waarin staat dat hij niet aan de 90%-norm heeft voldaan. Een kopie van deze verklaring moet de huurder naar zijn eigen inspecteur sturen, eveneens binnen vier weken. Als de huurder wel aan de 90%-norm heeft voldaan, hoeft geen verklaring te worden afgegeven.

***LETOP1** Als de onroerende zaak door de huurder niet in gebruik is genomen in de referentieperiode, is wettelijk niet aan de 90%-norm voldaan. Er kan dan gebruik worden gemaakt van een goedkeuring om het tweede toetsingsmoment te laten plaatsvinden aan het eind van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak is gaan gebruiken. Zie 13.5.12.4. Overigens is beslist dat het gebruik door de huurder al begint zodra hij in of aan het pand feitelijke handelingen verricht of laat verrichten met het oog op handelingen waarvoor de aftrek ten minste 90% bedraagt (HR nr. 09/01909, ECLI:NL:HR:2011:BP4793).*
***LETOP2** Als optie voor het hele pand niet mogelijk is omdat de huurder de btw slechts voor minder dan 90% kan aftrekken, maar de huurder een afzonderlijk deel van het pand wel nagenoeg uitsluitend voor belaste prestaties gebruikt, kan voor dit deel worden geopteerd voor belaste verhuur. Zie 13.5.11.1.*

13.5.12.3 Verhuur onroerende zaken; optie; aftrekrecht huurder na jaar waarin belaste verhuur is ingegaan

Als de huurder in het jaar waarin de belaste huur is ingegaan aan de 90%-norm heeft voldaan, moet hij vervolgens aan het eind van elk volgend boekjaar nagaan of hij nog aan de 90%-norm voldoet. Hij moet dat doen op basis van de gegevens van het desbetreffende boekjaar.

Als de huurder voor enig jaar de voorbelasting niet voor 90% of meer kan aftrekken, vervalt de optie met ingang van dat jaar, tenzij de huurder redelijkerwijs niet kon voorzien dat hij niet meer aan de 90%-norm zou voldoen. In laatstbedoeld geval kan de belaste verhuur (voor dat jaar) in stand blijven.

Als echter in het daaropvolgende jaar opnieuw niet aan de 90%-norm wordt voldaan, vervalt de optie met ingang van dat laatste jaar ook al kon de huurder dit wederom redelijkerwijs niet voorzien. Zie 13.5.12.6.

Als de huurder over een boekjaar niet aan de 90%-norm voldoet, moet hij de verhuurder binnen vier weken na afloop van het boekjaar hiervan via een ondertekende verklaring in kennis stellen. Een kopie van deze verklaring moet de huurder naar zijn inspecteur toesturen, eveneens binnen vier weken. Deze verplichting geldt niet als de optie in stand kan blijven omdat het het eerste jaar is waarin niet aan de 90%-norm wordt voldaan.

LET OP Als de verklaring over het niet-voldoen aan de 90%-norm betrekking heeft op een periode waarin een wisseling optreedt in de persoon van de verhuurder, moet aan zowel de oude als aan de nieuwe verhuurder een verklaring worden afgegeven.

13.5.12.4 Verhuur onroerende zaken: optie; leegstand in referentieperiode

De huurder moet de onroerende zaak gaan gebruiken in het jaar waarin hij deze is gaan huren (de zgn. wettelijke referentieperiode). Als de onroerende zaak in dat jaar leeg blijft staan, wordt wettelijk niet voldaan aan de 90%-norm. Zie 13.5.11.2. Als de feitelijke ingebruikneming van een onroerende zaak door de huurder pas plaatsvindt ná het boekjaar waarin hij de zaak is gaan huren, heeft de staatssecretaris van Financiën het volgende goedgekeurd. In plaats van het boekjaar waarin de huurder 'is gaan huren' mag worden uitgegaan van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak 'is gaan gebruiken'. Hierbij gelden de volgende voorwaarden.

1. De huurder gebruikt de betrokken onroerende zaak bij het eerste gebruik ten minste gedurende een aaneengesloten zes maanden voor het verrichten van uitgaande prestaties (het voornemen daartoe volstaat dus niet).
2. De huurder voldoet voor dit gebruik aan de 90%-norm in het boekjaar/de boekjaren waarin zich de periode van zes maa
3. De verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de (resterende) termijn waarin de btw-aftrek ter zake van d onroerende zaak wordt herzien pas ingaat in het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de verhuurder moet blijken door middel van een gedateerde en door de verhuurder ondertekende verklaring die de verhuurder binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.

Deze goedkeuring heeft tot gevolg dat de verhuur belast kan plaatsvinden, als de huurder de onroerende zaak met inachtneming van de hiervóór gestelde voorwaarden feitelijk in gebruik neemt buiten de wettelijke referentieperiode. Als niet wordt voldaan aan (een van) de hiervóór opgesomde voorwaarden, is de verhuur van de onroerende zaak vrijgesteld. De huurder moet dan alsnog een ondertekende verklaring uitreiken aan de verhuurder waarin staat dat hij niet aan de 90%-norm heeft voldaan. Een kopie van deze verklaring moet de huurder naar zijn eigen inspecteur toesturen. Zie 13.5.12.2. De staatssecretaris heeft goedgekeurd (Besluit nr. BLKB2013/1686M) dat de hiervóór bedoelde opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode doorloopt bij een wisseling in de persoon van de verhuurder van de betrokken onroerende zaak. Voorwaarde is dat de nieuwe verhuurder binnen vier weken na de wisseling een verklaring afgeeft aan de voor hem bevoegde inspecteur. De nieuwe verhuurder geeft daarin aan dat hij ermee instemt dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaan in het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken.

13.5.12.5 Verhuur onroerende zaken: optie; ontbinding huurovereenkomst na leegstand

Het komt voor dat partijen bij de verhuur van een onroerende zaak opteren voor belastingheffing, maar dat de huurder de onroerende zaak niet in gebruik neemt. Als partijen de huurovereenkomst vervolgens ontbinden, wordt bij de verhuur niet voldaan aan de 90%-norm. Zie 13.5.12.2. De verhuurder wordt op dat moment de belasting verschuldigd die hij eerder in aftrek heeft gebracht met betrekking tot de verhuurde onroerende zaak.

Als de verhuurder echter *binnen twee boekjaren* na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden een tweede huurovereenkomst afsluit met een andere huurder, is goedgekeurd dat de tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst. De tweede huurder moet dan wel voldoen aan de in 13.5.12.4 bedoelde voorwaarden. Verder geldt hierbij de voorwaarde dat de verhuurder ermee instemt dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de aftrek van belasting ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaan in het boekjaar dat de tweede huurder de onroerende zaak feitelijk in gebruik neemt.

Een verhuurder die gebruik wil maken van deze uitstelregeling moet dit melden via een schriftelijke verklaring aan de voor hem bevoegde inspecteur. In deze schriftelijke verklaring moet de verhuurder zich ook expliciet akkoord verklaren met de hiervóór bedoelde verschuiving van de naheffings- en herzieningstermijn (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

13.5.12.6 Verhuur onroerende zaken: optie vervalt

Als blijkt dat de huurder niet aan de 90%- (of 70%)-norm voldoet, vervalt de optie. De verhuur valt dan alsnog onder de vrijstelling, hetzij vanaf het begin van de verhuur (zie 13.5.12.2), hetzij vanaf het begin van het boekjaar. Zie 13.5.12.3.

De *verhuurder* wordt de in verband met de belaste verhuur afgetrokken voorbelasting (bijv. de door hem betaalde btw op de aankoop van het verhuurde pand en/of de onderhoudskosten van dat pand) verschuldigd op het tijdstip waarop blijkt dat ten onrechte is geopteerd voor belaste verhuur. Hij moet deze belasting in zijn aangifte opnemen als verschuldigde btw. Dit kan hij doen door bij vraag 5b van de aangifte de verschuldigde belasting met de aftrekbare voorbelasting te verrekenen. De *verhuurder* kan de btw die hij over de huur heeft voldaan terugvragen. De (elektronische) aangifte bevat daarvoor echter geen aparte rubriek. Ook is het niet mogelijk een dergelijk verzoek elektronisch in te dienen. Volgens de Belastingdienst moet u daarom per brief teruggaaf vragen bij uw belastingkantoor. Daar kunt u specificaties en berekeningen bijvoegen die een vlotte behandeling van uw verzoek kunnen bespoedigen. De *huurder* wordt de btw over de huur weer verschuldigd voor zover hij deze in aftrek heeft gebracht. In de wettelijke bepalingen is naar onze mening niet duidelijk geregeld dat de huurder deze btw weer verschuldigd wordt en ook niet op welk tijdstip. Naar onze mening zou dit het tijdstip moeten zijn waarop blijkt dat ten onrechte is geopteerd voor belaste verhuur.

De voorwaarde dat de huurder de btw voor ten minste 90% (of 70%) in aftrek kan brengen, maakt de regeling bij optie voor belaste verhuur gecompliceerd. Hierna wordt een en ander aan de hand van twee voorbeelden verduidelijkt.

***LET OP 1** Als de huurder verzuimt een verklaring af te geven aan zijn verhuurder dat hij niet meer aan de 90%-norm voldoet, zal dit tot gevolg hebben dat de verhuurder ten onrechte voorbelasting in aftrek brengt. Deze laatste weet dan immers niet dat de optie zou moeten vervallen. In dat geval leeft de huurder de wettelijke bepalingen niet na en wordt de btw die door de verhuurder te veel is afgetrokken bij de huurder nageheven. Zie 31.1.2.*

***LET OP 2** Als de optie vervalt, heeft dit niet alleen gevolgen voor de heffing van de btw maar ook voor de huurprijs. De verhuurder zal de btw die niet (meer) aftrekbaar is in de huurprijs willen doorberekenen. Leg daarom in de huurovereenkomst vast wat de gevolgen zijn voor de huurprijs als de optie vervalt.*

***VOORBEELD 1** Voor alle partijen is het boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. A heeft in 2017 een pand laten opknappen. De daarbij in rekening gebrachte btw van € 20 000 heeft A volledig in aftrek gebracht.*

Per 1 mei 2019 verhuurt A het pand aan B die verklaart het pand voor meer dan 90% voor belaste prestaties te zullen gebruiken (het eerste toetsingsmoment). Men opteert voor belaste verhuur. B neemt het pand meteen in gebruik voor belaste prestaties. Per 1 september 2019 verhuurt B een deel van het pand door aan C. Voor deze verhuur kan niet worden geopteerd, omdat C geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Eind 2019 (het tweede toetsingsmoment) blijkt nu dat B vanwege de vrijgestelde onderverhuur het pand in 2019 voor minder dan 90% voor belaste prestaties heeft gebruikt. De optie vervalt nu. B moet binnen vier weken na 31 december 2019 een verklaring geven aan A dat hij niet aan de 90%-norm voldoet. Een kopie hiervan moet B aan zijn inspecteur toesturen.

A kan de btw die hij wegens de verhuur heeft voldaan, terugvragen bij de Belastingdienst. Zie 28.4.3. A moet de btw die hij in verband met de verhuur heeft afgetrokken (o.a. € 20 000 vanwege het opknappen van het pand) weer terugbetalen. B moet de btw die hem bij de huur in rekening is gebracht, terugbetalen voor zover hij deze btw in aftrek heeft gebracht. Het voorgaande zal ook tot gevolg hebben dat A en B een nieuwe huurprijs zullen afspreken.

Als B verzuimt een verklaring aan A te geven, loopt hij kans dat de inspecteur de btw die A daardoor te weinig betaalt, bij hem naheft.

***VOORBEELD 2** Voor alle partijen is het boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. X heeft een pand gekocht en de daarbij verschuldigde btw van € 50 000 volledig afgetrokken. Hij verhuurt het pand in 2018 met optie aan Y die het pand het hele jaar uitsluitend voor belaste prestaties gebruikt.*

In de loop van 2019 ontplooit Y activiteiten die zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Eind 2019 blijkt dat hij voor dat jaar niet aan de 90%-norm voldoet. Als echter voor Y redelijkerwijs niet was te voorzien dat hij niet aan de 90%-norm zou voldoen, blijft de optie voor 2019 in stand. Y hoeft in dit geval geen verklaring af te geven aan X.

Eind 2020 blijkt dat Y voor het tweede achtereenvolgende jaar niet aan de 90%-norm voldoet. De optie vervalt nu per 1 januari 2020. Y moet nu binnen vier weken na afloop van 2020 een verklaring afgeven aan X dat hij niet aan de 90%-norm heeft voldaan. Een kopie hiervan moet Y aan zijn inspecteur toesturen.

X kan de btw die hij wegens de verhuur in 2020 heeft voldaan, terugvragen bij de Belastingdienst. Zie 28.4.3. X moet de btw die hij in verband met de verhuur heeft afgetrokken (o.a. $^{1}/_{10}$ × € 50 000 vanwege de aankoop van het pand, de zgn. herzienings-btw; zie 18.4.6) weer terugbetalen in de aangifte over het eerste aangiftetijdvak van 2021.

Y moet de btw die hem bij de huur in rekening is gebracht, terugbetalen voor zover hij deze btw in aftrek heeft gebracht.

Het voorgaande zal ook tot gevolg hebben dat X en Y een nieuwe huurprijs zullen afspreken. Als Y verzuimt de verklaring aan X te geven, zal de inspecteur de btw die X daardoor te weinig betaalt, bij Y naheffen.

13.5.13 Verhuur onroerende zaken: optie; samenloopvrijstelling ovb

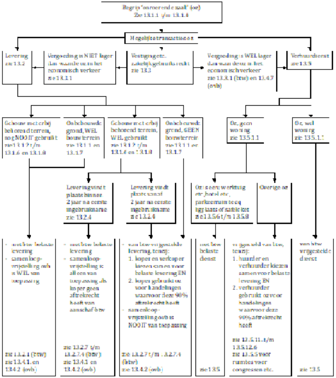
De keuze tussen wel en niet opteren voor belaste verhuur is niet alleen van belang voor de omzetbelasting, maar mogelijk ook voor de overdrachtsbelasting. Als een ondernemer een pand koopt dat van rechtswege is belast met btw en het pand is als bedrijfsmiddel gebruikt, geldt de *vrijstelling van overdrachtsbelasting alleen als de omzetbelasting (bij de koper) niet aftrekbaar is*. Zie 13.4.2.

Bij verhuur heeft de kopende ondernemer het al dan niet aftrekbaar zijn van de omzetbelasting door de optiemogelijkheid in eigen hand. Gaat de kopende ondernemer vrijgesteld verhuren, dan is de omzetbelasting niet aftrekbaar en geldt dus in het voorstaande geval de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Opteert de kopende ondernemer voor belaste verhuur, dan heeft dit tot gevolg dat de omzetbelasting aftrekbaar is en dat er geen vrijstelling van overdrachtsbelasting is. Als de kopende ondernemer eerst vrijgesteld verhuurt en vervolgens opteert voor belaste verhuur, kan deze op grond van de herzieningsregels alsnog een gedeelte van de omzetbelasting aftrekken. De vrijstelling van overdrachtsbelasting vervalt dan in het voorgaande geval. Zie 13.4.5.1.

13.5.14 Verhuur onroerende zaken: beëindiging overeenkomst

Als een huurder, op verzoek van de verhuurder, tegen betaling van een vergoeding ermee instemt dat de huurovereenkomst voortijdig wordt ontbonden, verricht hij een dienst. Deze dienst moet volgens de rechter (HvJ EU, *'Lubbock Fine & Co'*, zaak C-63/92, ECLI:EU:C:1993:929) op dezelfde wijze worden behandeld als de verhuur zelf. Is de verhuur vrijgesteld, dan is het beëindigen van die huur ook vrijgesteld. Bij belaste verhuur is sprake van een belaste dienst. Zie ook 7.2.7.1.

13.6 Overzicht transacties onroerende zaken: btw en ovb


Begrip "onroerende zaak" (oz)
Zie 13.1.1 t/m 13.1.4
Mogelijke transacties oz
Levering zie 13.2
Vergoeding is NIET lager dan waarde oz in het economisch verkeer zie 13.3.1
Vestiging etc. zakelijk gebruiksrecht zie 13.3
Vergoeding is WEL lager dan waarde oz in het economisch verkeer zie 13.3.1 (btw) en 13.4.7 (ovb)
Verhuurdienst zie 13.5
Gebouw met erbij behorend terrein, nog NOOIT gebruikt zie 13.1.2 t/m 13.1.6 en 13.1.8
Onbebouwde grond, WEL bouwterrein zie 13.1.1 en 13.1.7
Gebouw met erbij behorend terrein, WEL gebruikt zie 13.1.2 t/m 13.1.6 en 13.1.8
Onbebouwde grond, GEEN bouwterrein zie 13.1.1 en 13.1.7
Oz, geen woning zie 13.5.1.1
Oz, wel woning zie 13.5.1.1
Levering vindt plaats binnen 2 jaar na eerste ingebruikname zie 13.2.4
Levering vindt plaats vanaf 2 jaar na eerste ingebruikname zie 13.2.4
Oz is een werktuig etc., hotel etc., parkeerruimte e.d., ligplaats of safeloket zie 13.5.6 t/m 13.5.8
Overige oz
- met btw belaste levering
- samenloopvrijstelling ovb is WEL van toepassing
zie 13.2.1 (btw)
zie 13.4.1 en 13.4.2 (ovb)
- met btw belaste levering
- samenloopvrijstelling is alleen van toepassing als koper geen aftrekrecht heeft van aanschaf-btw
zie 13.2.7 t/m 13.2.7.4 (btw)
zie 13.4.1 en 13.4.2 (ovb)
- van btw vrijgestelde levering, tenzij:
1. koper en verkoper kiezen samen voor belaste levering EN
2. koper gebruikt oz voor handelingen waarvoor deze 90% aftrekrecht heeft
- samenloopvrijstelling ovb is NOOIT van toepassing
zie 13.2.7 t/m 13.2.7.4 (btw)
zie 13.4.2 (ovb)
met btw belaste dienst
zie 13.5
vrijgesteld van btw, tenzij:
1. huurder en verhuurder kiezen samen voor belaste levering EN
2. verhuurder gebruikt oz voor handelingen waarvoor deze 90% aftrekrecht heeft
zie 13.5.11 t/m 13.5.12.6
zie 13.5.5 voor ruimtes voor congressen etc.
van btw vrijgestelde dienst
zie 13.5

14 Intracommunautaire verwervingen

14.1 ICV: btw-heffing

Iemand verricht een intracommunautaire verwerving als hij goederen koopt van een ondernemer en als die goederen vervolgens worden vervoerd van de ene EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat. Als de goederen naar Nederland worden vervoerd en de koper is een ondernemer of een rechtspersoon, is de koper Nederlandse btw verschuldigd over de aankoopprijs. Deze btw moet hij in zijn aangifte omzetbelasting als verschuldigd opnemen. Een ondernemer kan meestal de wegens de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw in dezelfde aangifte als voorbelasting aftrekken.

In het geval iemand een intracommunautaire verwerving verricht en Nederlandse btw is verschuldigd, brengt de leverancier hem geen buitenlandse omzetbelasting in rekening. Er wordt binnen de EU dus maar één keer omzetbelasting geheven, namelijk in het land waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt.

VOORBEELD Ondernemer Z koopt goederen van een ondernemer uit Duitsland. De goederen worden vervoerd van Duitsland naar het bedrijf van Z in Nederland. Z verricht nu een intracommunautaire verwerving en is omzetbelasting verschuldigd over de aankoopprijs van de goederen. Deze belasting vermeldt hij in zijn periodieke aangifte bij vraag 4b. Zie 3.5.3. In dezelfde aangifte kan hij deze belasting als voorbelasting in aftrek brengen bij vraag 5b. Zie 3.6.2.
De Duitse leverancier brengt aan Z geen Duitse omzetbelasting in rekening. Wel moet Z hem zijn btw-identificatienummer opgeven. Zie 14.1.10.

Een intracommunautaire verwerving kan zich ook voordoen als een ondernemer eigen goederen vanuit een andere EU-lidstaat overbrengt naar Nederland.

In 14.1.1 en 14.1.2 wordt behandeld wanneer er in technische zin sprake is van een intracommunautaire verwerving. In 14.1.3 en 14.1.4 wordt vervolgens vermeld in welke gevallen er wegens een intracommunautaire verwerving Nederlandse btw verschuldigd is. In 14.1.5 t/m 14.1.9 behandelen we achtereenvolgens het bedrag waarover btw wordt geheven, de tarieven, de vrijstellingen, het tijdstip waarop de btw verschuldigd is en de wijze waarop de btw wegens een intracommunautaire verwerving wordt geheven.

Niet over alle intracommunautaire verwervingen is Nederlandse btw verschuldigd. Er zijn enkele uitzonderingen. Deze zijn vooral van belang voor ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten en voor rechtspersonen die geen ondernemer zijn. Zie 14.2.

Aan het einde van dit hoofdstuk staat een schema aan de hand waarvan kan worden bepaald of er sprake is van een intracommunautaire verwerving die belast is met Nederlandse btw. Zie 14.4.

***LET OP** Bij nieuwe vervoermiddelen is ook de intracommunautaire verwerving door een particulier belast. Hierbij worden vervoermiddelen die nog maar kort zijn gebruikt als nieuw aangemerkt. Zie 14.3.*

14.1.1 ICV: begrip

Art. 17a Wet OB

Van een intracommunautaire verwerving is sprake als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

a. de goederen worden verworven ingevolge een (fictieve) *levering*. Zie 14.1.1.1; en
b. de levering gebeurt door een *ondernemer*. Zie 14.1.1.2; en
c. de goederen worden *vervoerd van de ene EU-lidstaat naar de andere EU-lidstaat*. Zie 14.1.1.3 en 14.1.1.4.

Een intracommunautaire verwerving leidt alleen tot heffing van Nederlandse btw als de verwerving in Nederland plaatsvindt en als degene die verwerft (de koper) een ondernemer of een rechtspersoon is. Zie 14.1.3. Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak nr. C-401/18, '*Herst s.r.o.*', ECLI:EU:C:2020:295) dat een intracommunautaire verwerving zich voordoet als de afnemer van de goederen de mogelijkheid heeft om besluiten te nemen die de rechtstoestand van de betrokken goederen kunnen beïnvloeden, waarbij het besluit om de goederen te verkopen het belangrijkst is.

14.1.1.1 ICV: (fictieve) levering

De intracommunautaire verwerving is in feite het spiegelbeeld van de intracommunautaire levering. Dezelfde transactie is voor de leverancier een levering en voor de afnemer een verwerving. Zie 6.2.2 voor het begrip 'levering'.

Een levering kan zich ook voordoen als een ondernemer eigen goederen vanuit een andere EU-lidstaat overbrengt naar Nederland. Hij verricht dan in de andere EU-lidstaat een fictieve intracommunautaire levering (zie 16.2.1) die niet belast is met buitenlandse omzetbelasting. In Nederland verricht hij echter een intracommunautaire verwerving en is hij daarvoor btw verschuldigd.

Niet elke overbrenging van eigen goederen leidt tot een fictieve intracommunautaire levering en verwerving. Er zijn uitzonderingen, bijv. als de goederen slechts tijdelijk naar Nederland worden gebracht. Zie 16.2.2.

Als een ondernemer goederen ontvangt uit een andere EU-lidstaat die niet aan hem (fictief) worden geleverd, verricht hij geen intracommunautaire verwerving. Hij hoeft daarvan geen aangifte te doen.

Dit laatste geldt ook als hij de door hem gekochte goederen niet accepteert of als de koopovereenkomst wordt ontbonden en de goederen aan de leverancier worden teruggegeven. Dit kan bijv. zijn omdat de goederen zijn beschadigd of om andere redenen niet aan zijn verwachtingen voldoen. Vgl. 16.1.12

een speciale regeling. Zie 14.1.11.

VOORBEELD 1 Een Nederlandse ondernemer koopt goederen van een Deense ondernemer. De goederen worden van Denemarken naar Nederland vervoerd. De Deen verricht een intracommunautaire levering en de Nederlander een intracommunautaire verwerving. De levering is in Denemarken niet belast met Deense btw. In Nederland is wegens de verwerving btw verschuldigd.

VOORBEELD 2 Een Italiaanse fabrikant van naaigarens brengt een partij garens over naar zijn magazijn in Utrecht. Hij verricht nu een fictieve levering in Italië. Wegens deze (fictieve) levering is in Italië geen btw verschuldigd.

Tegelijkertijd is er ook sprake van een intracommunautaire verwerving in Nederland. De Italiaanse fabrikant is wegens de verwerving Nederlandse omzetbelasting verschuldigd en zal hiervan aangifte moeten doen. Zie ook 14.1.9.3.

VOORBEELD 3 Een Nederlandse ondernemer huurt een machine van een Belgische ondernemer. De machine wordt van België naar Nederland overgebracht. De Nederlandse ondernemer verricht geen intracommunautaire verwerving, want de machine wordt niet aan hem geleverd. De Belgische ondernemer verricht ook geen fictieve intracommunautaire levering en verwerving omdat de machine slechts tijdelijk in Nederland wordt gebruikt om er een dienst mee te verrichten. Zie 16.2.2.7.

De Belgische ondernemer verricht wel een verhuurdienst in Nederland. Zie 7.4.1. De hierover verschuldigde btw wordt bij de Nederlandse ondernemer geheven. Zie 22.1.1.

14.1.1.2 ICV: levering door ondernemer

Van een intracommunautaire verwerving kan alleen sprake zijn als de goederen worden geleverd door een ondernemer als zodanig, dus in zijn hoedanigheid als ondernemer. Als de goederen van een niet-ondernemer worden betrokken, doet zich geen intracommunautaire verwerving voor en wordt er dus ook geen Nederlandse omzetbelasting geheven.

Het maakt dus geen verschil of goederen worden gekocht van een niet-ondernemer in Nederland of in een andere EU-lidstaat. In beide gevallen wordt er geen omzetbelasting geheven.

VOORBEELD 1 Een handelaar in Almelo koopt graan van een landbouwer in Duitsland die daar onder een landbouwregeling valt. Het graan wordt door de landbouwer in Almelo afgeleverd. De handelaar verricht nu een intracommunautaire verwerving, omdat het graan is geleverd door een ondernemer. Hij is Nederlandse omzetbelasting verschuldigd.

VOORBEELD 2 Een antiquair koopt van particulieren in Frankrijk goederen en laat deze naar Nederland vervoeren. Er doet zich geen intracommunautaire verwerving voor, omdat de goederen niet door een ondernemer zijn geleverd. De antiquair hoeft dus in zijn aangifte omzetbelasting geen melding te maken van deze aankopen.

Bij de doorverkoop van deze goederen kan hij de margeregeling toepassen. Zie 26.3.3.

LET OP Iemand die geen ondernemer is en die een nieuw vervoermiddel levert, wordt voor deze transactie als ondernemer aangemerkt als het vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat wordt vervoerd. De koper verricht dan een intracommunautaire verwerving. Zie 14.3.1.

14.1.1.3 ICV: vervoer van de ene EU-lidstaat naar de andere

Een intracommunautaire verwerving kan zich alleen voordoen als goederen van de ene EU-lidstaat naar de andere worden vervoerd. Het vervoertraject is hierbij niet van belang. Zie 14.1.4. Ook maakt het niet uit waar de verkoper en de koper zijn gevestigd.

Als er een lange periode zit tussen het vertrek en de aankomst van het goed, kan de vraag opkomen of er nog sprake is van een intracommunautaire levering gevolgd door een intracommunautaire verwerving. Zie 14.3.1.

VOORBEELD Een handelaar in Nederland koopt goederen van een Zwitserse ondernemer. De goederen liggen opgeslagen in een loods in Estland. De handelaar laat de goederen in Estland ophalen en via een haven in Rusland per schip naar Nederland brengen. De handelaar verricht nu een intracommunautaire verwerving.

14.1.1.4 ICV: fictief vervoer van de ene EU-lidstaat naar de andere voor rechtspersonen-niet-ondernemers

Art. 17a, lid 2, Wet OB

Goederen die buiten de EU zijn gekocht, moeten bij binnenkomst in de EU ten invoer worden aangegeven. Bij de invoer is dan omzetbelasting verschuldigd. De invoer hoeft echter niet plaats te vinden in het land waar de goederen naartoe gaan, maar kan ook eerder gebeuren in een andere EU-lidstaat.

Als in zo'n situatie de goederen worden verworven door een *rechtspersoon die geen ondernemer is*, worden de goederen geacht te zijn vervoerd vanuit de EU-lidstaat van invoer naar de EU-lidstaat waar het vervoer eindigt. Wordt ook aan de overige voorwaarden voldaan (namelijk verwerving ingevolge een levering door een ondernemer), dan verricht de rechtspersoon een intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat waar het vervoer eindigt en is daar omzetbelasting verschuldigd.

De wegens de invoer in de andere EU-lidstaat betaalde omzetbelasting kan in dat land worden teruggevraagd. Zie 19.1.6.

VOORBEELD Een brandweerkorps koopt verbindingsapparatuur in de Verenigde Staten. De apparatuur komt aan in Antwerpen en wordt daar met betaling van Belgische omzetbelasting ten invoer aangegeven. Vervolgens worden de goederen naar Nederland vervoerd. Het brandweerkorps verricht nu een intracommunautaire verwerving in Nederland en moet Nederlandse [illegible] j de invoer betaalde Belgische omzetbelasting kan in België worden teruggevraagd.

14.1.2 Bijzondere intracommunautaire verwervingen

Art. 17a, leden 3 en 4, Wet OB

Als een ondernemer goederen uit een andere EU-lidstaat betrekt, kan het zijn dat er niet wordt voldaan aan de in 14.1.1 genoemde voorwaarden voor een intracommunautaire verwerving. Toch kan er ook dan sprake zijn van een intracommunautaire verwerving. Dit is het geval als een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden over een goed beschikt dat door hem of voor zijn rekening uit een andere EU-lidstaat wordt vervoerd. Het goed moet dan al door zijn vervaardigd, gewonnen, bewerkt, gekocht, onderworpen aan belastingheffing wegens intracommunautaire verwerving of door hem zijn ingevoerd.

Het voorgaande zal zich slechts in uitzonderingssituaties voordoen. De bepaling is bedoeld om bij voorbaat eventuele 'lekken' bij de intracommunautaire verwerving te dichten en is materieel alleen van belang voor ondernemers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

14.1.2.1 ICV: NAVO-goederen

Goederen die door het Nederlandse leger in een andere EU-lidstaat worden gebruikt in het kader van het NAVO-verdrag verblijven daar vrij van omzetbelasting. Als deze goederen naar Nederland terugkeren, vindt een intracommunautaire verwerving plaats en is btw verschuldigd.

14.1.3 ICV: voorwaarden belastbaarheid

Art. 1, onderdeel b., Wet OB

In welke gevallen er sprake is van een intracommunautaire verwerving van goederen is behandeld in 14.1.1 en 14.1.2. Niet elke intracommunautaire verwerving leidt echter tot heffing van Nederlandse omzetbelasting. Vereist is dat de intracommunautaire verwerving wordt verricht:

- in *Nederland*. Zie 14.1.4;
- door een *ondernemer als zodanig* (dus in zijn kwaliteit van ondernemer) of door een *rechtspersoon die geen ondernemer is*.

Alleen als aan alle genoemde voorwaarden is voldaan, kan Nederlandse omzetbelasting worden geheven. Zo niet, dan is er wegens de intracommunautaire verwerving geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Wel wordt er dan bij de *levering* (buitenlandse) omzetbelasting geheven.

Aan de hand van een schema (zie 14.4) kan worden vastgesteld of er sprake is van een belaste intracommunautaire verwerving.

Ondernemers kunnen de wegens een intracommunautaire verwerving verschuldigde btw meestal meteen weer als voorbelasting aftrekken. Per saldo drukt er op deze goederen dan geen btw. Zie 18.3.1

***VOORBEELD 1** Een ziekenhuis in Nederland koopt bij een fabrikant in Griekenland medische apparatuur voor € 175 000. Het ziekenhuis is ondernemer, ook al verricht het uitsluitend vrijgestelde prestaties. Er is dus sprake van een intracommunautaire verwerving. Het ziekenhuis is Nederlandse btw verschuldigd en moet hiervan aangifte doen.*

***VOORBEELD 2** Een particulier koopt wijn bij een wijnboer in Spanje en neemt deze mee naar Nederland. Ten aanzien van deze intracommunautaire verwerving is geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd, omdat de verwerving niet plaatsvindt door een ondernemer of een rechtspersoon. De leverancier brengt Spaanse omzetbelasting in rekening.*

***LET OP 1** In sommige gevallen is er bij een intracommunautaire verwerving geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Zie 14.2.*

***LET OP 2** De intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen door een particulier is ook belast met Nederlandse omzetbelasting. Zie 14.3.1.*

14.1.4 ICV: plaats van verwerving

Art.17b Wet OB

Een intracommunautaire verwerving is alleen belastbaar voor de Nederlandse omzetbelasting als deze in Nederland plaatsvindt.

De plaats van een intracommunautaire verwerving is de *plaats van aankomst* van het vervoer. Dat is de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk eindigt. Als bijv. een ondernemer goederen koopt van een Griekse ondernemer en de goederen worden vervoerd van Griekenland naar Nederland, vindt de intracommunautaire verwerving in Nederland plaats. Het maakt daarbij niet uit of de goederen onderweg in een ander vervoermiddel worden overgeladen. Het is evenmin van invloed of de goederen worden vervoerd via landen die niet tot de EU behoren. Het begin en het einde van het vervoer van goederen moeten worden opgevat in overeenstemming met hetgeen in de desbetreffende takken van het bedrijfsleven gebruikelijk is.

Als een Nederlandse ondernemer een intracommunautaire verwerving verricht in een andere EU-lidstaat, leidt dit niet tot heffing van Nederlandse omzetbelasting. Wel zal de Nederlandse ondernemer dan buitenlandse omzetbelasting verschuldigd zijn, omdat hij in die andere EU-lidstaat een belaste intracommunautaire verwerving verricht.

***VOORBEELD 1** Nederlandse ondernemer Z koopt onderdelen bij een Japans bedrijf. De onderdelen liggen opgeslagen in Frankrijk (in het vrije verkeer) en worden van daar vervoerd naar het bedrijf in Nederland. Z verricht een intracommunautaire verwerving in Nederland en is btw verschuldigd.*

VOORBEELD 2 Z koopt goederen van een Duitse fabrikant. De goederen worden vanaf de fabriek in Duitsland rechtstreeks naar een depot in België vervoerd. Z verricht nu geen intracommunautaire verwerving in Nederland, maar in België. Hij moet zich laten registreren bij de Belgische belastingdienst.

VOORBEELD 3 Z koopt goederen van een Iers bedrijf. De goederen worden aan Z geleverd vanuit een opslagplaats in Nederland (geen vaste inrichting). Z verricht geen intracommunautaire verwerving, want de goederen waren op het moment van de aankoop al in Nederland. De levering door het Ierse bedrijf is wel belast met Nederlandse btw; deze wordt bij Z geheven. Zie 22.1.1.

14.1.4.1 ICV: nummerverwerving

Artt. 17b, lid 2, en 30, lid 1, Wet OB

Als de afnemer van de goederen deze laat vervoeren naar een andere EU-lidstaat dan Nederland, vindt de intracommunautaire verwerving plaats in die andere EU-lidstaat, omdat daar het vervoer eindigt. De afnemer moet zich in dat geval laten registreren in de EU-lidstaat waar de goederen aankomen en krijgt daar ook een btw-identificatienummer. Aan zijn leverancier moet hij het btw-identificatienummer opgeven van de EU-lidstaat waar de goederen naartoe gaan. Als de afnemer echter aan zijn leverancier zijn Nederlandse btw-identificatienummer opgeeft, vindt de intracommunautaire verwerving *ook* plaats in Nederland. Dezelfde transactie leidt dan twee keer tot een belaste intracommunautaire verwerving: in de EU-lidstaat waar de goederen aankomen en in Nederland. De tweede verwerving – die in Nederland – wordt wel de 'nummerverwerving' genoemd. In dat geval kan de afnemer aan dubbele heffing ontkomen als hij aantoont dat in de EU-lidstaat waar de goederen zijn aangekomen, belasting is geheven. Heffing in Nederland blijft dan achterwege. Als er in Nederland al btw is geheven wegens de verwerving, kan de afnemer hiervoor een verzoek om teruggaaf doen. Zie 19.1.4. Aftrek van die btw als voorbelasting is niet mogelijk. Zie 18.3.1.1.

VOORBEELD Handelaar H koopt goederen van een ondernemer in Frankrijk. Hij laat de goederen vervoeren naar een opslagplaats in Duitsland. H verricht nu een intracommunautaire verwerving in Duitsland en moet zich daar laten registreren en omzetbelasting betalen. Aan zijn leverancier moet H zijn Duitse btw-identificatienummer opgeven.

Als H aan zijn Franse leverancier zijn Nederlandse omzetbelastingnummer heeft opgegeven en hij niet aantoont dat er in Duitsland belasting is geheven, verricht H ook in Nederland een belaste intracommunautaire verwerving. Hij is dan wegens deze verwerving ook Nederlandse omzetbelasting verschuldigd, die niet als voorbelasting aftrekbaar is. Mocht H later alsnog kunnen aantonen dat er in Duitsland omzetbelasting is geheven, dan kan hij de Nederlandse belasting terugvragen.

LET OP Bij toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling moet de Nederlandse tussenhandelaar B wel zijn btw-identificatienummer opgeven aan buitenlandse leverancier A, maar B verricht desondanks geen nummerverwerving in Nederland. Zie 10.1.0.4.

14.1.5 ICV: bedrag waarover btw wordt geheven

Art. 17c Wet OB

Bij een intracommunautaire verwerving wordt de belasting berekend over de vergoeding. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen de volgende twee situaties:

a. de leverancier is verplicht een factuur uit te reiken. Zie 28.1.3. De vergoeding is dan het totale bedrag dat in rekening wordt gebracht. Zie 8.1.1. Het daar behandelde is van overeenkomstige toepassing;
b. overige gevallen. De vergoeding is de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen. Als er geen aankoopprijs is, wordt de vergoeding gesteld op de kostprijs van de goederen, berekend op het tijdstip van de verwerving. Zie 8.2.1.

Als de vergoeding is uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro, wordt de wisselkoers in beginsel vastgesteld overeenkomstig de laatstgenoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de belasting is verschuldigd. Zie 8.1.5.

LET OP Als de afnemer achteraf een prijsvermindering krijgt of als hij zijn geld terugkrijgt omdat de goederen in ongebruikte staat worden teruggezonden, kan hij de wegens de intracommunautaire verwerving voldane omzetbelasting terugvragen. Dit geldt alleen als hij deze omzetbelasting niet (geheel) als voorbelasting in aftrek kon brengen. Zie 19.1.2.2.

VOORBEELD 1 Nederlandse ondernemer Z koopt stoffen van een Engelse fabrikant. Deze stuurt Z een factuur voor £ 10 000 plus £ 500 verzendkosten. Als de laatstgenoteerde verkoopkoers van het Engelse pond € 1,25 bedraagt, is Z wegens de intracommunautaire verwerving omzetbelasting verschuldigd over £ 10 500 × € 1,25 = € 13 125.

VOORBEELD 2 Een Belgische fabrikant brengt goederen naar zijn magazijn in Nederland. De fabrikant verricht in België een (fictieve) levering en in Nederland een belaste intracommunautaire verwerving. Zie 14.1.1. Hij is Nederlandse omzetbelasting verschuldigd over de aankoopprijs van soortgelijke goederen of over de kostprijs van de goederen.

14.1.5.1 ICV: accijnsgoederen en alcoholvrije dranken

Bij de intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen moet de Nederlandse accijns worden begrepen in de vergoeding waarover omzetbelasting is verschuldigd. Hetzelfde geldt voor de verbruiksbelasting bij de verwerving van alcoholvrije dranken.

14.1.5.2 ICV: teruggaaf van btw over buitenlandse accijns

Art. 30, lid 2, Wet OB

Soms is voor accijnsgoederen in de EU-lidstaat van de leverancier al accijns betaald. Bij de intracommunautaire verwerving in Nederland moet desondanks Nederlandse accijns worden betaald. De in de andere EU-lidstaat betaalde accijns kan vervolgens worden teruggevraagd. Dit laatste bedrag aan accijns was in de voor de goederen betaalde prijs inbegrepen en daarover is dus bij de intracommunautaire verwerving Nederlandse omzetbelasting geheven. Deze te veel betaalde omzetbelasting kan worden teruggevraagd. Zie 19.1.5.

14.1.6 ICV: tarief

Art. 17d Wet OB; art. 12 Uitv.besl. OB

Evenals bij binnenlandse leveringen geldt bij intracommunautaire verwervingen het algemene tarief van 21%. De verwerving van goederen genoemd in tabel I is echter belast met 9%. Zie 10.1.

Het nultarief geldt alleen bij de intracommunautaire verwerving van:

- goederen die nog niet zijn ingevoerd. Zie 11.2.3;
- zeeschepen en luchtvaartuigen. Zie 11.2.9;
- goederen voor de bevoorrading van zeeschepen en luchtvaartuigen. Zie 11.2.14;
- goud voor centrale banken.

Degene die de verwerving verricht, moet aan de hand van boeken en bescheiden kunnen aantonen dat het nultarief van toepassing is. Goedgekeurd is dat geen btw wordt geheven bij de intracommunautaire verwerving van postzegels, munten en bankbiljetten die door buitenlandse postdiensten of autoriteiten met vrijstelling van omzetbelasting worden geleverd. Zie 26.1.3

14.1.7 ICV: vrijstelling

Art. 17e Wet OB; art. 16a Uitv.besch. OB

De volgende intracommunautaire verwervingen zijn vrijgesteld van btw:

a. van goederen waarvan de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld (menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk). Zie 12.17;

b. door ondernemers die geen prestaties in Nederland verrichten die bij hen aan btw zijn onderworpen.

De vrijstelling genoemd onder *b.* is bedoeld voor buitenlandse ondernemers die in Nederland:

- behalve de intracommunautaire verwerving geen belastbare prestaties verrichten; of
- alleen prestaties verrichten waarbij de heffing van btw is verlegd naar de afnemer. Zie 23.1

Voorwaarde voor toepassing van deze vrijstelling is dat deze ondernemers recht op volledige teruggaaf van btw zouden hebben als de verwerving belast zou zijn. Zie 19.2.1 en 19.3.1. Door de vrijstelling hoeven deze ondernemers van de intracommunautaire verwerving geen aangifte voor de omzetbelasting te doen. Wel hebben zij een Nederlands btw-identificatienummer nodig. Zie 14.1.10. Anders kan de leverancier in de andere EU-lidstaat niet het nultarief toepassen.

Voorwaarde voor de toepassing van een vrijstelling bij intracommunautaire verwerving is dat de ondernemer een boekhouding voert waarin de gegevens die nodig zijn voor toepassing van de vrijstelling op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld. Als de ondernemer niet in Nederland woont of is gevestigd en hier ook geen vaste inrichting heeft, moet de aanspraak op toepassing van de vrijstelling ten genoegen van de inspecteur worden aangetoond.

VOORBEELD 1 Een Amerikaanse ondernemer verspreidt gratis reclamemateriaal in Nederland. Verdere activiteiten heeft hij hier niet. Zijn producten worden door Nederlandse handelaren verkocht. Hij koopt het reclamemateriaal bij een Iers bedrijf. De Amerikaanse ondernemer verricht nu een intracommunautaire verwerving in Nederland. Hiervoor geldt een vrijstelling.
VOORBEELD 2 Een Duitse handelaar neemt eigen goederen mee van Duitsland naar Nederland en probeert deze vervolgens aan winkeliers te verkopen. De wegens deze transacties verschuldigde btw wordt geheven van de winkeliers. Door de goederen van Duitsland naar Nederland over te brengen, verricht de handelaar in Duitsland een fictieve intracommunautaire levering en verricht hij in Nederland een fictieve intracommunautaire verwerving. Zie 14.1.1.1. Deze verwerving valt onder de vrijstelling.

Tandprothesen

De levering in Nederland van tandprothesen is *niet in elk geval* vrijgesteld, maar alleen als deze wordt verricht door tandartsen of tandtechnici. Zie 12.6.6. Volgens de letterlijke tekst van art. 17e Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) is de intracommunautaire verwerving van tandprothesen dan niet vrijgesteld van btw. De Hoge Raad heeft hierover vragen gesteld aan het Hof van Justitie (nr. 11/02595, ECLI:NL:HR:2013:BW0962). Die vragen zien met name op de uitleg van de voorwaarde in art. 17e Wet OB (gelezen in samenhang met art. 140 BTW-Richtlijn) dat de levering door een ondernemer in Nederland '*in elk geval*' is vrijgesteld. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de intracommunautaire verwerving van tandprothesen is vrijgesteld als de binnenlandse levering van tandprothesen in het land van bestemming (Nederland) is vrijgesteld (gevoegde zaken *'VDP Dental Laboratory NV'*, zaak C-144/13, *'X BV'*, zaak C-154/13 en *'Nobel Biocare Nederland'*, zaak C-160/13, ECLI:EU:C:2015:116). In Nederland geldt voor de vrijstelling van tandprothesen de voorwaarde dat de tandprothesen worden geleverd *door* tandartsen of tandtechnici. Zie 12.6.6. Volgens het Hof van Justitie geldt hiermee de vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen ook enkel als deze worden geleverd door tandartsen of tandtechnici. Voor de vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving geldt dus niet de aanvullende voorwaarde dat de tandprothesen moeten zijn geleverd aan een tandarts of tandtechnicus. Het hof heeft bovendien geoordeeld dat het voor de vrijstelling niet uitmaakt of de tandprothesen afkomstig zijn uit een EU-lidstaat waarin de levering van tandprothesen niet is vrijgesteld vanwege een overgangsregeling. De Hoge Raad heeft in navolging van het hiervóór genoemde arrest van het Hof van Justitie geoordeeld dat de door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwerving van de tandprothesen is vrijgesteld van btw, omdat de tandprothesen aan de ondernemer waren geleverd door een tandarts of tandtechnicus (nr. 10/04806, ECLI:NL:HR:2016:487).

14.1.8 ICV: tijdstip waarop omzetbelasting is verschuldigd

Art. 17g Wet OB

Bij de intracommunautaire verwerving is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt. De factuur moet worden uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de goederenlevering is verricht. Zie 28.1.5.

Als de factuur niet tijdig wordt uitgereikt of als er geen factuur wordt uitgereikt (bijv. bij overbrenging van eigen goederen; zie 14.1.1.1), is de belasting wegens de intracommunautaire verwerving verschuldigd op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de goederenlevering is verricht.

Door vorenstaande regels wordt bereikt dat de leverancier en de afnemer de transactie in hetzelfde kwartaal opnemen in resp. de Opgaaf ICP en de aangifte omzetbelasting. Zie 3.7.1 resp. 3.5.3.

> ***VOORBEELD Een Nederlandse winkelier koopt goederen bij een fabrikant in Ierland. De levering vindt plaats op 29 september. De fabrikant reikt de factuur uit op 2 oktober. De winkelier is de btw wegens de intracommunautaire verwerving verschuldigd op 2 oktober.***

Het tijdstip van de intracommunautaire verwerving is hetzelfde als dat van de levering die aan de verwerving ten grondslag ligt. Dit is het moment waarop de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken, is overgegaan van de verkoper op de afnemer. Zie 6.1.3.

14.1.9 ICV: wijze van heffing

Artt. 17f en 17h Wet OB

De belasting wordt geheven van degene die de intracommunautaire verwerving verricht. Hij moet de belasting die in een tijdvak verschuldigd is in zijn aangifte opnemen en betalen. Ondernemers die *periodiek* (per maand/kwartaal/jaar) aangifte moeten doen, moeten de wegens de intracommunautaire verwervingen verschuldigde omzetbelasting aangeven bij vraag 4b van de aangifte. Zie 3.5.3. Meestal kunnen zij deze belasting in dezelfde aangifte geheel of gedeeltelijk als voorbelasting in aftrek brengen bij vraag 5b. Zie 3.6.2.

> ***LET OP De aangifte moet volledig worden ingevuld, ook al kan de over de verwerving verschuldigde btw volledig als voorbelasting worden afgetrokken. Bij een onvolledige aangifte zal de Belastingdienst een onderzoek instellen, omdat de transacties vanuit de andere EU-lidstaten worden doorgegeven. Uit de aangifte blijkt dan niet dat deze is verantwoord. Zie 30.1.6.***

14.1.9.1 ICV: fiscale eenheid

Als een fiscale eenheid (zie 5.3) voor alle werkmaatschappijen één aangifte omzetbelasting doet, kunnen de werkmaatschappijen toch onder eigen naam en btw-identificatienummer goederen afnemen van leveranciers in andere EU-lidstaten. In dat geval moet de waarde van de intracommunautaire verwervingen bij vraag 4b van de aangifte per werkmaatschappij worden gespecificeerd. Zie 3.5.4.

14.1.9.2 ICV: vrijgestelde ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers

Ondernemers die niet periodiek aangifte moeten doen, zoals ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten en rechtspersonen-niet-ondernemers moeten *schriftelijk* vragen om aangifte te kunnen doen. Zij moeten dit doen binnen één maand na het kwartaal waarin zij de btw wegens de intracommunautaire verwerving zijn verschuldigd. Zie 4.3.1 en 4.3.2.

Bij intracommunautaire verwerving van *accijnsgoederen* moet de btw in sommige gevallen tegelijk met de accijns worden betaald. Zie 14.2.6.

Bij de verwerving van *nieuwe vervoermiddelen* kan de btw worden aangegeven en voldaan bij een bpm-aangiftepunt van de Belastingdienst. Zie 14.3.2

14.1.9.3 ICV: buitenlandse ondernemers

Buitenlandse ondernemers zonder vaste inrichting in Nederland die hier belaste intracommunautaire verwervingen verrichten, moeten zich laten registreren bij de Belastingdienst/kantoor Buitenland in Heerlen. Zij krijgen dan een Nederlands btw-identificatienummer dat zij aan hun leverancier moeten opgeven. Van de verwerving moeten zij aangifte doen. Hiervoor kunnen zij een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Zie 5.5.3.

Zie 5.5.1 voor buitenlandse ondernemers met een vaste inrichting in Nederland

In sommige gevallen kan de intracommunautaire verwerving door een buitenlandse ondernemer onder een vrijstelling vallen. Zie 14.1.7.

14.1.10 ICV: btw-identificatienummer

Bij intracommunautaire transacties neemt het btw-identificatienummer een belangrijke plaats in. Bij intracommunautaire verwervingen moet de afnemer zijn nummer aan zijn leverancier opgeven, anders moet deze buitenlandse btw berekenen. De ondernemer die intracommunautaire leveringen verricht, moet het nummer van de afnemer op de factuur vermelden. Zie 28.2.1.3. Ook bij de vaststelling van de plaats waar bepaalde diensten worden verricht, speelt het btw-identificatienummer een rol. Zie 7.4.1. Het btw-identificatienummer ziet er zo uit: landcode NL, 9 cijfers, de letter B en een controlegetal van 2 cijfers. Het controlegetal bestaat uit 2 willekeurige cijfers. Zie ook 4.1.3

VOORBEELD Btw-identificatienummer: NL000099998B57.

De geldigheid van een btw-identificatienummer kan worden gecontroleerd op de website van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies.

Werkmaatschappijen van een fiscale eenheid kunnen ook als niet per onderdeel afzonderlijk aangifte voor de omzetbelasting wordt gedaan, toch onder eigen (handels)naam en eigen btw-identificatienummer intracommunautaire transacties verrichten.

Zie 10.1.6.13 voor de btw-identificatienummers in andere EU-lidstaten.

LET OP Als iemand bij intracommunautaire transacties niet handelt onder zijn juridische naam maar een afwijkende handelsnaam gebruikt, moet hij dat doorgeven aan de Belastingdienst. Anders kunnen er problemen ontstaan als de leverancier het btw-identificatienummer verifieert bij zijn belastingdienst. Het nummer stemt dan niet overeen met de handelsnaam. Vgl. 16.1.6.10.

14.1.10.1 Vrijgestelde ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers

Ondernemers die niet periodiek aangifte hoeven te doen (ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten, kleine ondernemers die ontheven zijn van hun administratieve verplichtingen) en rechtspersonen-niet-ondernemers, kennen hun omzetbelastingnummer soms niet. Zij kunnen dus ook hun btw-identificatienummer niet bepalen. Bij intracommunautaire transacties moeten zij hun btw-identificatienummer opvragen bij het kantoor van de Belastingdienst waaronder zij vallen.

Bij de verwerving van nieuwe vervoermiddelen en in sommige gevallen van accijnsgoederen hebben zij geen btw-identificatienummer nodig. Zie 14.3.2 en 14.2.6.

14.1.11 ICV: consignatiezendingen, voorraad op afroep

Tot 1 januari 2020 gold in Nederland een speciale regeling (Besluit nr. VB93/3672) in de situatie dat een ondernemer in een andere EU-lidstaat goederen in consignatie zond aan een Nederlandse ondernemer (de consignatiehouder). De regeling kwam er (samengevat) op neer dat de buitenlandse ondernemer geen fictieve intracommunautaire verwerving (zie 14.1.1.1) in Nederland hoefde aan te geven (en zich dus niet hoefde te registeren in Nederland). Pas op het moment dat de consignatiehouder de goederen aan een afnemer verkocht, werd de consignatiehouder geacht een intracommunautaire verwerving in Nederland te verrichten en moest hij deze in zijn aangifte vermelden. De staatssecretaris van Financiën heeft voornoemde regeling per 1 januari 2020 ingetrokken omdat per die datum de regeling inzake voorraad op afroep in werking is getreden (Besluit nr. 2019-24258). Zie 16.2.2.10. Verder heeft de staatssecretaris aangegeven dat de regeling tot en met 31 december 2020 van toepassing blijft voor ondernemers die:

- op 31 december 2019 voorraad hadden liggen in Nederland; of
- goederen hadden waarvan het vervoer of de verzending naar Nederland reeds was begonnen voor 1 januari 202

14.1.11.1 'Call-off'-voorraden

Van 'call-off-voorraden' is sprake als goederen door de leverancier bij de toekomstige afnemer van de goederen worden opgeslagen waarbij de goederen op een door deze afnemer te bepalen tijdstip aan hem worden geleverd. Ook hierbij kan de verwerving bij de overbrenging van de eigen goederen vanuit een andere EU-lidstaat door de leverancier buiten de heffing blijven. Pas op het moment dat de afnemer over de goederen beschikt, verricht de leverancier een intracommunautaire levering en de afnemer een intracommunautaire verwerving.

14.2 Onbelastbare verwervingen

Art. 1a Wet OB

Bij een intracommunautaire verwerving van goederen in Nederland door een ondernemer of door een rechtspersoon die geen ondernemer is, wordt Nederlandse omzetbelasting geheven.

Op deze regel bestaan enkele uitzonderingen. Een intracommunautaire verwerving leidt niet tot heffing van Nederlandse omzetbelasting als het verworven goed:

a. is geleverd door een buitenlandse ondernemer die in zijn land onder een kleineondernemersregeling valt. Zie 14.2.1; of
b. is aangebracht aan een ander goed (installatie of montage). Zie 14.2.2; of
c. is geleverd met toepassing van de regeling voor afstandsverkopen. Zie 14.2.3; of
d. is geleverd met toepassing van de margeregeling. Zie 14.2.4.

Ook zijn intracommunautaire verwervingen niet belastbaar met Nederlandse omzetbelasting als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, door:

- ondernemers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben;
- rechtspersonen die geen ondernemer zijn. Zie 14.2.5

In het schema Intracommunautaire Verwerving zijn de uitzonderingen verwerkt. Zie 14.4.

14.2.1 ICV: leverancier is kleine ondernemer

Art. 1a, lid 1, onderdeel a., Wet OB

Als de buitenlandse leverancier in zijn land onder een regeling voor kleine ondernemers valt (zie hfst. 24), is de intracommunautaire verwerving door de afnemer niet belastbaar met Nederlandse omzetbelasting. In dat geval wordt volstaan met heffing van omzetbelasting in het land van de leverancier.

De regelingen voor kleine ondernemers zijn in de EU-lidstaten verschillend. Er is dus niet in zijn algemeenheid aan te geven wanneer een ondernemer onder deze regeling valt. Wel schrijft de BTW-Richtlijn voor dat ondernemers op wie de kleineondernemersregeling van toepassing is op geen enkele wijze op hun facturen omzetbelasting mogen vermelden en dat zij ook geen recht hebben op aftrek van voorbelasting.

Als de leverancier onder de kleineondernemersregeling valt, moet hij dat meedelen aan zijn afnemer, anders is deze bij de intracommunautaire verwerving ook Nederlandse omzetbelasting verschuldigd.

Het hiervóór genoemde geldt niet voor nieuwe vervoermiddelen. De leverancier-kleine ondernemer kan dan het nultarief toepassen op de intracommunautaire levering. De intracommunautaire verwerving is dan belast met Nederlandse btw. Zie 14.3.1

14.2.2 ICV: installatie- en montagelevering

Art. 1a, lid 1, onderdeel b., Wet OB

Als het goed dat wordt verworven, wordt aangebracht aan een ander goed (installatie of montage), vindt er wegens de intracommunautaire verwerving geen heffing van Nederlandse belasting plaats. Dit is ook niet nodig, omdat in dit geval de *levering* in Nederland plaatsvindt. Zie 6.5. Er wordt dan wegens de levering al Nederlandse omzetbelasting geheven.

> ***VOORBEELD** Een winkelier laat door een Belgische ondernemer een rolluik aanbrengen aan zijn winkelpand in Breda. De intracommunautaire verwerving door de winkelier is niet belast met Nederlandse omzetbelasting. De levering van het rolluik door de Belgische ondernemer vindt in Nederland plaats en is wel belast met Nederlandse omzetbelasting. De belasting wordt in dit geval echter niet geheven van de Belgische leverancier, maar van de winkelier in Breda.*

14.2.3 ICV: verwerving valt onder regeling afstandsverkopen

Art. 1a, lid 1, onderdeel c., Wet OB

Een intracommunautaire verwerving is niet belastbaar met Nederlandse omzetbelasting als deze verwerving het gevolg is van een levering die onder de regeling voor afstandsverkopen valt. In dat geval is de levering belast met Nederlandse omzetbelasting, omdat deze in Nederland plaatsvindt. Zie 6.6. Heffing van omzetbelasting wegens de verwerving is dan dus niet meer nodig.

14.2.4 ICV: verwerving goederen met toepassing margeregeling

Art. 1a, lid 1, onderdeel d., Wet OB

Bij de intracommunautaire verwerving van gebruikte goederen, antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen is de afnemer geen Nederlandse btw verschuldigd als de leverancier in het andere EU-land daar de margeregeling toepast. De leverancier betaalt dan in zijn land slechts btw over zijn marge. Deze btw mag hij niet apart factureren. De margeregeling mag alleen worden toegepast door wederverkopers (handelaren) en organisatoren van een openbare veiling.

Als degene die de goederen verwerft zelf ook een handelaar is, mag hij de goederen in Nederland weer met toepassing van de margeregeling verkopen. Zie 26.3.3.

De margeregeling geldt niet bij intracommunautaire transacties van nieuwe vervoermiddelen. De verwerving hiervan is altijd belast. Zie 14.3.1.

14.2.5 ICV: verwervingen door vrijgestelde ondernemers en rechtspersonen

Artt. 1a, lid 2, en 37b Wet OB

Als degene die intracommunautaire verwervingen verricht *geen recht op aftrek van voorbelasting* heeft, is alleen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd als de verwervingen:

a. een bepaald drempelbedrag te boven gaan. Zie 14.2.5.2; of
b. accijnsgoederen of nieuwe vervoermiddelen betreffen. Zie 14.2.6 en 14.3.1.

Als de verwerving in Nederland niet is belast, zal de levering door de ondernemer in de andere EU-lidstaat aldaar zijn belast met omzetbelasting. De afnemer kan ervoor kiezen de verwerving altijd belast te doen zijn met Nederlandse omzetbelasting. Wegens de levering wordt dan geen buitenlandse omzetbelasting geheven. Zie 14.2.7

14.2.5.1 ICV: verwerver heeft geen aftrekrecht

De regeling dat intracommunautaire verwervingen niet belastbaar zijn met Nederlandse omzetbelasting geldt voor:

a. ondernemers die uitsluitend leveringen of diensten verrichten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat (de zgn. vrijgestelde prestaties). Zie 12.1;

b. rechtspersonen die geen ondernemer zijn. Deze hebben nooit recht op aftrek van voorbelasting.

Als de hiervóór bedoelde ondernemers en rechtspersonen ook belaste prestaties verrichten en dus in beginsel (gedeeltelijk) recht op aftrek van voorbelasting hebben, zijn de intracommunautaire verwervingen wel belast met Nederlandse omzetbelasting, tenzij een van de uitzonderingen als bedoeld in 14.2.1 t/m 14.2.4 van toepassing is. Zie ook 14.4, het schema Intracommunautaire Verwerving.

14.2.5.2 ICV: drempelbedrag van € 10 000

Intracommunautaire verwervingen door de in 14.2.5 bedoelde ondernemers en rechtspersonen zijn niet belastbaar voor de Nederlandse omzetbelasting:

– voor zover het totaal van de vergoedingen wegens deze verwervingen in het lopende kalenderjaar niet meer bedraagt dan € 10 000; en

– het totaal van de vergoedingen wegens dergelijke verwervingen in het voorafgaande kalenderjaar niet meer heef € 10 000.

Met andere woorden, als in jaar 1 het totaal van de verwervingen meer is dan € 10 000, is in jaar 2 het drempelbedrag nihil en zijn dus alle verwervingen belast. Is vervolgens in jaar 2 het totaal van de verwervingen niet meer dan € 10 000, dan geldt in jaar 3 weer een drempelbedrag van € 10 000. Als de verwervingen in dat jaar niet meer bedragen dan € 10 000, dan zijn die verwervingen niet belast met Nederlandse omzetbelasting.

Bij overschrijding van de drempelbedragen is de verwerving belast met Nederlandse omzetbelasting. De levering is dan vrij van buitenlandse belasting. Wel moet de afnemer dan zijn btw-identificatienummer aan zijn buitenlandse leverancier opgeven.

De afnemer moet deze bedragen zelf goed in de gaten houden, anders loopt hij het risico dat de leverancier hem buitenlandse omzetbelasting in rekening brengt en dat hij vervolgens ook nog Nederlandse omzetbelasting moet betalen. Zie ook Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021 7066. Hij kan er overigens voor kiezen het drempelbedrag buiten toepassing te laten. Zie 14.2.7.

***LET OP 1** Als het totaal van de vergoedingen wegens de verwervingen onder de € 10 000 blijft, is de afnemer toch Nederlandse btw verschuldigd als hij zijn btw-identificatienummer aan zijn leverancier opgeeft en deze geen buitenlandse btw in rekening brengt (Rechtbank Breda, nr. 11/3133, ECLI:NL:RBBRE:2012:BW8718).*

***LET OP 2** Bij het bepalen van de € 10 000-grens blijven de belaste verwervingen van accijnsgoederen en nieuwe vervoermiddelen buiten beschouwing. Zie ook jaar 3 in het Voorbeeld hierna.*

VOORBEELD Ondernemer A verricht uitsluitend vrijgestelde prestaties (vgl. hfst. 12).

Jaar 1
Hij koopt voor het eerst voor € 15 000 aan bedrijfsmiddelen in andere EU-lidstaten. De verwervingen zijn tot een bedrag van € 10 000 niet belast met Nederlandse omzetbelasting. Voor het meerdere ad € 5000 is hij Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Voor zover de verwervingen niet belast zijn met Nederlandse omzetbelasting, zijn de leveringen belast met buitenlandse omzetbelasting in het land van aankoop.

Jaar 2
A koopt voor € 3000 inventaris bij een ondernemer in Duitsland. Omdat in jaar 1 het drempelbedrag van € 10 000 is overschreden, zijn in jaar 2 alle verwervingen belast. A moet dus Nederlandse omzetbelasting betalen. Hij moet nu de Duitse leverancier zijn btw-identificatienummer geven om te voorkomen dat deze hem Duitse omzetbelasting in rekening brengt.

Jaar 3
A koopt voor € 30 000 aan goederen in andere EU-lidstaten, waaronder voor € 4000 aan accijnsgoederen en een nieuwe auto van € 20 000. De verwerving van de accijnsgoederen en de auto is altijd belast met Nederlandse omzetbelasting. Aangezien in jaar 2 het drempelbedrag van € 10 000 niet is overschreden, zijn de overige verwervingen ad € 6000 niet belast met Nederlandse omzetbelasting.

Jaar 4
A koopt voor € 25 000 een machine in een andere EU-lidstaat. In jaar 3 was het drempelbedrag van € 10 000 niet overschreden, zodat nu de verwervingen tot € 10 000 in beginsel niet zijn belast. De machine kost echter al meer dan € 10 000, daarom is de hele verwerving belast met Nederlandse omzetbelasting.

14.2.6 ICV: accijnsgoederen

Art. 28a Wet OB

De intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen – *andere dan tabaksproducten* – door ondernemers of rechtspersonen is altijd belast met Nederlandse omzetbelasting. De levering is dan vrij van buitenlandse belasting. Soms kan een uitzondering als bedoeld in 14.2 van toepassing zijn.

Als een vrijgestelde ondernemer of een rechtspersoon-niet-ondernemer accijnsgoederen verwerft maar bij de verwerving van andere goederen het drempelbedrag van € 10 000 niet overschrijdt (zie 14.2.5.2), geldt er voor de accijnsgoederen een vereenvoudigde regeling. De omzetbelasting moet dan tegelijk met de accijns op een gecombineerde aangifte worden betaald. Deze aangifte moet men doen bij een aangiftepunt van de douane. Deze regeling heeft als voordeel dat voor de omzetbelasting niet afzonderlijk aangifte hoeft te worden gedaan. Bovendien is geen btw-identificatienummer nodig, omdat de leverancier geen buitenlandse btw hoeft te berekenen als de goederen worden vervoerd met een geleidedocument voor de accijns. Vgl. 16.1.11.

14.2.6.1 Begrip 'accijnsgoederen'

Art. 2a, lid 1, onderdeel e., Wet OB

Accijnsgoederen zijn:

- bier, wijn, tussenproducten, overige alcoholhoudende producten, minerale oliën en tabaksproducten als bedoeld accijns. Geen accijnsgoederen zijn bier met niet meer dan 0,5% alcohol en wijn en overige alcoholhoudende producten met niet meer dan 1,2% alcohol;
- kolen als bedoeld in art. 32, onderdeel a., Wet belastingen op milieugrondslag;
- aardgas bedoeld in art. 47, lid 1, onderdeel m., Wet belastingen op milieugrondslag in verbinding met art. 48, lid 2, accijnsgoed is gas dat wordt geleverd via een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net. Voor laatstbedoeld gas gelden bijzondere regels voor de plaats van levering. Zie 6.3.3.

14.2.7 ICV: opteren voor belaste verwerving

Art. 1a, lid 3, Wet OB; art. 1a Uitv.besch. OB

De onder 14.2.5 beschreven regeling is in de praktijk alleen handig als iemand slechts incidenteel en voor geringe bedragen goederen koopt bij ondernemers in andere EU-lidstaten. De leverancier berekent hem dan buitenlandse omzetbelasting en daar blijft het bij. Hij hoeft voor de Nederlandse omzetbelasting geen aangifte te doen. Alleen als het omzetbelastingtarief in het land van aankoop hoger is dan het Nederlandse tarief is de afnemer duurder uit. Hij kan dan overwegen of het niet zinvol is te kiezen voor belaste verwerving. De buitenlandse leverancier brengt dan geen omzetbelasting in rekening, maar de afnemer betaalt Nederlandse omzetbelasting wegens de verwerving. Hij moet dan aangifte doen. Zie 14.1.9. Het voordeel kan per jaar nooit meer zijn dan het verschil in tarief over € 10 000 (het drempelbedrag).

Als iemand regelmatig goederen afneemt bij ondernemers in andere EU-lidstaten, is de regeling vrij ingewikkeld. Hij moet steeds nagaan of het drempelbedrag in het lopende kalenderjaar nog niet is overschreden. Ook moet hij nagaan hoe groot het totaal van de verwervingen in het voorgaande jaar was. In deze situaties kan het zinvol zijn ervoor te kiezen de verwervingen altijd belast te doen zijn met Nederlandse omzetbelasting.

Bij de verwerving van goederen waarop wordt afgeschreven, kan ook het volgende nog van belang zijn. Als de afnemer deze goederen later (gedeeltelijk) voor belaste prestaties gaat gebruiken, kan hij de Nederlandse btw op grond van de herzieningsregels alsnog gedeeltelijk als voorbelasting aftrekken. Zie 18.4.6. Dit kan niet voor buitenlandse btw die bij de aanschaf is betaald.

14.2.7.1 Voorwaarden voor opteren belaste verwerving

Het verzoek om alle intracommunautaire verwervingen belast te doen zijn met Nederlandse omzetbelasting moet *schriftelijk* worden gedaan bij de inspecteur. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

De optie gaat in op de datum van de dagtekening van de beschikking. Als echter in het verzoek een *latere* datum is opgegeven, zal de inspecteur deze als ingangsdatum nemen. Bij inwilliging van het verzoek geldt dat gedurende ten minste twee kalenderjaren alle intracommunautaire verwervingen belast zijn. Daarna kan de optie schriftelijk worden opgezegd. De optie eindigt dan op 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de inspecteur de opzegging heeft ontvangen.

14.3 ICV: nieuwe vervoermiddelen

Art. 1, onderdeel c., Wet OB

Bij de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen wordt altijd Nederlandse omzetbelasting geheven. De enige voorwaarde is dat de verwerving in Nederland plaatsvindt. Zie 14.1.4. Door wie de verwerving plaatsvindt, is niet van belang. Dus ook de particulier die een nieuw vervoermiddel verwerft, is Nederlandse omzetbelasting verschuldigd.

De levering van een nieuw vervoermiddel is niet belast met buitenlandse omzetbelasting.

De volgende handelingen geven geen aanleiding tot intracommunautaire verwervingen (art. 2 Vo 282/2011):

- het overbrengen van een nieuw vervoermiddel door een particulier in het kader van een woonplaatsverandering, bij de levering van het vervoermiddel geen vrijstelling/nultarief is toegepast,

- het terugzenden van een nieuw vervoermiddel door een particulier naar de EU-lidstaat van waaruit het oorspronk
  geleverd met toepassing van vrijstelling/nultarief. Zie 16.1.10.

Als een nieuw vervoermiddel niet meteen wordt overgebracht naar de EU-lidstaat van bestemming maar eerst een tijd elders wordt gebruikt, kan de vraag opkomen wanneer er nog sprake is van een vrijgestelde intracommunautaire levering gevolgd door een belaste intracommunautaire verwerving. Dit kan zich met name voordoen bij schepen, waarmee na de levering eerst een reis wordt gemaakt voordat de EU-lidstaat van bestemming wordt bereikt. Volgens het Hof van Justitie kan de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving niet afhangen van de voorwaarde dat een bepaalde termijn in acht wordt genomen waarbinnen het vervoer van het goed aanvangt of eindigt. Bij de verwerving van een nieuw vervoermiddel moet de vraag of de handeling intracommunautair is, worden beantwoord op basis van een globale beoordeling van alle objectieve omstandigheden alsmede het voornemen van de koper, voor zover dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens op basis waarvan kan worden bepaald in welke EU-lidstaat het eindgebruik van het goed wordt overwogen (HvJ EU, *'Skatteverket'*, zaak C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693).

Van een intracommunautaire verwerving is normaal gesproken alleen sprake als een ondernemer de goederen levert. Als echter een *niet-ondernemer* een nieuw vervoermiddel levert dat wordt vervoerd van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat, wordt hij met betrekking tot die levering als ondernemer aangemerkt. Zie 16.1.10.2. Dit betekent dat er zich dan wel een intracommunautaire verwerving voordoet en de koper in het land van bestemming belasting moet betalen.

VOORBEELD 1 Iemand koopt voor privédoeleinden een nieuwe zeilboot van een oom in Denemarken. Hij vaart de boot naar de Friese meren. Hij is wegens de intracommunautaire verwerving Nederlandse omzetbelasting verschuldigd over de vergoeding die hij voor de boot moet betalen. De oom wordt voor deze transactie als ondernemer aangemerkt. De levering is echter vrij van Deense omzetbelasting. Wel kan de oom de Deense voorbelasting op de boot (gedeeltelijk) terugvragen bij de Deense belastingdienst.
VOORBEELD 2 Een stichting met een liefdadig doel koopt een nieuwe personenauto bij een garage in Duitsland. De levering is vrij van Duitse omzetbelasting. Wegens de verwerving is de stichting Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Ook is er bpm verschuldigd.

14.3.1 Wat zijn nieuwe vervoermiddelen?

Art. 2a, lid 1, onderdeel f., Wet OB; art. 1b Uitv.besch. OB

Bij nieuwe vervoermiddelen gaat het om landvoertuigen, schepen en luchtvaartuigen.

Landvoertuigen gelden als nieuw vervoermiddel als:

- ze zijn uitgerust met een motor van meer dan 48 cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW, e
  na het tijdstip van eerste ingebruikneming niet meer dan zes maanden zijn verstreken; of
- het landvoertuig ten hoogste 6000 km heeft afgelegd.

Onder 'landvoertuigen' vallen niet alleen auto's en motoren, maar ook bijv. tractoren en bromfietsen die aan de voorwaarden voldoen.

Schepen gelden als nieuw vervoermiddel als:

- ze langer zijn dan 7,50 m en bestemd zijn voor personen- of goederenvervoer; en
- na het tijdstip van eerste ingebruikneming niet meer dan drie maanden zijn verstreken; of
- het schip ten hoogste honderd uur heeft gevaren.

Zeeschepen als bedoeld bij post a-3 van Tabel II worden niet als nieuw vervoermiddel aangemerkt. Zie 11.2.5.

Luchtvaartuigen gelden als nieuw vervoermiddel als:

- ze een totaal opstijggewicht van meer dan 1550 kg hebben; en
- er na het tijdstip van eerste ingebruikneming niet meer dan drie maanden zijn verstreken; of
- het luchtvaartuig ten hoogste veertig uur heeft gevlogen.

Luchtvaartuigen als bedoeld bij post a-3 van Tabel II worden niet als nieuw vervoermiddel aangemerkt. Zie 11.2.5.

VOORBEELD 1 Een personenauto die een jaar geleden in gebruik is genomen maar slechts 2000 km heeft gereden, is nieuw.
VOORBEELD 2 Een schip waarmee 150 uur is gevaren, maar dat pas twee maanden geleden in gebruik is genomen, is nieuw.
VOORBEELD 3 Een vier maanden geleden in gebruik genomen vliegtuig dat vijftig uur heeft gevlogen, is niet meer nieuw.

14.3.1.1 Aantonen dat vervoermiddel nieuw is

Er is nergens duidelijk aangegeven op welke wijze moet worden aangetoond dat een vervoermiddel nieuw is. In art. 1b Uitv.besch. OB staat: "In geval moet worden aangetoond dat een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is, dienen zodanig deugdelijke gegevens te worden overgelegd dat aan de hand daarvan kan worden vastgesteld dat het vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is." De gegevens die in elk geval moeten worden overgelegd zijn:

- de technische gegevens en de gegevens met betrekking tot het tijdstip van eerste ingebruikneming en de mate v
- de gegevens omtrent het gebruik op het moment van aankoop;
- de naam en het adres van degene van wie het vervoermiddel is verkregen.

Voor de bescheiden waaruit deze gegevens kunnen worden gehaald kan worden gedacht aan offertes, facturen, garantiebewijzen, on- [illegible] ervicenota's, verzekeringspapieren, kentekenbewijzen enz.

De beoordeling of een vervoermiddel 'nieuw' is, moet plaatsvinden op het tijdstip van de levering en niet op het tijdstip van aankomst in de EU-staat van bestemming. Anders zou gebruik tussen levering en aankomst ertoe kunnen leiden dat een vervoermiddel op het tijdstip van aankomst in de EU-lidstaat van bestemming niet meer nieuw is (HvJ EU, '*Skatteverket*', zaak C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693).

14.3.2 ICV: aangifte en betaling

De ondernemer die periodiek aangifte doet voor de omzetbelasting moet de wegens de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw in zijn gewone aangifte vermelden bij vraag 4b. Zie 3.5.3. Bij vraag 5b kan hij deze btw volgens de gewone regels in aftrek brengen. Zie 3.6.1.

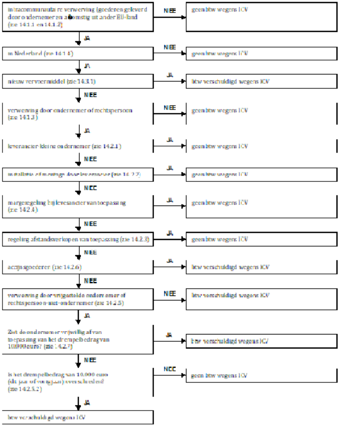
Vrijgestelde ondernemers en *rechtspersonen die geen ondernemer zijn* doen niet periodiek aangifte voor de omzetbelasting. Als zij een btw-identificatienummer hebben, moeten zij bij het belastingkantoor waaronder zij vallen, vragen om in de gelegenheid te worden gesteld aangifte te kunnen doen van de verschuldigde btw. Het btw-identificatienummer geven zij op aan de leverancier. Als zij *geen* btw-identificatienummer hebben, hoeven zij dit voor de verwerving van nieuwe vervoermiddelen niet aan te vragen. Zij kunnen dan op dezelfde wijze als een particulier aangifte doen bij een bpm-aangiftepunt. Zie 39.5 voor (post)adresgegevens.

Particulieren moeten aangifte doen bij een bpm-aangiftepunt via de 'Aangifte Omzetbelasting Intracommunautaire levering en verwerving van nieuwe vervoermiddelen'. Zij kunnen het aangifteformulier downloaden bij www.belastingdienst.nl. Bij de aangifte moet de aankoopfactuur worden gevoegd of de naam, het adres en de woonplaats van de verkoper. Voor de te betalen btw krijgt de particulier het formulier 'Betaalbericht'. Hierop staat o.m. het te betalen bedrag, het betalingskenmerk en hoe kan worden betaald. Bel voor meer informatie de BelastingTelefoon Auto (0800–0749).

14.4 ICV: schema

Aan de hand van het volgende schema kan worden nagegaan of er sprake is van een intracommunautaire verwerving (ICV) die belast is met de Nederlandse omzetbelasting.

Als er geen btw verschuldigd is wegens intracommunautaire verwerving, zal de leverancier meestal buitenlandse btw in rekening brengen. Ook kan het zijn dat de *levering* is belast met Nederlandse btw. In beginsel is de buitenlandse leverancier deze verschuldigd, maar meestal wordt de btw dan geheven bij de afnemer.


intracommunautaire verwerving (goederen geleverd door ondernemer en afkomstig uit ander EU-land (zie 14.1.1 en 14.1.2)
NEE
geen btw wegens ICV
JA
in Nederland (zie 14.1.4)
NEE
geen btw wegens ICV
JA
nieuw vervoermiddel (zie 14.3.1)
JA
btw verschuldigd wegens ICV
NEE
verwerving door ondernemer of rechtspersoon (zie 14.1.3)
NEE
geen btw wegens ICV
JA
leverancier kleine ondernemer (zie 14.2.1)
JA
geen btw wegens ICV
NEE
installatie of montage door leverancier (zie 14.2.2)
JA
geen btw wegens ICV
NEE
margeregeling bij leverancier van toepassing (zie 14.2.4)
JA
geen btw wegens ICV
NEE
regeling afstandsverkopen van toepassing (zie 14.2.3)
JA
geen btw wegens ICV
NEE
accijnsgoederen (zie 14.2.6)
JA
btw verschuldigd wegens ICV
NEE
verwerving door vrijgestelde ondernemer of rechtspersoon-niet-ondernemer (zie 14.2.5)
NEE
btw verschuldigd wegens ICV
JA
Ziet de ondernemer vrijwillig af van toepassing van het drempelbedrag van 10.000 euro? (zie 14.2.7)
JA
btw verschuldigd wegens ICV
NEE
Is het drempelbedrag van 10.000 euro (dit jaar of vorig jaar) overschreden? (zie 14.2.5.2)
NEE
geen btw wegens ICV
JA
btw verschuldigd wegens ICV

15 Invoer uit niet-EU-lidstaten

15.1 Invoer: douaneprocedure

Art. 1, onderdeel d., Wet OB

Bij de invoer van *goederen* in Nederland vanuit niet-EU-lidstaten wordt btw geheven. Het maakt niet uit of een ondernemer of een particulier invoert. Iedereen die goederen invoert vanuit niet-EU-lidstaten is btw verschuldigd. Hierna wordt het woord 'invoer' steeds gebruikt voor het in Nederland brengen van goederen vanuit niet-EU-lidstaten.

Als de goederen voor een (belaste) ondernemer zijn bestemd, kan deze de bij invoer verschuldigde belasting in zijn periodieke aangifte voor de omzetbelasting volgens de gewone regels als voorbelasting aftrekken. Zie 13.3.2.

Worden de goederen door een buitenlandse ondernemer ingevoerd, dan komt de bij invoer betaalde btw ook voor aftrek in aanmerking. De buitenlandse ondernemer kan dan een verzoek om teruggaaf doen bij de Belastingdienst/kantoor Buitenland in Heerlen of hij kan gebruikmaken van een fiscaal vertegenwoordiger. Zie ook 5.5.2 en 5.5.3.

***LET OP** De btw bij invoer wordt op dezelfde manier geheven als het invoerrecht. De ondernemer moet deze btw dus direct bij de aangifte ten invoer betalen. Als een ondernemer regelmatig goederen invoert, kan hij een vergunning krijgen om de betaling van btw bij invoer te verleggen naar zijn gewone aangifte omzetbelasting. In bepaalde gevallen geldt deze verleggingsregeling ook zonder vergunning. Zie 15.2.*

15.1.1 Invoer: samenloop met levering

De heffing van btw bij invoer van goederen staat los van de heffing wegens levering van goederen. Beide feiten kunnen zich zelfs tegelijk voordoen. Als goederen namelijk in verband met de levering worden vervoerd vanaf een plaats buiten de EU en vervolgens door de leverancier of in zijn opdracht in de EU worden ingevoerd, vindt de levering plaats in de EU-lidstaat van invoer. Zie 6.4.2. Er wordt dan niet alleen wegens de invoer maar ook wegens de levering btw geheven. Deze levering valt niet onder het nultarief, omdat de leverancier de goederen heeft ingevoerd. Zie 11.2.2.1. Van een echte dubbele heffing is echter geen sprake, omdat de leverancier de invoer btw als voorbelasting kan aftrekken of terugvragen.

***VOORBEELD** Een fabrikant in Canada verkoopt een apparaat aan een ziekenhuis in Nederland. De Canadese fabrikant laat het apparaat ten invoer aangeven in Nederland. Wegens de invoer is btw verschuldigd, die de fabrikant kan terugvragen bij de Belastingdienst/kantoor Buitenland in Heerlen. Zie 19.3.*

De levering vindt in Nederland plaats omdat de fabrikant de goederen ten invoer heeft aangegeven. De wegens deze levering verschuldigde btw wordt echter geheven bij het ziekenhuis, dat hiervoor aangifte moet doen. Zie 22.1.1 en 22.1.3.

Als het ziekenhuis het apparaat invoert, is het ziekenhuis bij de invoer btw verschuldigd. De levering door de fabrikant vindt in dit geval niet in Nederland plaats en is dus onbelastbaar. Zie 6.4.

15.1.2 Douaneprocedure

Op grond van de douanewetgeving moeten alle goederen die Nederland binnenkomen en die afkomstig zijn uit een niet-EU-lidstaat, bij de douane worden *aangebracht*. Aanbrengen is het doen van de mededeling – in de vereiste vorm – dat de goederen bij het douanekantoor zijn aangekomen. Zodra goederen bij de douane zijn aangebracht, hebben zij de status van 'goederen in *tijdelijke opslag*' totdat zij een douanebestemming krijgen. De goederen mogen zolang alleen op door de douane goedgekeurde plaatsen verblijven (o.a. ruimten voor tijdelijke opslag). Vervolgens moet aangifte worden gedaan voor een douanebestemming.

15.1.2.1 Douanebestemming

Bij de douane aangebrachte goederen moeten een douanebestemming krijgen. De volgende bestemmingen zijn mogelijk:

a. plaatsing van de goederen onder een *douaneregeling*. Zie 15.1.2.2;
b. het binnenbrengen van goederen in een *vrije zone* of een *vrij entrepot*. In een vrije zone of een vrij entrepot liggen goederen in opslag zonder dat er rechten bij invoer worden verschuldigd;
c. van [illegible] uit de EU;
d. van [illegible].

Bij de onder b., c. en d. genoemde douanebestemmingen is er (nog) geen sprake van invoer en ontstaat er dus nog geen verschuldigdheid van btw. Zie 15.1.5.

15.1.2.2 Douaneregeling

Bij de douane aangebrachte goederen kunnen via een *douaneaangifte* (zie 15.1.2.3) onder een douaneregeling worden geplaatst. Hierbij bestaat keuze uit de volgende mogelijkheden.

a. in het *vrije verkeer* brengen. Dit wordt wel de 'eigenlijke invoer' genoemd. De rechten bij invoer en de btw moeten worden betaald en daarna staan de goederen ter vrije beschikking van de importeur. Zij bevinden zich dan in het vrije verkeer van de EU. Voor sommige goederen geldt een vrijstelling van btw. Zie 15.1.12;

b. *Douanevervoer.* De goederen worden met een zgn. document T1 vervoerd naar een andere plaats binnen de EU. Daar moeten zij weer bij de douane worden aangebracht. Voor goederen die onder de regeling voor douanevervoer worden gebracht, is nog geen btw verschuldigd. Zie 15.1.5;

c. *Douane-entrepot.* De goederen worden in afwachting van een nadere bestemming opgeslagen onder douanetoezicht. Er zijn nog geen rechten bij invoer verschuldigd. Zie 15.1.5. Douane-entrepots zijn er in verschillende typen. Sommige zijn niet aan een bepaalde plaats gebonden en worden volledig administratief gecontroleerd;

d. *actieve veredeling.* Het gaat hierbij om goederen die binnen de EU een bewerking zullen ondergaan (veredeling) en daarna weer worden uitgevoerd. Er zijn twee systemen: bij het *schorsingssysteem* hoeven geen rechten bij invoer en btw te worden betaald en wordt gecontroleerd of de goederen de EU weer verlaten. Bij het *terugbetalingssysteem* worden de rechten bij invoer en de btw eerst betaald en vervolgens weer teruggegeven als de veredelingsproducten worden uitgevoerd. Bij het terugbetalingssysteem kan overigens voor de btw gewoon de verleggingsregeling gelden. Zie 15.2.7. Als de btw als voorbelasting is afgetrokken, kan uiteraard geen terugbetaling plaatsvinden;

e. *behandeling onder douanetoezicht.* Hierbij is het mogelijk om de goederen binnen de EU een behandeling te laten ondergaan die de soort of de staat ervan wijzigt. De door de behandeling verkregen producten worden vervolgens in het vrije verkeer gebracht tegen de daarvoor geldende rechten bij invoer. Op het moment dat de goederen onder de regeling 'behandeling onder douanetoezicht' worden gebracht, zijn er nog geen rechten bij invoer verschuldigd. Zie 15.1.5;

f. *tijdelijke invoer.* De regeling 'tijdelijke invoer' maakt het mogelijk de van buiten de EU komende goederen binnen de EU te gebruiken met gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer. De goederen moeten weer worden uitgevoerd. Als er een *gehele* vrijstelling van rechten bij invoer wordt verleend, geldt dit ook voor de btw. De vrijstellingen zijn geregeld in het Douanewetboek van de Unie (DWU). *Gehele vrijstelling* wordt onder bepaalde voorwaarden verleend bij de tijdelijke invoer van:

- laadborden;
- containers;
- middelen voor vervoer over de weg, per spoor, door de lucht, over zee en de binnenwateren;
- persoonlijke bezittingen en goederen voor sportdoeleinden van reizigers;
  welzijnsgoederen voor zeelieden;
- materiaal voor hulpverlening bij rampen;
- medisch, chirurgisch en laboratoriummateriaal;
- dieren; goederen voor gebruik in grensgebieden;
- geluids-, beeld- en gegevensdragers; reclamemateriaal;
- beroepsuitrusting;
- opvoedkundig en wetenschappelijk materiaal;
- verpakkingen;
- gietvormen, matrijzen, clichés, tekeningen, ontwerpen, meet-, controle- en verificatie-instrumenten en soortgelijke bijzondere gereedschappen en instrumenten;
- goederen om proeven mee uit te voeren of om aan proeven te onderwerpen;
- stalen en monsters;
- vervangende productiemiddelen;
  goederen voor evenementen of voor de verkoop;
- reserveonderdelen, toebehoren en normale uitrusting;
- andere goederen die incidenteel en voor maximaal drie maanden worden ingevoerd of die worden ingevoerd in omstandigheden die geen economische betekenis hebben;

g. *passieve veredeling.* De goederen verlaten dan tijdelijk de EU om elders een bewerking te ondergaan (veredeling) waarna ze terugkeren naar de EU. Zie 15.1.13.2;

h. *uitvoer.* De goederen verlaten in dit geval weer de EU.

15.1.2.3 Douaneaangifte

De douaneaangifte tot plaatsing van goederen onder een douaneregeling kan schriftelijk of elektronisch (middels het aangiftesysteem AGS) worden gedaan. Soms is ook mondelinge aangifte mogelijk, bijv. bij invoer met vrijstelling.

Een aangifte kan worden gedaan door elke persoon die de goederen bij de douane kan aanbrengen of doen aanbrengen en de benodigde bescheiden kan overleggen.

Meestal wordt voor het doen van aangifte een douane-expediteur ingeschakeld. Hij doet aangifte op eigen naam en voor eigen rekening, maar ten behoeve van een ander (bijv. de importeur). Ook kan de douane-expediteur als *indirect* vertegenwoordiger optreden. Hij doet dan aangifte op eigen naam, maar voor rekening van zijn opdrachtgever die hem dan een schriftelijke machtiging moet geven.

De douane-expediteur moet zijn opdrachtgever een gespecificeerde rekening sturen waarop staat welke bedragen hij voor zijn opdrachtgever aan de douane heeft betaald (rechten bij invoer, btw, interest, kosten, boetes). Deze rekening heeft de opdrachtgever nodig om de bij invoer betaalde btw als voorbelasting te kunnen aftrekken. Zie 18.3.2.

Het is ook mogelijk de aangifte ten invoer te doen op naam en voor rekening van de belanghebbende (de importeur). In dat geval wordt [illegible] woordiging. Daarbij is de opdrachtgever de aangever en niet langer de douaneagent. De opdrachtgever (de aangever) is aansprakelijk. De bij invoer te betalen btw kan, als de verleggingsregeling bij invoer niet van toepassing is, worden betaald zowel via het maandkrediet van de opdrachtgever als het maandkrediet van de douaneagent.

15.1.3 Invoer: begrip

Art. 18 Wet OB

Voor de btw wordt als invoer aangemerkt:

- het brengen in Nederland van goederen vanuit een derdeland of vanuit een land of gebied dat niet tot het btw-gebied van de EU behoort. Zie 15.1.4;
- het in Nederland beëindigen van een douaneregime of het in Nederland onttrekken van goederen aan een douane 15.1.5
- de bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn. Zie 15.1.6

De normale gang van zaken is dat de invoer plaatsvindt doordat een douaneregime wordt beëindigd. De bepaling dat het enkele binnenbrengen in Nederland al als invoer wordt aangemerkt, is van toepassing bij smokkel en bij het binnenbrengen van goederen uit enkele bijzondere gebieden.

15.1.4 Invoer: in Nederland brengen van derde-landengoederen

Art. 18, lid 1, onderdelen a. en b., Wet OB

Het enkele (fysieke) brengen in Nederland van de in 15.1.4.1 genoemde goederen wordt al als invoer aangemerkt en leidt dus in beginsel tot verschuldigdheid van btw. Op dit ruime begrip 'invoer' zijn beperkingen aangebracht. Zo geldt *niet* als invoer het brengen in Nederland van goederen die onder een douaneregime (gaan) vallen. Deze goederen worden pas ingevoerd als het douaneregime wordt beëindigd. Dit is de normale gang van zaken. Zie 15.1.5

Vanwege deze inperkingen leidt het enkele binnenbrengen van goederen in Nederland alleen tot invoer als er sprake is van smokkel of als het goederen betreft die afkomstig zijn uit bijzondere gebieden. Zie 15.1.7 voor de wijze waarop de btw bij invoer wordt geheven.

Als voorbeeld van *binnenbrengen* kan worden genoemd de situatie waarin een vliegtuigpassagier van buiten de EU op Schiphol een goed meeneemt en kiest voor het passeren van de zgn. groene streep met de aanduiding 'Niets aan te geven'. Voor de btw is er dan sprake van invoer en is er in beginsel btw verschuldigd (HR, nr. 07/10432, ECLI:NL:HR:2009:BC8538).

15.1.4.1 Goederen uit derdelanden en bijzondere gebieden

Bij de invoer van goederen uit derdelanden zijn twee categorieën te onderscheiden.

In de eerste plaats is invoer het brengen in Nederland van goederen die zich niet in het vrije verkeer van de EU bevinden. Dit zijn de goederen die niet in het vrije verkeer zijn in de zin van artt. 28 en 29 EU-Verdrag. Het gaat hierbij om goederen die niet van oorsprong uit een EU-lidstaat komen, maar uit een derdeland en waarvoor de rechten bij invoer nog niet zijn voldaan.

In de tweede plaats gaat het om goederen die komen uit een gebied dat voor de Europese douanewetgeving wel tot de EU behoort, maar voor de btw niet tot het binnenland van de EU wordt gerekend. Het betreft Andorra, de Canarische Eilanden, de berg Athos, de Franse overzeese departementen, San Marino, de Kanaaleilanden en de Åland Eilanden. Zie hfst. 38. Goederen die uit deze gebieden komen, zijn voor de douanewetgeving goederen in het vrije verkeer. Het in Nederland brengen van goederen uit deze gebieden wordt echter voor de btw als invoer aangemerkt. Voor deze goederen moeten daarom douaneformaliteiten worden vervuld. Zie 15.1.7.1.

15.1.5 Invoer: beëindigen van of onttrekken aan douaneregime

Art. 18 Wet OB

Goederen uit niet-EU-lidstaten moeten bij binnenkomst in Nederland bij de douane worden aangebracht. Ze worden dan onder een douaneregime geplaatst (bijv. tijdelijke opslag). Ook kunnen deze goederen Nederland worden binnengebracht terwijl ze zich al onder een douaneregime bevinden (bijv. douanevervoer). Voor de btw is er dan nog geen sprake van invoer. Pas als er een einde komt aan het douaneregime (zie 15.1.5.1) vindt er invoer plaats. De douaneprocedure wordt kort beschreven in 15.1.2.

De reguliere gang van zaken is dat het douaneregime (definitief) wordt beëindigd doordat de goederen via een douaneaangifte in het vrije verkeer worden gebracht. Pas dan is er btw verschuldigd wegens invoer. Zie 15.1.2.3 en 15.1.7

Ook als de goederen op niet-reguliere wijze aan een douaneregime worden onttrokken, leidt dit tot verschuldigdheid van btw. Zie 15.1.5.2.

Het beëindigen van of onttrekken van goederen aan de douaneregeling intern communautair douanevervoer geldt niet als invoer voor de btw. Zie 15.1.5.3

15.1.5.1 Douaneregime: tijdelijke opslag, douanebestemming en douaneregeling

Onder 'douaneregime' worden verstaan:

a. de *tijdelijke opslag* van bij de douane aangebrachte goederen

b. de volgende douanebestemmingen:
  - opslag in een *vrij entrepot*;
  - de *wederuitvoer* van de goederen;
  - de *vernietiging* van de goederen;

c. de volgende douaneregelingen:

- *douane-entrepot;*
- *actieve veredeling;*
- *behandeling onder douanetoezicht;*
- *tijdelijke invoer* voor zover het goederen met een volledige vrijstelling van rechten bij invoer betreft.

Zie 15.1.2 voor een toelichting op de tijdelijke opslag, de douanebestemmingen en de douaneregelingen.

15.1.5.2 Invoer: onttrekken aan douaneregime

Er is ook sprake van invoer en dus van verschuldigdheid van btw als in Nederland goederen fysiek aan een douaneregime worden onttrokken. Hiervan is sprake als goederen op onregelmatige wijze in het vrije verkeer worden gebracht (bijv. bij niet-zuivering van douanedocumenten of bij vermis in een douane-entrepot).

Over de vraag wanneer er sprake is van een onttrekking, heeft het Hof van Justitie beslist dat als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden aangemerkt elk handelen of nalaten dat tot gevolg heeft dat de douane, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot de goederen die onder douanetoezicht staan en de controles niet kan uitvoeren die in de douanewetgeving van de EU zijn voorzien. Als voorbeeld van het onttrekken aan het douanetoezicht noemt het Hof van Justitie het in een EU-lidstaat verbreken van de verzegeling, het lossen van de goederen en het in het handelsverkeer brengen daarvan. Als daarbij in een eerder stadium in een andere EU-lidstaat de oorspronkelijk bij het vervoer gebruikte trekker is vervangen door een andere, zonder verbreking van de verzegeling en zonder lossen of overladen van de goederen, zou dit volgens het Hof van Justitie de douane niet hebben belet zijn controletaak uit te oefenen ('*Liberexim*', zaak C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433).

De rechter heeft ook als onttrekking aangemerkt het – in Nederland – niet in een vervoermiddel laden van goederen waarvoor aangifte was gedaan voor extern communautair douanevervoer (Hof Amsterdam, nr. 00/1691, ECLI:NL:GHAMS:2002:AP5631). De Hoge Raad heeft verder beslist dat als goederen (bijv. personenauto's) eenmaal aan het douanetoezicht zijn onttrokken, het niet meer van belang is dat die goederen mogelijk op een later tijdstip in een ander niet-EU-lidstaat zijn gearriveerd en geregistreerd (nr. 38 529, ECLI:NL:HR:2005:AS3538).

Over het begrip 'onttrekking' heeft de Hoge Raad vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Een dieselmotor was onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatst. De motor werd ruim twee weken na de uiterste termijn aangebracht bij het kantoor van bestemming. De Hoge Raad heeft het hof gevraagd of deze (enkele) termijnoverschrijding moet worden aangemerkt als een onttrekking die tot verschuldigdheid van btw leidt, omdat gedurende de termijnoverschrijding douanetoezicht niet mogelijk was. Als er geen sprake was van (tijdelijke) onttrekking, wilde de Hoge Raad weten of het niet voldoen aan de verplichtingen van de douaneregeling (tijdig aanbrengen) leidde tot verschuldigdheid van btw (nr. 10/01243, ECLI:NL:HR:2012:BQ6098). Het Hof van Justitie heeft in deze zaak geoordeeld dat de enkele termijnoverschrijding niet tot gevolg heeft dat er sprake is van een onttrekking die tot verschuldigdheid van btw leidt ('X', zaak C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329). Wel moet vaststaan dat de dieselmotor niet is terechtgekomen in het economisch circuit van de EU-lidstaten zonder te zijn ingeklaard. Dit laatste is een taak van de nationale rechter. Voor wat betreft het niet voldoen aan de verplichtingen (verzuim) van een douaneregeling heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat dit tot verschuldigdheid van btw leidt, tenzij de nationale rechter vaststelt dat het verzuim zonder werkelijke gevolgen voor de toepassing van de betreffende douaneregeling is gebleven. De douaneregelgeving kent hiervoor een limitatieve opsomming.

De Hoge Raad heeft naar aanleiding van het hiervóór vermelde arrest van het Hof van Justitie geoordeeld dat geen sprake is van een onttrekking, omdat de dieselmotor uiteindelijk toch is aangebracht bij het kantoor van bestemming (nr. 10/01243bis, ECLI:NL:HR:2014:3560). Volgens de Hoge Raad staat daarmee vast dat de dieselmotor niet is terechtgekomen in het economisch circuit van de EU zonder te zijn ingeklaard. Verder heeft de Hoge Raad de zaak verwezen naar het Hof Amsterdam om vast te stellen of sprake is van een verzuim 'zonder werkelijke gevolgen' in de zin van de douaneregelgeving. Het hof heeft geoordeeld dat die ondernemer niet heeft aangetoond dat het verzuim "zonder werkelijke gevolgen" is gebleven, omdat hij geen enkel inzicht heeft gegeven waarom de dieselmotor ruim twee weken na de uiterste termijn is aangebracht bij het kantoor van bestemming. Dit leidt er volgens het hof toe dat die ondernemer btw (wegens invoer) is verschuldigd (Hof Amsterdam, nr. 14/01021, ECLI:NL:GHAMS:2015:3965).

De Hoge Raad komt met het hiervóór vermelde arrest terug van zijn oordeel uit 2001 dat het niet voldoen aan formele verplichtingen die aan de douaneregeling extern douanevervoer zijn verbonden, niet kan worden aangemerkt als onttrekking die tot verschuldigdheid van btw leidt (nr. 35 960, ECLI:NL:HR:2001:AB0506). Het beginsel van de rechtszekerheid brengt overigens met zich mee dat niet met terugwerkende kracht btw kan worden nageheven. Vgl. HR, nr. 10/04489, ECLI:NL:HR:2012:BU7264.

De Hoge Raad heeft ook in een ander geval vragen gesteld aan het Hof van Justitie (nr. 12/05479, ECLI:NL:HR:2014:1323). Het betreft voedingsmiddelen die op geen enkel moment binnen de EU zijn aangebracht, zodat de douaneregeling (extern communautair douanevervoer) voor de betrokken goederen niet is beëindigd. Wel zijn documenten overgelegd die aannemelijk maken dat de goederen het douanegebied van de EU hebben verlaten. De Hoge Raad wil nu (o.a.) weten of de niet-beëindiging van de douaneregeling, waaronder de vaststelling dat de goederen niet zijn aangebracht bij het kantoor van bestemming terwijl aannemelijk is dat de goederen het douanegebied hebben verlaten, kwalificeert als een onttrekking die tot verschuldigdheid van omzetbelasting leidt. Het Hof van Justitie heeft in deze zaak geoordeeld dat sprake is van een onttrekking als de goederen die geplaatst zijn onder de douaneregeling extern communautair douanevervoer het douanegebied van de EU verlaten zonder te zijn aangebracht aan het kantoor van bestemming van doorvoer ('*B&S Global Transit Center*', zaak C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734). Volgens het Hof van Justitie is daarbij van belang dat niet de vereiste bescheiden (douanedocument(en) van officiële instanties in het bestemmingsland van de goederen) zijn overgelegd waarmee aannemelijk

leren het douanegebied van de EU hebben verlaten. De Hoge Raad heeft de hiervóór genoemde uitspraak van het Hof van Justitie bevestigd (nr. 12/05479bis, ECLI:NL:HR:2016:649). In de situatie dat goederen lagen opgeslagen in een zgn. vrije zone (behoort niet tot het grondgebied van de douane-unie) en er sprake was van een onttrekking aan het douanetoezicht binnen de vrije zone, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat er geen omzetbelasting is verschuldigd wegens invoer ('*Wallenborn Transports SA*', zaak C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417). Volgens het hof vindt deze onttrekking namelijk plaats buiten het grondgebied waar omzetbelasting wordt geheven, met als gevolg dat geen plaats van invoer kan worden aangewezen. Verder heeft het hof aangegeven dat wel sprake is van heffing van omzetbelasting wegens invoer als de goederen in het economisch circuit van de EU terecht zijn gekomen.

Bij douanevervoer is het vaak moeilijk vast te stellen waar en wanneer de onttrekking heeft plaatsgevonden. Alleen als er sprake is van een onttrekking in Nederland, is er Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. In de praktijk blijkt vaak dat over het feitelijke vervoer van de goederen en de feitelijke bestemming daarvan niets bekend is. De plaats waar de goederen aan het douaneregime zijn onttrokken, is dan moeilijk vast te stellen. Als in een dergelijk geval de goederen in Nederland onder de regeling voor douanevervoer zijn gebracht en ook in Nederland wordt vastgesteld dat die goederen aan het douanetoezicht zijn onttrokken, moet er in beginsel van worden uitgegaan dat de goederen in Nederland aan het douanetoezicht zijn onttrokken (HR, nr. 37 519, ECLI:NL:HR:2003:AF0412).

De Belastingdienst moet de betrokken ondernemer (de aangever) dan informeren over de onregelmatigheden en hem een periode van drie maanden geven om het bewijs te leveren van de plaats waar de goederen daadwerkelijk aan het douanetoezicht zijn onttrokken.

Als de Belastingdienst verzuimt de aangever te informeren over de geconstateerde onregelmatigheden en hem geen gelegenheid heeft gegeven tot het leveren van tegenbewijs, heeft de inspecteur volgens de Hoge Raad niet de bevoegdheid omzetbelasting te heffen (nr. 39 200, ECLI:NL:HR:2007:AS4097).

De verplichting om de aangever te informeren en hem de gelegenheid te geven tot het leveren van tegenbewijs geldt ook in de situatie waarin niet de aangever maar een ander wordt aangesproken om de verschuldigde btw te betalen, bijv. de chauffeur van de vrachtwagen waarmee de verdwenen goederen zijn vervoerd (HR, nr. 08/02702, ECLI:NL:HR:2009:BH4056).

Alleen als de ondernemer erin slaagt het bewijs te leveren dat de onttrekking feitelijk niet in Nederland heeft plaatsgevonden, zal heffing van Nederlandse omzetbelasting achterwege blijven. Dan zal overigens wel btw-heffing in een ander EU-land plaatsvinden. In de praktijk blijkt echter vaak dat het bewijs van de feitelijke onttrekking niet kan worden geleverd, met als gevolg dat dan in Nederland btw is verschuldigd.

Als de goederen op onregelmatige wijze aan een douaneregime worden onttrokken, zal de douane voor o.a. de verschuldigde omzetbelasting een uitnodiging tot betaling sturen. Als echter de goederen waren bestemd voor iemand die de verleggingsregeling bij invoer toepast, geldt ook in dit geval de verleggingsregeling. Zie 15.2. Zie 15.1.7 voor de heffing bij 'gewone' invoer.

Zie 18.3.2.1 voor de vraag of de wegens onttrekking van goederen aan een douaneregime verschuldigde btw als voorbelasting kan worden afgetrokken.

VOORBEELD In Rotterdam worden goederen per zeeschip aangevoerd en onmiddellijk na het binnenbrengen in Nederland opgeslagen in een douane-entrepot. Dit leidt niet tot verschuldigdheid van btw, omdat er geen sprake is van invoer.

Een deel van de goederen gaat vervolgens onder douanevervoer met een document T1 naar Duitsland. Dit document komt gezuiverd terug. Ook dit leidt niet tot verschuldigdheid van btw. Een ander deel van de goederen wordt in Rotterdam via een douaneaangifte in het vrije verkeer gebracht. Hierbij is btw verschuldigd, omdat er sprake is van invoer.

Bij controle door de douane blijkt dat een deel van de goederen in het douane-entrepot wordt vermist. Deze goederen zijn dus aan het douaneregime onttrokken. Dit wordt aangemerkt als invoer en er is btw verschuldigd. Als duidelijk is voor wie de vermiste goederen waren bestemd en deze persoon een vergunning heeft om de verleggingsregeling toe te passen, neemt hij de omzetbelasting op in zijn gewone btw-aangifte. In dezelfde aangifte kan hij deze btw als voorbelasting in aftrek brengen volgens de gewone regels.

Ten slotte wordt voor de rest van de goederen aangifte voor douanevervoer gedaan. De goederen gaan met een document T1 op weg naar Italië. Zij komen daar nooit aan bij de douane en het document T1 blijft ongezuiverd. De goederen zijn onttrokken aan een douaneregime. Er is nu btw verschuldigd als de onttrekking in Nederland heeft plaatsgevonden. Als uit nasporing blijkt dat de goederen elders aan het douaneregime zijn onttrokken, is er geen Nederlandse btw verschuldigd.

***LET OP** Het is logisch, maar het hof heeft nog eens nadrukkelijk beslist dat er van het onttrekken van goederen aan een douaneregeling alleen sprake kan zijn als goederen eerst onder een douaneregeling zijn gebracht (Hof Amsterdam, nr. 02/04343, ECLI:NL:GHAMS:2004:AS2011). Deze beslissing betrof een geval waarin een Nederlandse particulier in Zwitserland een gebruikte auto had aangeschaft en die zelf rechtstreeks naar Nederland had gereden. Het Hof Amsterdam besliste dat er geen sprake was van invoer in Nederland. De auto was bij het overschrijden van de Zwitsers-Duitse grens in de EU (in Duitsland) ingevoerd en omdat aldaar geen aangifte was gedaan en de auto dus ook niet onder een douaneregeling was gebracht, kon er geen sprake zijn van het beëindigen van een douaneregeling in Nederland.*

15.1.5.3 Invoer: intern communautair douanevervoer

Art. 10, lid 4, Wet OB

Het vervoer van goederen die zich in het vrije verkeer bevinden, zgn. communautaire goederen, kan binnen de EU vrijelijk plaatsvinden zonder douaneformaliteiten. Soms worden deze goederen van de ene EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat vervoerd via het grondgebied ervoer van Italië via Zwitserland naar Nederland). De goederen kunnen dan met toepassing van de douaneregeling intern communautair douanevervoer met een document T2 worden vervoerd. Het beëindigen van deze douaneregeling of het onttrekken van goederen aan deze regeling is geen invoer en leidt niet tot verschuldigdheid van btw als het vervoer begint en eindigt in het btw-gebied van de EU. Als bijv. goederen die zich in Nederland in het vrije verkeer bevinden onder een douaneregeling worden gebracht en vervolgens daaraan worden onttrokken, is er voor de btw geen sprake van invoer (Hof Amsterdam nr. 00/03743, ECLI:NL:GHAMS:2004:AP4203). Deze goederenbewegingen vallen onder het systeem van intracommunautaire transacties. Zie 14.1 en 16.1.

15.1.6 Invoer: bevoorrading van vervoermiddelen vanuit entrepot

Art. 18, lid 1, onderdeel d., Wet OB; art. 24a Uitv.besl. OB; art. 17a Uitv.besch. OB

Vervoermiddelen die Nederland verlaten, zoals vliegtuigen en schepen, worden meestal *vanuit een douane-entrepot* bevoorraad. De daarin opgeslagen goederen zijn nog niet ingevoerd; zij bevinden zich onder een douaneregime. Zie 15.1.5. De bevoorrading van vervoermiddelen in Nederland met goederen die niet in het vrije verkeer van de EU zijn, geldt douanetechnisch als wederuitvoer; voor de heffing van btw is er echter sprake van invoer.

Deze invoer is belast met 0% als het gaat om goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading van uitgaande zeeschepen en bepaalde vliegtuigen. Zie 11.2.4.

Als de goederen zijn bestemd voor een ondernemer of een bepaald lichaam, is de zgn. verleggingsregeling van toepassing. Zie 15.2.3.

Als de goederen *niet* zijn bestemd voor een ondernemer of een bepaald lichaam, moet degene voor wie de goederen zijn bestemd douaneaangifte doen voor het in het vrije verkeer brengen. Zie 15.1.2.3. Hiervoor gelden de gewone regels. Er is echter alleen btw verschuldigd. De douane geeft slechts toestemming tot lading van de goederen in het vervoermiddel als wordt aangetoond dat er aangifte is gedaan.

Onder bevoorrading wordt alleen begrepen de levering van minerale oliën (voor voortdrijving en smering) en proviand (levensmiddelen, drank, tabak).

***LET OP** Voorgaande regeling wordt in de praktijk voorlopig alleen toegepast bij bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen van particulieren. Voor alle andere schepen en luchtvaartuigen wordt een regeling toegepast die inhoudt dat bevoorrading uit entrepot voor de btw als doorvoer (invoer onmiddellijk gevolgd door uitvoer) wordt aangemerkt, zodat met toepassing van het nultarief heffing van btw achterwege blijft. Zie 11.3.2.*

15.1.7 Invoer: wijze van heffing

Artt. 22, 22a en 23 Wet OB

De wegens invoer verschuldigde btw wordt op dezelfde wijze geheven als de rechten bij invoer. Als de goederen via een douaneaangifte in het vrije verkeer worden gebracht (eventueel na beëindiging van een douaneregime), moeten de rechten bij invoer worden betaald. Daarvoor geeft de douane een *uitnodiging tot betaling*. Hierop wordt ook de verschuldigde btw vermeld. Deze btw moet worden betaald door degene die de aangifte heeft gedaan. Zie 15.1.2.3.

Het voorgaande geldt op overeenkomstige wijze als er btw is verschuldigd omdat goederen aan een douaneregime worden onttrokken. In veel gevallen wordt de bij invoer verschuldigde btw echter niet geheven via een uitnodiging tot betaling, maar wordt de heffing ervan *verlegd* naar de gewone periodieke aangifte btw van de importeur. Dit geldt ook bij onttrekking aan een douaneregime als degene voor wie de goederen waren bestemd de verleggingsregeling mag toepassen. Zie 15.2. Bij toepassing van de verleggingsregeling moet verder de gewone douaneprocedure worden gevolgd.

Zie 15.1.17 voor bezwaar en beroep.

15.1.7.1 Invoer: goederen uit bijzondere gebieden

Voor goederen die uit de gebieden komen die wel tot het douanegebied maar niet tot het btw-gebied van de EU behoren, gelden bij het in Nederland brengen dezelfde douaneformaliteiten als voor het in het vrije verkeer brengen van goederen. Zie 15.1.4.

Op deze goederen kan het douaneregime worden toegepast dat van toepassing zou zijn als de goederen van buiten het douanegebied zouden komen (bijv. tijdelijke invoer). Zie 15.1.5.

Het beëindigen van dan wel het in Nederland onttrekken van goederen aan de douaneregeling intern communautair douanevervoer is geen invoer. Zie 15.1.5.3. Dit geldt ook als het goederen betreft uit de in dit punt bedoelde bijzondere gebieden en deze goederen bij binnenkomst in het btw-gebied van een andere EU-lidstaat onder de regeling intern communautair douanevervoer zijn gebracht.

15.1.7.2 Invoer: aftrek voorbelasting

De bij invoer verschuldigde btw kan als voorbelasting worden afgetrokken door degene voor wie de goederen zijn bestemd (de importeur). Dit geldt zowel wanneer de btw wordt voldaan via een uitnodiging tot betaling als in het geval dat de verleggingsregeling van toepassing is. Voor de aftrek is niet vereist dat de invoer-btw daadwerkelijk is betaald. Voldoende is dat zij verschuldigd is geworden (HvJ EU, *'Véleclair'*, zaak C-414/10, ECLI:EU:C:2012:183). Zie 18.3.2.

15.1.8 Invoer: goederen bestemd voor andere lidstaten van de EU; (beperkt) fiscaal vertegenwoordiger

Goederen die van buiten de EU Nederland binnenkomen, maar bestemd zijn voor een van de andere lidstaten van de EU, kunnen in ingegeven. Dit zal een ondernemer bijv. doen als hij goederen in Nederland brengt of in Nederland in entrepot heeft liggen en hij verwacht dat de douanerechten en/of de landbouwheffing van die goederen op korte termijn zullen stijgen. Om die verwachte stijging voor te zijn, zal hij dan een douaneaangifte doen voor het in het vrije verkeer brengen. Hij moet dan de verschuldigde rechten bij invoer en de btw betalen.

Ondernemers die in Nederland wonen of zijn gevestigd of hier over een vaste inrichting beschikken, kunnen het financieren van de bij invoer te betalen btw – die later in de omzetbelastingaangifte in aftrek kan worden gebracht – vermijden door gebruik te maken van de zgn. verleggingsregeling bij invoer. Zie 15.2.

Ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd, kunnen de verleggingsregeling vaak niet toepassen. Om voor de in het buitenland gevestigde ondernemers te voorkomen dat zij direct bij de invoer btw moeten betalen, bestaat de mogelijkheid in Nederland een *fiscaal vertegenwoordiger* in te schakelen. Een fiscaal vertegenwoordiger mag op verzoek en, als verder aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan, op naam van de buitenlandse ondernemer of op eigen naam goederen invoeren met toepassing van de verleggingsregeling. Zie 5.5.3. Meestal zal dan gebruik worden gemaakt van de diensten van een *beperkt* fiscaal vertegenwoordiger. Deze verzorgt ook de aangifte btw en de Opgaaf ICP in verband met de overbrenging van de goederen naar de andere EU-lidstaat. Zie 5.5.5. Veel douane-expediteurs treden als zodanig op.

15.1.9 Invoer: bedrag waarover btw moet worden betaald; douanewaarde

Art. 19 Wet OB

Voor goederen die worden ingevoerd wordt de btw geheven over de *douanewaarde*. De douanewaarde wordt in de meeste gevallen bepaald aan de hand van de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Dit is de werkelijk voor die goederen te betalen prijs die in rekening wordt gebracht aan degene voor wie de goederen zijn bestemd. Dat is degene die de goederen zelf invoert of laat invoeren.

Als er geen transactiewaarde voor die goederen is, bijv. omdat de goederen door de importeur worden gehuurd, wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van achtereenvolgens:

- de transactiewaarde van identieke goederen;
- de transactiewaarde van soortgelijke goederen;
- de terugrekenmethode (retrograde methode);

de berekende waarde (kostprijs plusmethode); of

- redelijke middelen (globale methode).

15.1.9.1 Invoer: de douanewaarde

De volgende bedragen moeten voor de berekening van de bij invoer verschuldigde btw in de douanewaarde worden begrepen:

a. de rechten bij invoer (douanerechten, heffingen van gelijke werking, landbouwheffingen), *belastingen* (bijv. accijns) en *heffingen*. De btw zelf behoort daar niet toe. Als accijnsgoederen voor de heffing van de btw worden ingevoerd, maar er voor de heffing van de accijns geen sprake is van invoeren er dus geen accijns wegens invoer is verschuldigd, kan geen accijns in de douanewaarde worden begrepen. Hetzelfde geldt voor de bijzondere verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken;

b. de *bijkomende kosten*, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering tot de plaats van bestemming. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het begrip 'kosten van vervoer' ruim moet worden uitgelegd en dat daaronder valt het door de expediteur aan de importeur in rekening gebrachte bedrag dat overeenkomt met de kosten van die expediteur in verband met zijn organisatie van het vervoer van de ingevoerde goederen alsmede zijn winstopslag (nr. 14/02770bis, ECLI:NL:HR:2017:2001).

Als *plaats van bestemming* wordt de plaats aangemerkt waarheen degene voor wie de goederen zijn bestemd, ze overgebracht wenst te zien. Dit moet blijken uit de gegevens die op het moment van invoer bekend zijn. Meestal is dat de plaats waar hij woont of is gevestigd, maar hij kan ook een andere plaats opgeven. Het maakt niet uit of de plaats van bestemming in Nederland ligt dan wel in een andere EU-lidstaat.

Als bij het doen van de invoeraangifte geen plaats van bestemming kan worden aangewezen, bijv. omdat er nog geen definitieve plaats van bestemming bekend is, geldt als plaats van bestemming de plaats waar de eerste overlading gebeurt. Als de definitieve plaats van bestemming niet bekend is, maar bij de lossing van het binnenkomend vervoermiddel vaststaat dat de goederen na lossing naar een verdeelcentrum zullen worden gebracht, kan dat verdeelcentrum als plaats van bestemming worden aangemerkt.

Aangezien bij postzendingen de afzender de vervoerskosten moet voldoen, kan bij de inklaring van dergelijke zendingen steeds worden aangenomen dat die kosten zijn begrepen in het eindbedrag van de aan de geadresseerde gerichte factuur, dus ook als dit niet uitdrukkelijk uit die factuur zou blijken.

IFTOPDegene die de diensten verricht waarvoor de onder b. hiervóór bedoelde kosten worden berekend, kan daarop het nultarief toepassen. Zie 11.3.3. Deze diensten worden dus alleen via de douanewaarde daadwerkelijk in de heffing van btw betrokken.

15.1.10 Informatiedragers voor gegevensverwerkende apparatuur

Onder 'informatiedrager' wordt elk medium verstaan waarop gegevens of instructies in zodanige vorm zijn vastgelegd dat ze in gegevensverwerkende apparatuur kunnen worden gebruikt. Voorbeelden van informatiedragers zijn USB-sticks, harddisks, laserdisks, cd-roms, elektronisch bandmateriaal, geïntegreerde schakelingen, halfgeleiders e.d.

Gegevens en/of instructies zijn alle vormen van bronnen met programmatuur of software, zoals gebruikers- en/of besturingssoftware en standaard- en niet-standaardsoftware. Hieronder kunnen ook worden begrepen geluids- en beeldopnamen of muziek- en filmopnamen. De gegevens en/of instructies moeten geschikt zijn voor verwerking in automatisch gegevensverwerkende apparatuur.
Bij de invoer van hiervóór bedoelde informatiedragers wordt voor het berekenen van de btw onderscheid gemaakt tussen informatiedragers waarop *standaardsoftware* is aangebracht en informatiedragers met *specifieke software*. Met betrekking tot standaardsoftware wordt de douanewaarde voor de btw op dezelfde wijze berekend als voor de douanerechten. Dit betekent dat bij invoer van standaardsoftware btw is verschuldigd over zowel de kosten van de drager als over de kosten van de daarop aangebrachte software. Bij de verstrekking van specifieke software van buiten de EU wordt geen levering onderkend, zodat er ook geen sprake kan zijn van invoer van goederen. Wel zal er dan vaak sprake zijn van een dienst.
Zie 15.1.10.1

15.1.10.1 Overdracht software

Bij het betrekken van software van buiten de EU kan het zijn dat er aan de afnemer een dienst wordt verleend, bestaande uit de overdracht van rechten of informatieverschaffing. Als deze dienst in Nederland wordt verricht, is er btw verschuldigd.
Van dienstverlening is sprake:

- als bij de invoer van standaardsoftware ook het copyright wordt overgedragen. Bij standaardsoftware gaat het om voortgebrachte goederen die voor alle klanten vrij beschikbaar zijn en die zelfstandig kunnen worden gebruikt om dezelfde toepassingen of functies uit te voeren (bijv. software voor personal computers en computerspelletjes);
- bij de overdracht van specifieke, in opdracht van de gebruiker aangepaste software (HR., nr. 37.859, ECLI:NL:HR

15.1.11 Invoer: tarief

Art. 20 Wet OB

Bij de invoer van goederen gelden de volgende drie tarieven:

a. het algemene tarief van 21%;
b. het 9% tarief voor de invoer van de in Tabel I, onderdeel a. genoemde goederen. Zie hfst. 10;
c. het nultarief voor de invoer van goederen die zijn genoemd in Tabel II, posten a-3, a-4 en a-5 (zeeschepen, vliegtuigen, goederen voor de bevoorrading van zeeschepen en vliegtuigen en goud bestemd voor centrale banken), voor de invoer van vis, de invoer van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net, de invoer van gas dat van een gastransportschip in een aardgassysteem of een upstreampijpleidingnet wordt ingebracht, de invoer van warmte en koude via warmte- of koudenetten en de invoer van elektriciteit. Zie 9.1.2 en 11.2.1

15.1.12 Invoer: vrijstellingen

Art. 21 Wet OB

Bij de invoer van goederen kan een vrijstelling van btw van toepassing zijn. Er zijn in totaal vier verschillende situaties waarin zo'n vrijstelling aan de orde komt, te weten bij de invoer van goederen:

a. waarvoor aanspraak op vrijstelling van *douanerechten* bestaat. Zie 15.1.13;
b. die afkomstig zijn uit een van de bijzondere gebieden van enkele EU-lidstaten en waarvoor, zo deze goederen afkomstig zouden zijn van buiten de EU, aanspraak op vrijstelling van invoerrecht zou bestaan. Zie 15.1.14;
c. waarvan de *levering in Nederland* in elk geval is *vrijgesteld*. Zie 15.1.15;
d. die worden vervoerd naar een andere EU-lidstaat, mits degene die de goederen invoert met betrekking tot deze goederen een *intracommunautaire levering* verricht waarop het *nultarief* van Tabel II, post a-6 van toepassing is. Zie 15.1.16.

Bij *tijdelijke invoer* van goederen is er in veel gevallen ook geen btw verschuldigd. Als deze goederen onder de douaneregeling tijdelijke invoer worden gebracht met volledige vrijstelling van rechten bij invoer (een douaneregime), is er voor de omzetbelasting geen sprake van invoer en hoeft er dus geen btw te worden betaald. Zie 15.1.5

15.1.13 Invoer: vrijstelling voor douanerechten en omzetbelasting

Artt. 21, onderdeel a., 21a en 21b Wet OB

Als er bij de definitieve invoer van goederen voor de douanerechten aanspraak kan worden gemaakt op een vrijstelling, bestaat er vaak ook een vrijstelling voor de btw.
De vrijstellingen voor de douanerechten zijn geregeld in de Verordening nr. 1186/2009/EEG (Vo) en in het Douanewetboek van de Unie (DWU). Deze vrijstellingen zijn in Afdeling 7.2 van de Algemene douaneregeling (Adr) in de meeste gevallen ook op de omzetbelasting van toepassing verklaard. Hierna volgt een korte aanduiding van de vrijstellingen, onder verwijzing naar het (de) desbetreffende artikel(en) van de Vo of de Adr:

- verhuisboedels (artt. 3 t/m 11 Vo)
- uitzetten en huwelijksgeschenken (artt. 12 t/m 16 Vo);
- geërfde goederen (artt. 17 t/m 20 Vo);
- goederen voor scholieren en studenten (artt. 21 en 22 Vo);

igen met een te verwaarlozen waarde (niet meer dan € 22) (artt. 23 en 24 Vo). Zie Let op hierna;

- kleine zendingen tussen particulieren (niet meer dan € 45) (artt. 25 t/m 27 Vo);
- kapitaalgoederen en uitrusting bij verlegging van bedrijfsactiviteiten (artt. 28 t/m 34 Vo);
- reizigersvrijstelling. Deze vrijstelling geldt voor goederen die reizigers in hun persoonlijke bagage meenemen wanneer zij in Nederland (terug)komen. De waarde van die goederen mag voor reizigers door de lucht of over zee niet meer bedragen dan € 430. Voor reizigers over land en in de particuliere plezierluchtvaart en plezierzeevaart is de vrijstelling beperkt tot € 300 (in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving wordt overigens niet gesproken over een maximumbedrag voor reizigers over land. Dit in verband met het feit dat Nederland geen landgrens heeft met een niet-EU-lidstaat) (art. 41 Vo);
- goederen van opvoedkundige, wetenschappelijke of culturele aard en wetenschappelijke instrumenten en appara
  Vo);
- proefdieren; biologische en chemische stoffen (art. 53 Vo);
- therapeutische stoffen en testsera (artt. 54 t/m 56 Vo);
- instrumenten en apparaten voor medisch onderzoek, medische diagnose en medische behandelingen (artt. 57 e
- referentiestoffen voor geneesmiddelen (art. 59 Vo);
- farmaceutische producten voor sportevenementen (art. 60 Vo);
- goederen voor liefdadigheidsinstellingen (artt. 61 t/m 65 Vo);
- goederen voor gehandicapten (artt. 66 t/m 73 Vo);
- goederen voor slachtoffers van rampen (artt. 74 t/m 80 Vo);
- onderscheidingen en beloningen, geschenken bij internationale betrekkingen, goederen voor staatshoofden (artt.
  monsters en stalen met onbeduidende waarde (art. 86 Vo);
- drukwerk en voorwerpen voor reclamedoeleinden (artt. 87 t/m 89 Vo);
- goederen ge- of verbruikt bij tentoonstellingen (artt. 90 t/m 94 Vo);
- goederen die worden onderzocht, geanalyseerd of beproefd (artt. 95 t/m 101 Vo);
- zendingen voor instellingen ter bescherming van auteursrechten en industriële eigendom (art. 102 Vo);
- toeristisch documentatiemateriaal (art. 103 Vo);
  diverse bescheiden en voorwerpen zonder handelswaarde (art. 104 Vo);
- stuwmateriaal (art. 105 Vo);
- strooisel, fourage e.d. voor dieren tijdens transport (art. 106 Vo);
- brandstoffen en smeermiddelen in motorvoertuigen te land en containers (artt. 107 t/m 111 Vo);
- goederen voor oorlogskerkhoven (art. 112 Vo);
- lijkkisten, lijkurnen en grafornamenten (art. 113 Vo);
- terugkerende goederen (art. 7:28 Adr). De rechter heeft beslist dat de vrijstelling alleen geldt als op de goederen
  terugkeren nog Nederlandse btw drukt (Rb. Haarlem, nr. 05/4593, ECLI:NL:RBHAA:2007:BA0156). Degene die zich beroept op deze vrijstelling bij invoer moet dus aantonen dat op de goederen nog Nederlandse btw drukt. De eigenaar van een pleziervaartuig kan bij de douane een btw-verklaring voor een pleziervaartuig vragen. Hiermee kan hij bij invoer aantonen dat het pleziervaartuig (eerder) uit het vrije verkeer van het douanegebied van de Europese Unie is uitgevoerd, en hij geen belastingen bij uitvoer heeft teruggekregen;
- provisie, scheepsbehoeften, brandstoffen en smeermiddelen in schepen en vliegtuigen (art. 7:16 Adr);
- diplomatieke en consulaire goederen voor persoonlijk en officieel gebruik (artt. 7:8 t/m 7:12 Adr);
- goederen voor internationale organisaties (art. 7:13 Adr);
- auto's voor personeel van internationale organisaties (art. 7:14 Adr);
- gronduitrusting luchtvaartondernemingen (art. 7:15 Adr).

LET OP Bij de invoer van goederen met een te verwaarlozen waarde (niet meer dan € 22) geldt een vrijstelling voor de btw. Zie hiervóór. Een in Nederland gevestigde ondernemer, die aan Nederlandse particulieren zgn. verzamelkaarten leverde voor een bedrag van niet meer dan € 22, wenste gebruik te maken van die vrijstelling. Daarom werden de verzamelkaarten vanuit Nederland eerst naar Zwitserland (een niet-EU-lidstaat) gebracht en vervolgens weer terug naar Nederland. Omdat de Nederlandse leverancier op het moment van de invoer echter nog eigenaar was van de kaarten – ze waren nog niet aan de afnemers geleverd – besliste het Hof Amsterdam dat de kaarten bij invoer voor die leverancier waren bestemd (nr. 02/6250, ECLI:NL:GHAMS:2005:AT5422). Deze leverancier was aangewezen voor toepassing van de verleggingsregeling. Zie 15.2. Hij moest de bij invoer verschuldigde btw over alle zendingen samen daarom in zijn btw-aangifte opnemen. Deze btw kan op diezelfde aangifte in aftrek worden gebracht. De daaropvolgende levering in Nederland is belast met btw. Deze zgn. U-bochtconstructie via Zwitserland leverde dus geen btw-vrijstelling op.

Een ander geval betrof een situatie waarbij in een distributiecentrum in Zwitserland o.a. cd's klaar werden gemaakt voor verzending aan klanten van een in Nederland gevestigde ondernemer. De cd's e.d. zijn vanuit Zwitserland niet rechtstreeks aan die klanten verzonden, maar eerst samen als een zgn. groepagezending ingevoerd en naar een distributiecentrum in Nederland gebracht. Van daaruit zijn de cd's e.d. bij de individuele klanten bezorgd. Het Hof van Justitie heeft in deze situatie beslist dat de vrijstelling voor zendingen met geringe waarde van toepassing is, mits elk pakket(je) in de groepagezending individueel is geadresseerd aan een ontvanger die zich binnen de EU bevindt ('Har Vaessen Douane Service', zaak C-7/08, ECLI:EU:C:2009:417).

15.1.13.1 Vrijstelling bij invoer: formele vereisten

Voor een vrijstelling bij invoer is vaak een vergunning nodig die *vóór de invoer* moet zijn verkregen. Als een schriftelijke vergunning vereist is, moet deze worden aangevraagd bij een Douanepost of een Douanedistrict. De inspecteur beslist op het verzoek bij beschikking waartegen zo nodig bezwaar kan worden gemaakt. Zie 15.1.17. In de vergunning neemt de inspecteur voorwaarden en bepalingen op die moeten worden nagekomen. Als die voorwaarden niet worden nagekomen, wordt het risico gelopen dat de vrijstelling vervalt en dat alsnog belasting moet worden betaald. Als geen vergunning is vereist of als een mondelinge aanvraag voldoende is en de douaneambtenaren de vrijstelling weigeren, kan de inspecteur schriftelijk worden verzocht alsnog vrijstelling te verlenen. Op dit verzoek beslist de inspecteur bij beschikking.

LET OP: Vrijstellingen bij invoer gelden ook bij toepassing van de verleggingsregeling. Zie 15.2.6.

15.1.13.2 Invoer: Passieve veredeling

Goederen die worden uitgevoerd om een bewerking te ondergaan in een land dat niet tot de EU behoort, kunnen onder de regeling passieve veredeling worden gebracht. Zie 15.1.2.2. De gehele of gedeeltelijke vrijstelling van rechten bij de wederinvoer is voor de omzetbelasting van overeenkomstige toepassing bij het in het vrije verkeer brengen van goederen die onder de douaneregeling passieve veredeling tijdelijk zijn uitgevoerd uit Nederland.

15.1.13.3 Invoer: vrijstelling niet altijd nodig

Als de bij invoer te betalen btw niet kan worden afgetrokken, is een vrijstellingsvergunning voordelig. Als echter de bij invoer verschuldigde btw wel in aftrek kan worden gebracht, is het niet zinvol een vrijstellingsvergunning aan te vragen. Als een ondernemer geen vrijstelling voor de omzetbelasting wil, kan wel een vrijstelling voor de rechten bij invoer worden gevraagd.

15.1.14 Invoer: vrijstelling voor goederen afkomstig uit bijzondere gebieden van de EU

Art. 21, onderdeel b., Wet OB

Het in Nederland brengen van goederen uit bepaalde gebieden die voor de douanewetgeving tot het grondgebied van de EU behoren maar voor de btw niet, wordt voor de heffing van btw als invoer aangemerkt. Zie 15.1.4.

Omdat goederen afkomstig uit de bijzondere gebieden zich voor de heffing van de douanerechten al in het vrije verkeer van de EU bevinden, komen heffing en een eventuele vrijstelling van douanerechten bij dergelijke goederen niet aan de orde. Voor de heffing van btw wegens de invoer van goederen uit de bijzondere gebieden van de EU is er echter een vrijstelling voor de gevallen waarin aanspraak op een vrijstelling van douanerechten zou bestaan als de goederen van buiten de EU zouden zijn ingevoerd. Kort samengevat houdt het voorgaande in dat de vrijstellingen die in 15.1.13 zijn genoemd voor de omzetbelasting ook van toepassing zijn verklaard op de invoer van goederen uit de bijzondere gebieden van enkele EU-lidstaten.

15.1.15 Invoer: vrijstelling als levering in Nederland is vrijgesteld

Art. 21, onderdeel c., Wet OB

De levering in Nederland van sommige goederen is *altijd* vrijgesteld. Als deze goederen worden ingevoerd, kan ook een beroep op de vrijstelling worden gedaan. Het gaat om:

- munten die in enig land wettig betaalmiddel zijn. Zie 12.8.1
- menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk. Zie 12.17
- beleggingsgoud. Zie 11.5.1

Tandprothesen

De vraag of de invoer van tandprothesen is vrijgesteld, heeft de Hoge Raad voorgelegd aan het Hof van Justitie (nr. 10/04006, ECLI:NL:HR:2013:BW0961). De Hoge Raad wilde met name weten hoe de voorwaarde moet worden uitgelegd in art. 21, onderdeel c., Wet OB (gelezen in samenhang met art. 143 BTW-Richtlijn) dat de levering door een ondernemer in Nederland *in elk geval* is vrijgesteld. Vgl. 14.1.7. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de invoer van tandprothesen is vrijgesteld als de binnenlandse levering van tandprothesen in het land van bestemming (Nederland) is vrijgesteld (*VDP Dental Laboratory e.a.*, gevoegde zaken C-144/13, C-154/13 en C-160/13, ECLI:EU:C:2015:116). In Nederland geldt voor de vrijstelling van tandprothesen de voorwaarde dat de tandprothesen worden geleverd *door* tandartsen of tandtechnici. Zie 12.6.6. Volgens het hof geldt hiermee de vrijstelling voor de invoer van tandprothesen ook alleen als deze worden geleverd door tandartsen of tandtechnici. Voor de vrijstelling voor de invoer van tandprothesen geldt dus niet de aanvullende voorwaarde dat de tandprothesen moeten zijn geleverd *aan* een tandarts of tandtechnicus. Het hof heeft bovendien geoordeeld dat het voor de vrijstelling niet uitmaakt of de tandprothesen afkomstig zijn uit een EU-lidstaat waarin de levering van tandprothesen niet is vrijgesteld vanwege een overgangsregeling. De Hoge Raad heeft in navolging van het hiervóór genoemde arrest van het Hof van Justitie geoordeeld dat de door de ondernemer ingevoerde tandprothesen zijn vrijgesteld van btw, omdat de tandprothesen aan de ondernemer waren geleverd door een tandarts of tandtechnicus (nr. 10/04808, ECLI:NL:HR:2016:487).

15.1.16 Invoer: vrijstelling wegens opvolgende intracommunautaire levering

Art. 21, onderdeel d., Wet OB; art. 16b Uitv.besch. OB

Goederen die van buiten de EU Nederland binnenkomen en bestemd zijn voor een andere EU-lidstaat, kunnen in Nederland onder een douaneregime worden gebracht en in de andere EU-lidstaat ten invoer worden aangegeven. Vaak bestaat echter de wens de goederen al in Nederland ten invoer aan te geven, bijv. om een stijging van invoerrechten voor te zijn.

Voor de bij de invoer verschuldigde btw kan dan een vrijstelling worden verkregen als met deze goederen een intracommunautaire levering wordt verricht waarvoor het nultarief van post a-6 van Tabel II geldt. Zie 11.2.6

LET OP Bij de invoer en de daaropvolgende intracommunautaire levering kan ook een beperkt fiscaal vertegenwoordiger worden ingeschakeld. Dit is veel eenvoudiger en het resultaat is hetzelfde. Zie 15.1.8.

15.1.16.1 Invoer: voorwaarden voor vrijstelling

Voor de vrijstelling is een vergunning van de inspecteur vereist. Daartoe kan bij het doen van de aangifte ten invoer een verzoek worden gedaan tot verkrijging van de vrijstellingsvergunning als bedoeld in art. 21, onderdeel d., Wet OB. Daarbij moet aan de inspecteur de volgende informatie worden verstrekt:

- het aan de importeur of aan zijn fiscaal vertegenwoordiger verstrekte Nederlandse btw-identificatienummer;
- het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer die de goederen intracommunautair afneemt in een ande geregistreerd of bij het overbrengen van eigen goederen het btw-identificatienummer waaronder de importeur zelf in de EU-lidstaat van aankomst van het vervoer is geregistreerd;
- op verzoek van de inspecteur het bewijs dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit Nederland (de EU- te vervoeren naar een andere EU-lidstaat. Hier geldt de vrije bewijsleer, hetgeen betekent dat het bewijs op alle mogelijke manieren mag worden geleverd, bijv. door een kopie van een vrachtbrief, een polis vervoersverzekering of een ondertekend koopcontract te overleggen.

Voor de belasting waarvoor vrijstelling wordt verleend, moet zekerheid worden gesteld voordat de invoerdocumenten worden afgegeven. De vrijstelling kan ook bij wijze van teruggaaf worden verleend.

Op de aangifte ten invoer moet het btw-identificatienummer van de afnemer in de andere EU-lidstaat worden vermeld. Verder moet voor de toepassing van de vrijstelling worden aangetoond dat ter zake van de daaropvolgende intracommunautaire levering:

- aangifte is gedaan. Zie [illegible]
- een factuur is uitgereikt die voldoet aan de eisen. Zie [illegible]
- een Opgaaf ICP is gedaan van de intracommunautaire levering. Zie [illegible]
- uit boeken en bescheiden de juistheid van het nultarief blijkt. Zie [illegible]

De advocaat-generaal (A-G) bij het Hof van Justitie heeft in een Oostenrijkse zaak geconcludeerd dat de btw-vrijstelling bij invoer ten aanzien van de aangever niet kan worden geweigerd als alleen de afnemer van de goederen wist of had moeten weten dat hij met de intracommunautaire overbrenging deelneemt aan een handeling die deel uitmaakt van btw-fraude ('*VETSCH Int. Transporte GmbH*', zaak C-531/17, ECLI:EU:C:2018:677).

De aangever betrof een ondernemer die de btw-vrijstelling bij invoer toepaste omdat hij namens zijn opdrachtgevers in Bulgarije goederen invoerde uit Zwitserland en in Oostenrijk in het vrije verkeer bracht. De toepassing van de btw-vrijstelling werd echter door de Oostenrijkse fiscus teruggedraaid omdat was gebleken dat zijn opdrachtgevers met die goederen btw-fraude pleegden in Bulgarije. Volgens de A-G mag de aangever echter niet worden benadeeld door btw-fraude in de volgende schakel, waarvan hij geen weet had en ook geen weet had moeten hebben. Bovendien vindt de A-G het van belang dat de fraude zich afspeelde in een andere lidstaat (Bulgarije) dan de lidstaat die de btw had geheven (Oostenrijk). Bij de publicatie van deze Almanak had het Hof van Justitie ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Het Hof van Justitie heeft in een andere zaak geoordeeld dat de btw-vrijstelling bij invoer ten aanzien van de aangever niet kan worden geweigerd, tenzij op basis van objectieve gegevens wordt vastgesteld dat de aangever wist of had moeten weten dat de leveringen na de invoer deel uitmaakten van fraude en hij niet alle maatregelen heeft getroffen die hem ter beschikking stonden om die fraude te voorkomen ('*Milan Božičević Ježovnik*', zaak C528/17, ECLI:EU:C:2018:868).

15.1.17 Invoer: bezwaar en beroep

Art. 22, lid 1, Wet OB

Als de zgn. verleggingsregeling bij invoer van toepassing is (zie 15.2), gelden met betrekking tot bezwaar en beroep dezelfde regels als voor de binnenlandse leveringen en diensten. Zie hfst. 34.

Als de verleggingsregeling niet van toepassing is, gelden voor de heffing van de btw bij invoer dezelfde regels als voor de rechten bij invoer.

Voor de verschuldigde rechten bij invoer en de btw stelt de inspecteur een uitnodiging tot betaling vast. Tegen deze uitnodiging kan een bezwaarschrift worden ingediend. Formeel wordt voor elk recht bij invoer afzonderlijk een uitnodiging tot betaling vastgesteld. Deze uitnodigingen kunnen echter wel op één aanslagbiljet worden verenigd of vermeld. Ook tegen beslissingen die de inspecteur neemt op grond van de wettelijke bepalingen inzake de rechten bij invoer (beschikkingen) is bezwaar mogelijk (bijv. tegen een afwijzende beschikking op een verzoek om vrijstelling bij invoer).

Voor deze bezwaarschriften geldt op vergelijkbare wijze hetzelfde als voor bezwaarschriften tegen naheffingsaanslagen enz. Zie 34.2

***LET OP**: Als de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift ongebruikt is verlopen, adviseren wij een verzoek te doen om teruggaaf van btw. Zie 15.1.18. De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift is beperkt (zes weken); voor het indienen van een verzoek om teruggaaf geldt een aanmerkelijk langere termijn (ten minste drie maanden). Zie 15.1.18.1, slot.*

15.1.17.1 Invoer: beroep

Tegen de uitspraak op het bezwaarschrift die de inspecteur van de Douane doet, kan beroep worden ingesteld bij de douanekamer van de Rechtbank Haarlem. Deze douanekamer behandelt alle beroepszaken betreffende btw bij invoer, douanerechten en accijnzen bij invoer. Voor de beroepsprocedure geldt verder hetzelfde als bij beroep tegen een uitspraak op bezwaarschrift gedaan door de inspecteur van de omzetbelasting. Zie 34.3.

15.1.18 Invoer: teruggaaf van omzetbelasting

Art. 22, leden 2 en 3, Wet OB

In bepaalde gevallen kan de btw die bij invoer is betaald bij afzonderlijk verzoek worden teruggevraagd. Het gaat hierbij om dezelfde situaties als die waarin douanerechten kunnen worden teruggevraagd. Als de btw al als voorbelasting is afgetrokken, is het in aftrek gebrachte bedrag weer als btw verschuldigd. Een verzoek om teruggaaf heeft dan weinig zin.

Als de teruggevraagde btw nog niet als voorbelasting is afgetrokken, vervalt het recht op aftrek voor zover de bij invoer betaalde btw wordt teruggegeven. Het verzoek om teruggaaf is wel zinvol voor degene die de btw die bij invoer is betaald niet (geheel) als voorbelasting kan aftrekken (bijv. particulieren en vrijgestelde ondernemers).

In de volgende gevallen kan de bij invoer geheven btw worden teruggevraagd.

a. Het blijkt dat de btw wettelijk niet was verschuldigd. Dit kan zich o.a. voordoen als een verkeerd tarief is toegepast, een rekenfout is gemaakt, een korting op de koopprijs werd verleend of de goederen teloor zijn gegaan voordat zij ter beschikking van de aangever zijn gesteld. Ook als ten onrechte is nagevorderd, kan de btw worden teruggevraagd.

b. De douaneaangifte wordt ongeldig gemaakt. De goederen zijn bijv. bij vergissing ten invoer tot verbruik aangegeven in plaats van dat zij onder een andere douaneregeling zijn gebracht of om een vrijstelling is verzocht.

c. De goederen zijn door de importeur geweigerd, omdat zij al vóór de aanvaarding van de aangifte gebreken vertonen of niet in overeenstemming zijn met de bepalingen van het contract op grond waarvan zij zijn ingevoerd, dan wel omdat de goederen zijn beschadigd voor het moment van vrijgave.

d. De goederen bevinden zich in een bijzondere situatie die wordt veroorzaakt door omstandigheden waar de aangever niets aan kon doen en waarin het onredelijk zou zijn de betaalde btw niet terug te geven. Hiervan kan o.a. sprake zijn in de volgende gevallen:
- de goederen zijn bij vergissing in het vrije verkeer gebracht;
- de goederen zijn bij vergissing geleverd aan een geadresseerde zonder dat deze de goederen had besteld
- de goederen zijn bij vergissing besteld door de importeur;
- de goederen blijken niet te voldoen aan bijv. milieueisen of veiligheidsvoorschriften en kunnen daardoor niet doel worden gebruikt;
- een aangevraagde vrijstellingsvergunning wordt buiten de schuld van belanghebbende toch niet verleend;
- de goederen worden geleverd na de bindende leveringstermijn en daarom door de afnemer geweigerd;
- onverkochte goederen worden geleverd aan liefdadigheidsinstellingen.

15.1.18.1 Verzoek om teruggaaf

Het verzoek om teruggaaf moet worden ingediend bij het Douanedistrict waar de btw is geheven. Het verzoek kan worden gedaan op een bij de douane verkrijgbaar modelformulier of per brief. Hierbij moet exemplaar nr. 8 van de desbetreffende aangifte ten invoer worden overgelegd.

Zoals in 15.1.18 is opgemerkt, kan bij invoer betaalde btw worden teruggevraagd die in een aantal gevallen aanvankelijk als voorbelasting aftrekbaar was. Om nu te voorkomen dat er abusievelijk te veel btw in aftrek wordt gebracht, zal de douane pas teruggaaf verlenen als deze beschikt over een ondertekende en gedagtekende verklaring van de ondernemer voor wie de goederen zijn bestemd. Daarin moet worden verklaard dat de teruggevraagde btw niet in aftrek is of zal worden gebracht, of dat de inmiddels in aftrek gebrachte btw zal worden terugbetaald.

Als de aangifte ten invoer is gedaan door een douane-expediteur, moet bij een verzoek om teruggaaf ook een ondertekende en gedagtekende verklaring van de douane-expediteur worden gevoegd. Daarin moet hij verklaren dat de terug te geven btw niet is of zal worden opgenomen in een afrekening voor degene in wiens opdracht de douane-expediteur de goederen heeft ingevoerd. Als de btw die bij invoer is betaald wel al is opgenomen in de afrekening voor de opdrachtgever, moet de douane-expediteur verklaren dat hij een gecorrigeerde afrekening uitreikt.

Het verzoek kan worden ingediend door degene die de btw moet betalen of heeft betaald, of door degene die hem in zijn rechten en verplichtingen heeft opgevolgd dan wel door hun vertegenwoordiger.

Het verzoek moet worden ingediend binnen een bepaalde termijn die begint te lopen vanaf de datum waarop de heffingen zijn medegedeeld (bijv. de datum van de uitnodiging tot betaling). De termijn bedraagt voor de in 15.1.18 genoemde gevallen:
- onder a.: drie jaar;

- onder b.: drie maanden;
- onder c. en d.: twaalf maanden.

In sommige uitzonderingssituaties kan de inspecteur de termijn verlengen.
De inspecteur beslist op het verzoek bij *beschikking*. Hiertegen kan zo nodig bezwaar worden gemaakt. Zie 15.1.17.

15.1.19 Invoer: geweigerde goederen die alsnog in Nederland worden verkocht

Ingevoerde goederen die door de geadresseerde worden geweigerd omdat zij gebreken vertonen of omdat zij niet in overeenstemming zijn met de bepalingen van het contract, worden vaak in opdracht van de afzender aan een andere in Nederland wonende of gevestigde gegadigde afgeleverd. De afzender van de goederen verricht dan een levering in Nederland, omdat het vervoe*in verband met die levering* hier te lande begint. Zie 6.4. Ook als die afzender, zoals meestal het geval is, een *buitenlandse* ondernemer is, is wegens deze levering btw verschuldigd. Goedgekeurd is dat de *afzender* dan alsnog wordt aangemerkt als de ondernemer voor wie de goederen bij invoer waren bestemd, zodat hij de bij de invoer verschuldigde btw als voorbelasting kan aftrekken (Besluit nr. CPP2007/1150M).
Als de buitenlandse afzender wegens de nieuwe levering zelf de btw is verschuldigd, moet hij aangifte doen bij Belastingdienst/kantoor Buitenland in Heerlen. In de aangifte mag hij de bij invoer betaalde btw aftrekken. Als de nieuwe afnemer een ondernemer of een lichaam is, wordt de wegens de levering verschuldigde btw geheven van de afnemer. Zie 22.1.1 en 22.1.3. De afzender van de goederen kan de ter zake van de invoer te betalen btw terugkrijgen door een verzoek daartoe te doen. Zie 19.2 en 19.3.
De staatssecretaris van Financiën heeft echter goedgekeurd dat voor de gevallen waarin de btw-heffing ter zake van de levering wordt verlegd naar de afnemer, de douane aan de buitenlandse leverancier kwijtschelding of teruggaaf kan verlenen van de bij invoer verschuldigde btw alsof de goederen zijn uitgevoerd (Besluit nr. CPP2007/1150M, onder 3.2). De buitenlandse leverancier moet dan wel tegenover de douane (schriftelijk) verklaren dat hij de bij invoer betaalde btw niet zal terugvragen
Als de buitenlandse ondernemer voor het doen van de aangifte ten invoer gebruik heeft gemaakt van de diensten van een douane-expediteur of een andere vertegenwoordiger, moet bij een verzoek om teruggaaf ook een ondertekende en gedagtekende verklaring van de douane-expediteur worden gevoegd. Daarin moet hij verklaren dat de terug te geven btw niet is of zal worden opgenomen in een afrekening voor degene in wiens opdracht de douane-expediteur de goederen heeft ingevoerd. Als de bij invoer betaalde btw wel al is opgenomen in de afrekening voor de opdrachtgever, moet de douane expediteur verklaren dat hij een gecorrigeerde afrekening uitreikt. Vgl 15.1.18.1.
Als bij de invoer van de goederen de verleggingsregeling is toegepast (zie 15.2), hoeft degene voor wie de goederen oorspronkelijk waren bestemd deze niet op te nemen in zijn binnenlandse aangifte omzetbelasting. Wel moet hij aan de hand van boeken en bescheiden kunnen aantonen dat hij de goederen heeft geweigerd (Besluit nr. CPP2007/1150M, onder 4.2).

15.2 Invoer: verleggingsregeling

Art. 23 Wet OB

In bepaalde gevallen is bij de invoer van goederen de zgn. verleggingsregeling van toepassing. Dit houdt in dat bij het doen van de aangifte ten invoer niet de aangever de btw moet betalen (zie 15.1.2.3), maar dat de btw wordt geheven van *degene voor wie de goederen zijn bestemd*. Deze moet de wegens de invoer verschuldigde btw in zijn binnenlandse aangifte omzetbelasting opnemen als verschuldigde btw.
Over degene voor wie de goederen zijn bestemd, heeft de Hoge Raad het volgende gezegd. Als degene die in overeenstemming met de bepalingen van het Communautair Douane Wetboek (CDW, per 1 mei 2016 vervangen door het Douanewetboek van de Unie, DWU) de invoer voor het vrije verkeer verricht ondernemer is (zie 15.1.2.2, onder a. en 15.1.7), is niet meer vereist dan:

- dat deze ondernemer, al dan niet door tussenkomst van een douanecommissionair als bedoeld in art. 5, lid 2, CD DWU (zie 15.1.2.3), de verschuldigd geworden btw op de eerstvolgende aangifte voor de omzetbelasting voldoet; en
- dat deze ondernemer ofwel de goederen in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten heeft betrokken uit een derde land, ofwel de goederen ten tijde waarop zij Nederland binnenkomen gebruikt in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten (HR, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:781).

De Hoge Raad legt het begrip 'degene voor wie de goederen zijn bestemd' dus ruim uit. Dit is ook in overeenstemming met de huidige praktijk.
Als goederen op het tijdstip van invoer (nog) eigendom zijn van een ondernemer die is aangewezen voor het toepassen van de verleggingsregeling bij invoer, zijn die goederen volgens de rechter voor die ondernemer bestemd (HR, nr. 37.897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095).
In dat geval is het niet van belang dat met betrekking tot die goederen al een overeenkomst tot levering is afgesloten.
Ook bij invoer als gevolg van het onttrekken van goederen aan een douaneregime is de eigenaar van die goederen ook degene voor wie de goederen zijn bestemd. Zie 15.2.1.1.
Per goed of zending van goederen kan slechts één ondernemer of lichaam worden aangemerkt als degene of hetgeen voor wie de goederen zijn bestemd. Als deze een belaste ondernemer is, mag hij de btw in dezelfde aangifte weer als voorbelasting aftrekken. Zie 18.3.2.
Per saldo hoeft hij dan niets te betalen. Hij moet de bedragen echter wel in zijn aangifte vermelden!
De btw wordt verschuldigd op het tijdstip van invoer. De verschuldigde btw moet worden aangegeven bij vraag 4a van de aangifte. Zie 3.5.2. Als de ondernemer deze btw weer kan aftrekken, moet deze worden vermeld bij vraag 5b. Zie 3.6.1.

LETOPAlleen de betaling van de btw wordt dus verlegd. Voor het overige gelden dezelfde voorwaarden en bepalingen als bij de gewone invoer.

***VOORBEELD** A is over een kwartaal wegens binnenlandse leveringen € 6000 aan btw verschuldigd. Zijn leveranciers hebben hem € 4000 aan btw in rekening gebracht. Daarnaast heeft A voor € 20 000 goederen ingevoerd die zijn belast met 21%. De aangiften ten invoer zijn verzorgd door een douane-expediteur. De vervoerskosten van de grens tot aan het bedrijf van A bedroegen € 500. Aan douanerechten was € 1000 verschuldigd. Voor de btw geldt de verleggingsregeling.*

A moet over het eerste kwartaal als volgt aangifte doen:

vraag 1a: leveringen/diensten belast met 21%		*6 000*
vraag 4a: leveringen uit landen buiten de EU (invoer)		
(21% van € 20 000 + € 1000 + € 500)		
Zie 15.1.9		*4 515*
	+	———
		10 515
vraag 5b: voorbelasting		
(€ 4000 + € 4515)		*8 515*
	—	———
te betalen		*2 000*

***LET OP** Bij de berekening van de belastingvermindering voor kleine ondernemers moet worden gedaan alsof de verleggingsregeling niet is toegepast.*

15.2.1 Wanneer geldt de verleggingsregeling?

De verleggingsregeling is alleen van toepassing bij de invoer van goederen die voor *aangewezen* ondernemers en lichamen zijn bestemd. Zie 5.1.5 voor het begrip 'lichaam'. Deze aanwijzing kan algemeen of individueel zijn. Bovendien kan de aanwijzing gelden voor bepaalde of voor alle goederen. Aangewezen zijn:

a. ondernemers en lichamen voor de invoer van bepaalde goederen, meest grondstoffen. Zie 15.2.2;
b. ondernemers en lichamen voor niet in het vrije verkeer zijnde goederen waarmee vervoermiddelen worden bevoorraad. Zie 15.2.3;
c. ondernemers en lichamen die een *verzoek* om aanwijzing hebben gedaan en aan bepaalde voorwaarden voldoen. De aanwijzing geldt voor alle goederen met uitzondering van personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen. Zie 15.2.4;
d. ondernemers en lichamen die geregeld personenauto's, bestelauto's of motorrijwielen invoeren en een *verzoek* om aanwijzing hebben gedaan. Zie 15.2.5 en 15.2.6.

Bovendien kan een aangewezen ondernemer of lichaam de verleggingsregeling alleen toepassen als de in te voeren goederen voor hem zijn bestemd. Zie 15.2.

Als de verleggingsregeling van toepassing is, moet degene die goederen ten invoer aangeeft op eerste vordering een kopiefactuur of, als er geen factuur is opgemaakt, een daarmee gelijk te stellen document aan de douane overhandigen.

15.2.1.1 Verleggingsregeling: niet-zuivering douanedocumenten, vermis in entrepot

Als goederen op onregelmatige wijze in het vrije verkeer worden gebracht, kan er btw verschuldigd zijn. Dit is het geval als goederen aan een douaneregime worden onttrokken, bijv. bij vermis in een entrepot of bij niet-zuivering van douanedocumenten. Zie 15.1.5.2. Ook in een dergelijk geval kan de verleggingsregeling worden toegepast en moet degene voor wie de goederen waren bestemd de verschuldigde btw aangeven in zijn binnenlandse aangifte omzetbelasting (HR, nr. 27.227, ECLI:NL:HR:1991:ZC4666). De Hoge Raad heeft beslist dat bij het onttrekken van goederen aan een douaneregime die goederen zijn bestemd voor de ondernemer die de macht heeft om over die goederen te beschikken als eigenaar. Daarbij is niet van belang dat die ondernemer op het tijdstip waarop de onttrekking plaatsvindt mogelijk al een overeenkomst tot levering heeft afgesloten. Zolang die levering nog niet heeft plaatsgevonden, blijft de eigenaar van de goederen de ondernemer voor wie de goederen zijn bestemd (HR, nr. 37.897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095).
Zie 18.3.2.1 voor de aftrek als voorbelasting.

15.2.2 Verleggingsregeling: aangewezen goederen

Artt. 17 en 18b Uitv.besch. OB

Voor alle ondernemers en lichamen die de in bijlage A bij de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 genoemde goederen invoeren (zie 38.4.1) is de verleggingsregeling verplicht, dus ook voor ondernemers die niet in Nederland wonen of zijn gevestigd en hier geen vaste inrichting hebben. Het gaat om ruwe grondstoffen die niet geschikt zijn voor particulier gebruik.
Bij de aangifte ten invoer moeten een kopiefactuur, vracht- en ladingspapieren e.d. worden overgelegd waaruit blijkt dat de goederen onder de verleggingsregeling vallen.

15.2.3 Verleggingsregeling: bevoorrading van vervoermiddelen

Artt. 17a en 18b Uitv.besch. OB

De bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn, geldt voor de heffing van btw als invoer. Zie 15.1.6. Voor ondernemers en lichamen (zie 5.1.5) die deze voor hen bestemde goederen invoeren, is de verleggingsregeling *verplicht*, ook als zij niet in Nederland wonen of zijn gevestigd of in Nederland niet over een vaste inrichting beschikken.

Als de goederen bestemd zijn voor de bevoorrading van uitgaande zeeschepen e.d. en bepaalde luchtvaartuigen, is bij de invoer het nultarief van toepassing. Zie 11.2.4. Lichamen die geen ondernemer zijn, zijn verplicht van het bevoorraden afzonderlijk aantekening te houden op dezelfde wijze als ondernemers dat moeten doen.

15.2.4 Verleggingsregeling: op verzoek

Artt. 18 en 18b Uitv.besch. OB

Ondernemers en lichamen die in Nederland wonen of zijn gevestigd of hier een vaste inrichting (zie 5.5.1.1) hebben, kunnen de inspecteur schriftelijk verzoeken te worden aangewezen voor toepassing van de verleggingsregeling.

De ondernemer die (of het lichaam dat) niet in Nederland woont of is gevestigd en evenmin over een vaste inrichting in Nederland beschikt, komt niet in aanmerking voor een aanwijzing voor toepassing van de verleggingsregeling. Alleen als in Nederland een *fiscaal vertegenwoordiger* is ingeschakeld, kan van de verleggingsregeling gebruik worden gemaakt. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen:

a. een fiscaal vertegenwoordiger met een *algemene vergunning*. De buitenlandse ondernemer kan dan een vergunning krijgen om de verleggingsregeling toe te passen. De fiscaal vertegenwoordiger verzorgt o.a. de binnenlandse btw-aangifte. Zie 5.5.4; en

b. een fiscaal vertegenwoordiger met een *beperkte vergunning*. Deze vertegenwoordiger kan zelf een vergunning krijgen om de verleggingsregeling toe te passen. Deze vergunning kan hij gebruiken bij de invoer van goederen voor zijn buitenlandse opdrachtgevers. Zie 5.5.5.

LET OP Als het Verenigd Koninkrijk door de Brexit uit de EU stapt (zie 37.3.0), is het voor ondernemers die regelmatig goederen inkopen uit het Verenigd Koninkrijk (VK), aan te bevelen de Belastingdienst te verzoeken om te worden aangewezen voor toepassing van de verleggingsregeling. Zie voor de voorwaarden 15.2.4.2. Als het verzoek wordt ingewilligd dan is de btw namelijk niet verschuldigd bij invoer (zie 15.1.7), maar wordt de heffing ervan verlegd naar de eerstvolgende btw-aangifte.

15.2.4.1 Verleggingsregeling: ingangsdatum

De aanwijzing gaat in op de dag die de inspecteur vaststelt in de beschikking waarbij de aanwijzing wordt verstrekt. Deze ingangsdatum ligt kort – één of enkele dagen – na de datum van die beschikking.

De inspecteur is in beginsel verplicht om een beslissing te nemen binnen acht weken na ontvangst van het verzoek tot toepassing van de verleggingsregeling. Als de inspecteur binnen die termijn geen beslissing neemt, moet hij de ondernemer laten weten wanneer hij wel een beslissing zal nemen. Het verzoek wordt geacht van rechtswege te zijn ingewilligd als de inspecteur niet binnen die termijn een beslissing heeft genomen en ook niet heeft laten weten wanneer hij wel een beslissing neemt. Vanaf de derde dag na het verstrijken van de beslistermijn mag de ondernemer er van uitgaan dat hij toestemming heeft om de verleggingsregeling toe te passen. Hierbij past echter wel de opmerking dat toepassing van de verleggingsregeling feitelijk eerst zonder problemen kan plaatsvinden als de toestemming tot toepassing van de verleggingsregeling in het geautomatiseerde systeem van de Douane (AGS) is ingevoerd. Zolang dat niet is gebeurd, zal een ondernemer bij de invoer van goederen problemen ondervinden bij het willen toepassen van de verleggingsregeling. De douaneambtenaren zullen in dat geval immers vaststellen dat toepassing van die regeling volgens het geautomatiseerde systeem van de Douane niet is toegestaan. De van rechtswege verkregen toestemming heeft dan nog niet het beoogde resultaat.

15.2.4.2 Verleggingsregeling: voorwaarden

Het verzoek om aanwijzing wordt ingewilligd als:

- de ondernemer geregeld goederen invoert. Over de betekenis van het woord 'geregeld' zijn geen nadere richtlijn voorwaarde van regelmatige invoer geldt niet voor buitenlandse ondernemers die in Nederland een fiscaal vertegenwoordiger hebben. In dat geval wordt het verzoek ook ingewilligd als slechts incidenteel goederen worden ingevoerd
- de ondernemer een bedrijfsadministratie voert waarin de volgens de inspecteur benodigde gegevens overzichteli Op basis hiervan moet op eenvoudige wijze de wegens de invoer verschuldigde btw kunnen worden vastgesteld. Het is niet mogelijk concreet aan te geven hoe de bedrijfsadministratie eruit moet zien. Dit verschilt van geval tot geval. In het algemeen zal een administratie volgens de gewone wettelijke eisen voldoende zijn. Zie hfst. 29. Soms zal de inspecteur voordat hij het verzoek inwilligt, onderzoeken of de bedrijfsadministratie aan de eisen voldoet. Hij kan dan nadere instructies geven. Als deze aanwijzingen niet worden opgevolgd, zal de inspecteur het verzoek niet inwilligen of een verleende aanwijzing kunnen intrekken.

Als het verzoek om aanwijzing is ingewilligd, moet de ondernemer, tenzij de inspecteur anders bepaalt, bovendien aan de volgende voorwaarden voldoen.

- Van het betrekken van goederen van buiten de EU wordt in de administratie afzonderlijk aantekening gehouden.
- Bij de aangifte ten invoer worden een kopiefactuur, vracht- en ladingspapieren e.d. overgelegd waaruit blijkt dat c de ondernemer zijn bestemd en onder de verleggingsregeling vallen. Op deze papieren moet het btw-identificatienummer of dat van [illegible] r zijn vermeld.

15.2.4.3 Verleggingsregeling: voor welke goederen?

De aanwijzing geldt niet voor personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen. Daarvoor moet zo nodig een apart verzoek worden ingediend. Zie 15.2.5 en 15.2.6.
De aanwijzing geldt wel voor alle andere goederen die de ondernemer zelf invoert of laat invoeren. Van dit laatste is slechts sprake als aan een buitenlandse leverancier – die de goederen naar Nederland vervoert of laat vervoeren – of aan een vervoerder, een douane-expediteur of een dergelijke ondernemer opdracht wordt gegeven een aangifte ten invoer te doen.

15.2.4.4 Verleggingsregeling: postzendingen

Voor goederen die Nederland zijn binnengebracht door PostNL geldt de verleggingsregeling slechts als:

- op de postzending of in de daarbij behorende bescheiden het btw-identificatienummer van de ondernemer is ver
- de ondernemer voor de postzending een schriftelijke inklaringsopdracht aan PostNL heeft verstrekt waarin dat n
  Deze opdracht kan worden verstrekt door de kennisgeving van aankomst die de ondernemer van PostNL heeft ontvangen, ingevuld terug te sturen.

15.2.4.5 Verleggingsregeling: Intrekking van de aanwijzing bij misbruik

Als de ondernemer handelt in strijd met de gestelde voorwaarden of als er sprake is van misbruik, kan de inspecteur de aanwijzing intrekken en een nieuwe aanwijzing weigeren. De btw moet dan weer bij het doen van de aangifte ten invoer worden betaald. Ook bij misbruik door de vervoerder van de goederen kan de aanwijzing worden ingetrokken.

LET OP Als de aangifte ten invoer door een douane-expediteur wordt gedaan en ten onrechte een beroep wordt gedaan op een aanwijzing, draait de douane-expediteur in eerste instantie voor de gevolgen op. De bij de invoer niet of te weinig geheven omzetbelasting zal van hem worden nagevorderd.

15.2.4.6 Verleggingsregeling: bezwaar

De beslissing op een verzoek om aanwijzing, intrekking van een aanwijzing of weigering van een nieuwe aanwijzing gebeurt bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Zie 34.2.1.

15.2.5 Verleggingsregeling: personen- en bestelauto's

Artt. 18a en 18b Uitv.besch. OB

Ondernemers en lichamen die in Nederland wonen of zijn gevestigd of hier een vaste inrichting hebben, kunnen bij de inspecteur een schriftelijk verzoek indienen om te worden aangewezen voor toepassing van de verleggingsregeling bij de invoer van personen- en bestelauto's. Voor ondernemers die niet in Nederland wonen of zijn gevestigd en evenmin over een vaste inrichting in Nederland beschikken, is toepassing van de verleggingsregeling alleen mogelijk door het inschakelen van een fiscaal vertegenwoordiger. Zie ook 15.2.4. De daar omschreven regelgeving inzake de fiscaal vertegenwoordiger geldt op overeenkomstige wijze voor de heffing van btw wegens de invoer van personen- en bestelauto's.
Bij inwilliging van het verzoek stelt de inspecteur de datum van ingang vast en wijst hij aan waar aangifte ten invoer moet plaatsvinden. De ondernemer mag de personen- en bestelauto's ook op andere plaatsen ten invoer aangeven, maar dan kan hij geen gebruikmaken van de verleggingsregeling.
Voor de begrippen 'personenauto' en 'bestelauto' is aansluiting gezocht bij de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM). Zie 8.1.9.3.

15.2.5.1 Verleggingsregeling: voorwaarden voor de aanwijzing

Het verzoek om aanwijzing wordt slechts ingewilligd als

- de ondernemer al ten minste zes maanden geregeld personen- en/of bestelauto's heeft ingevoerd en de bij invoer regelmatig heeft voldaan;
- een bedrijfsadministratie wordt gevoerd waarin de volgens de inspecteur benodigde gegevens omtrent de personen- en/of bestelauto's overzichtelijk zijn opgenomen. Aan de hand hiervan moet op eenvoudige wijze de wegens de invoer van personen- en bestelauto's verschuldigde btw kunnen worden vastgesteld;
- de voldoening van de wegens de invoer van personen- en bestelauto's verschuldigde btw naar het oordeel van d zekerd.

Als het verzoek om aanwijzing is ingewilligd, moet de ondernemer bovendien:

- van de invoer van de personen- en bestelauto's afzonderlijk aantekening houden in de administratie;
- bij de aangifte ten invoer een kopiefactuur, vracht- en ladingspapieren e.d. overleggen waaruit blijkt dat de person voor hem zijn bestemd en onder de verleggingsregeling vallen. Op deze papieren worden vermeld de datum en het nummer van de beschikking van de inspecteur waarbij de ondernemer is aangewezen. Ook moet het btw-identificatienummer worden vermeld.

15.2.5.2 Intrekking van de aanwijzing, bezwaar

15.2.6 Verleggingsregeling: motorrijwielen

Artt. 18a, lid 6, en 18b Uitv.besch. OB

Op de verleggingsregeling voor motorrijwielen is hetgeen in 15.2.5 is vermeld van overeenkomstige toepassing. Voor het begrip 'motorrijwielen' is aansluiting gezocht bij de Wet BPM. In die wet wordt het begrip 'motorrijwiel' omschreven als 'een motorrijtuig op twee wielen alsmede een dergelijk motorrijtuig dat is verbonden met een zijspanwagen'. Ook zgn. trikes en zgn. quads worden als motorrijwielen aangemerkt. Onder 'motorrijwiel' wordt niet verstaan een bromfiets in de zin van de wegenverkeerswetgeving.

15.2.7 Verleggingsregeling: actieve veredeling

Een buitenlandse ondernemer kan goederen van buiten de EU ter beschikking stellen aan een Nederlandse ondernemer (de veredelaar) om die goederen in Nederland een bewerking te laten ondergaan. Daarbij kunnen die goederen onder een schorsingssysteem worden geplaatst. Zie 15.1.2.2. Er is dan voor de btw geen sprake van invoer. Het is echter ook mogelijk om voor de te veredelen goederen de rechten bij invoer en de btw te betalen en deze weer terug te krijgen als de veredelingsproducten zijn uitgevoerd. Voor deze situatie heeft de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat de Nederlandse veredelaar de verleggingsregeling toepast als (Besluit nr. CPP2007/1150M, onder 4.3):

- het gaat om goederen waarvoor de heffing bij invoer automatisch wordt verlegd. Zie 15.2.2 en 15.2.3
- de veredelaar individueel aangewezen is voor de toepassing van de verlegging. Zie 15.2.4 tot en met 15.2.6

Als geen gebruik kan worden gemaakt van de verleggingsregeling, is de buitenlandse opdrachtgever de btw bij invoer verschuldigd. Hij kan in dat geval teruggaaf van btw krijgen bij de Belastingdienst/kantoor Buitenland in Heerlen. De staatssecretaris van Financiën heeft echter verder goedgekeurd dat in plaats van de buitenlandse opdrachtgever de veredelaar de bij invoer verschuldigde btw in aftrek brengt alsof hij degene is voor wie de goederen zijn bestemd. Het bedrag aan btw moet uit zijn boeken en bescheiden blijken. Aftrek bij de veredelaar is alleen toegestaan als deze met zijn buitenlandse opdrachtgever is overeengekomen dat de veredelaar in plaats van de buitenlandse opdrachtgever de btw in aftrek brengt.

15.2.8 Verleggingsregeling: vrijstellingen bij invoer

Ook als de verleggingsregeling van toepassing is, kan de ondernemer gebruikmaken van de vrijstellingen bij invoer. Uiteraard heeft een vrijstelling alleen zin als de bij invoer verschuldigde btw niet (geheel) als voorbelasting kan worden afgetrokken.

Als er voor een vrijstelling een schriftelijke vergunning is vereist, moet de ondernemer deze, als de goederen ook onder de verleggingsregeling vallen, vóór de invoer hebben verkregen. Zie 15.1.13.1. Voor zover aanspraak op vrijstelling bestaat, hoeft hij de goederen niet op te nemen in de periodieke binnenlandse aangifte omzetbelasting. Bij gedeeltelijke vrijstelling moet de nog verschuldigde btw in die aangifte worden vermeld en betaald.

De aanspraak op vrijstelling moet aan de hand van boeken en bescheiden kunnen worden aangetoond en een vereende vergunning moet daarbij worden overgelegd. Als de vrijstelling ook afhankelijk is van voorafgaande uitvoer of van wederuitvoer binnen een bepaalde termijn, moet dit eveneens blijken uit boeken en bescheiden. Wanneer als voorwaarde voor de vrijstelling geldt dat de goederen een bepaalde binnenlandse bestemming volgen, kan in de vergunning worden voorgeschreven dat dit ambtelijk wordt vastgesteld. De douaneambtenaren geven dan een verklaring af dat de goederen hun bestemming hebben gevolgd. Deze verklaring moet bij de administratie worden bewaard. Is geen ambtelijke verklaring voorgeschreven, dan moet het volgen van de bestemming blijken uit boeken en bescheiden.

15.2.9 Verleggingsregeling: Wederuitvoer van geweigerde goederen

Als met toepassing van de verleggingsregeling goederen zijn ingevoerd die door degene voor wie de goederen zijn bestemd worden geweigerd of om andere redenen niet aan hem zijn afgeleverd, hoeft hij wegens de invoer geen btw te betalen (in zijn aangifte op te nemen). Hij moet dan aan de hand van boeken en bescheiden wel kunnen aantonen dat hij de goederen heeft geweigerd of om andere redenen niet heeft ontvangen, waardoor ze weer zijn *uitgevoerd*. Vgl. 17.1.4. Het kan ook voorkomen dat de leverancier de geweigerde goederen aan een andere afnemer in Nederland verkoopt. De oorspronkelijke afnemer is ook dan geen btw verschuldigd wegens de invoer. Zie 15.1.19.

16 Intracommunautaire leveringen

16.1 Leveringen aan afnemers in andere EU-lidstaten

Goederen die een ondernemer levert vanuit Nederland aan een afnemer in een andere EU-lidstaat, zijn altijd ergens in de EU aan omzetbelasting onderworpen. Zij zijn belast met óf Nederlandse omzetbelasting óf buitenlandse omzetbelasting. De hoofdregel is dat de goederen belast zijn in de EU-lidstaat waar ze naartoe gaan (het bestemmingsland). Dit wordt bereikt door op de levering in Nederland het nultarief toe te passen en in de andere EU-lidstaat omzetbelasting te heffen wegens de verwerving van de goederen. Deze levering heet dan 'intracommunautaire levering (ICL)' en de verwerving heet 'intracommunautaire verwerving (ICV)'. In feite is de intracommunautaire levering dus het spiegelbeeld van de intracommunautaire verwerving. Zie 14.1.1 en 16.1.4.

***VOORBEELD** De Nederlandse fabrikant A verkoopt computers aan handelaar B in Denemarken. De computers worden vervoerd van Amsterdam naar Kopenhagen. De (intracommunautaire) levering door A is belastbaar in Nederland omdat het vervoer aanvangt in Nederland. Zie 6.4. Omdat het goed echter in het kader van de levering wordt vervoerd van Nederland naar een andere EU-lidstaat, valt deze levering onder het nultarief. Handelaar B verricht in Denemarken op zijn beurt een intracommunautaire verwerving en moet op Deense aangifte Deense omzetbelasting betalen.*

16.1.1 Montagelevering en afstandsverkopen: geen ICL

In een aantal situaties is geregeld dat de levering niet plaatsvindt in het land waar de goederen vandaan komen (oorsprongland), maar in het land waar de goederen naartoe gaan. De levering is dan belast in de EU-lidstaat van bestemming. De Nederlandse leverancier is dan in beginsel buitenlandse omzetbelasting verschuldigd over de levering. In dat geval is er geen sprake van een intracommunautaire levering of verwerving. Dat is het geval bij:

- installatie van de goederen en montage aan [illegible] goederen. Zie
- afstandsverkopen. Zie

16.1.2 ICL: gebruikte goederen, kunst, antiek en verzamelvoorwerpen

Voor gebruikte goederen, kunst, antiek en verzamelvoorwerpen geldt een bijzondere regeling, de zgn. margeregeling. Zie 26.1. Als deze goederen met toepassing van de margeregeling naar een andere EU-lidstaat worden geleverd, geldt geen nultarief maar is Nederlandse btw verschuldigd. Zie 16.1.9.

16.1.3 ICL: levering aan particulieren

Bij leveringen aan particulieren is het uitgangspunt dat er geen sprake is van een intracommunautaire levering. De omzetbelasting is dan verschuldigd in de EU-lidstaat waar de goederen vandaan komen (het oorsprongland). Een particulier die in Nederland goederen koopt en deze meeneemt naar een andere EU-lidstaat, krijgt dus Nederlandse omzetbelasting in rekening gebracht.

Het voorgaande geldt niet bij:

- de levering van nieuwe vervoermiddelen. Deze levering valt onder het nultarief waarbij de particulier in de EU-lidstaat van bestemming omzetbelasting moet betalen wegens de intracommunautaire verwerving. Zie 16.1.10;
- toepassing van de regeling afstandsverkopen. Hiervan is sprake als de goederen door de leverancier naar de an worden vervoerd. De levering is dan meestal belast in het land waar de goederen heen gaan. Zie 16.2.2.1.

16.1.4 ICL: nultarief

Van een intracommunautaire levering is sprake als:

- er een levering van goederen (aan een ondernemer of rechtspersoon/niet-ondernemer) is, zie
  goederen in het kader van de levering naar een andere EU-lidstaat worden vervoerd, zie
- in de andere EU-lidstaat omzetbelasting verschuldigd is wegens de intracommunautaire verwerving van die goed

Als aan deze voorwaarden is voldaan, is over de intracommunautaire levering in de EU-lidstaat van vertrek van de goederen omzetbelasting verschuldigd, tenzij er sprake is van een montagelevering. Zie 16.1.1. Voor toepassing van het nultarief moet de leverancier bovendien kunnen aantonen dat de goederen naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd. Zie 16.1.6. Ten gevolge van de aanpassing van de BTW-Richtlijn per 1 januari 2020 geldt verder als (materiële) voorwaarde dat de leverancier over het btw-identificatienummer van zijn afnemer moet beschikken (Richtlijn nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311.3). Aanleiding voor deze aanpassing van de BTW Richtlijn is dat door rechtspraak van het Hof van Justitie, het nultarief niet kon worden geweigerd als het btw-identificatienummer ontbrak, terwijl wel was voldaan aan de materiële voorwaarden (o.m. '*VSTR*', zaak nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592 en '*Josef Plöckl*', zaak nr. C-24/15, ECLI:EU:C:2016:204). Zie 16.1.6.10. Daarnaast is de leverancier verplicht een Opgaaf ICP in te dienen. Zie 16.1.4.2. De Hoge Raad heeft in de situatie dat sprake was van btw-fraude met telefoons geoordeeld (nr. 19/01458, ECLI:NL:HR:2021:456) dat de leverancier voor toepassing van het nultarief niet hoeft te beschikken over het btw-identificatienummer dat de EU-lidstaat van aankomst van de geleverde telefoons aan de afnemer heeft toegekend. Verder heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het enkele feit dat de leverancier niet beschikte over dat btw-identificatienummer, niet een aanwijzing oplevert van onregelmatigheden of fraude. In dat geval kan de inspecteur volgens de Hoge Raad niet eisen dat de leverancier nagaat of zijn afnemer wel zijn btw-verplichtingen nakomt.

***LET OP** In een situatie waarin een intracommunautaire levering weliswaar had plaatsgevonden maar de leverancier opzettelijk deelnam aan fraude, heeft het Hof van Justitie beslist dat het nultarief voor intracommunautaire leveringen mag worden geweigerd ('R', zaak C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742). Vgl. Rechtbank Zeeland-West-Brabant, nr. 11/3948, ECLI:NL:RBZWB:2014:8990 en Hof Amsterdam, nr. 19/00681, ECLI:NL:GHAMS:2020:2894). Volgens het Hof van Justitie is dat ook het geval als de voorwaarde 'niet opzettelijk deelnemen aan fraude' niet is opgenomen in de nationale (omzetbelasting)wetgeving ('Italmoda', zaak C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455). Zie ook HR nr. 11/02825bis, ECLI:NL:HR:2015:441. De bewijslast dat de leverancier opzettelijk heeft deelgenomen aan fraude rust op de inspecteur. Vgl. Hof Den Bosch, nr. 11/00214, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW7153. Zie 18.1.11 voor de aftrek van voorbelasting.*

16.1.4.1 ICL: levering

Van een levering is sprake als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken wordt overgedragen. Zie ook 5.2.3. Naast deze 'echte' leveringen kent de btw ook 'fictieve' leveringen. Een fictieve levering doet zich voor als de ondernemer zijn eigen goederen voor bedrijfsdoeleinden van Nederland naar een andere EU-lidstaat overbrengt. De goederen blijven dan van deze ondernemer, maar hij wordt als het ware geacht de goederen aan zichzelf te leveren. Zie 16.2.

16.1.4.2 ICL: opgaaf

De intracommunautaire leveringen die de ondernemer verricht, vermeldt hij bij vraag 3b van de aangifte omzetbelasting. Zie 3.4.3. Daarnaast is hij verplicht een 'Opgaaf intracommunautaire prestaties' in te dienen. Zie 3.7. De Opgaaf ICP wordt ook wel 'listing' genoemd.

16.1.4.3 ICL: motorrijtuigen

Bij de intracommunautaire levering van motorrijtuigen waarvoor een kentekenbewijs is afgegeven, geldt als bijzondere voorwaarde voor toepassing van het nultarief dat een afschrift van het ter zake door de Dienst Wegverkeer afgegeven kentekenbewijs deel II kan worden overgelegd. Zie ook 17.1.7.

16.1.4.4 ICL: goederen onder een douaneregime

De levering van nog niet ingevoerde goederen (goederen onder douaneregime, zie 15.1.5) naar een andere EU-lidstaat wordt in Nederland niet als een intracommunautaire levering behandeld. Voor deze levering hoeft geen Opgaaf ICP te worden gedaan. Wel geldt een nultarief. Zie 11.2.2. De levering wordt vermeld op het aangiftebiljet bij vraag 1e. Zie 3.2.7.

16.1.5 ICL: vervoer naar andere EU-lidstaat

Een van de vereisten voor een intracommunautaire levering is dat de goederen daadwerkelijk van de ene EU-lidstaat naar de andere worden verzonden of vervoerd. Hierbij doet niet ter zake wie de goederen levert of koopt dan wel vervoert.

***VOORBEELD** A is een in Nederland gevestigd exportbedrijf met afnemers over de hele wereld. Behalve in Nederland heeft A ook een magazijn in Frankrijk.*

a. *Aan een ondernemer in Duitsland levert A beeldschermen. Deze worden door een transportbedrijf van Nederland naa vervoerd. Dit is een intracommunautaire levering die onder het nultarief valt. In Duitsland wordt bij de afnemer omzetbelasting geheven wegens de intracommunautaire verwerving van de beeldschermen.*

b. *Een Canadese handelaar koopt een partij computers. A levert de computers vanuit Nederland bij een opslagloods in Hoewel de koper niet in de EU is gevestigd, verricht A toch een intracommunautaire levering, want de goederen verlaten de EU niet. De Canadese afnemer verricht in Duitsland een intracommunautaire verwerving en is daarvoor Duitse omzetbelasting verschuldigd. Hij moet daar een btw-identificatienummer aanvragen en dit opgeven aan A. Zie 16.1.7.*

c. *Een fabrikant in Portugal bestelt toetsenborden. A levert deze vanuit het magazijn in Frankrijk. Er is weliswaar sprake communautaire levering, maar deze vindt niet in Nederland maar in Frankrijk plaats, omdat daar het vervoer aanvangt. Zie 6.4. Heffing van Nederlandse omzetbelasting is dus niet aan de orde.*
De intracommunautaire levering in Frankrijk is niet belast, maar A moet daar wel opgave doen van de levering naar Portugal. Zie 3.7.

d. *A brengt een partij onderdelen over van Nederland naar het magazijn in Frankrijk. Dit is in beginsel een 'fictieve' intraco levering die onder het nultarief valt. In Frankrijk is de intracommunautaire verwerving belast. Zie 16.2 en 16.2.1.*

e. *Een Duitse afnemer bestelt onderdelen en laat deze door A in Zwitserland afleveren. De goederen verlaten de EU en du van uitvoer. Zie 17.1.1.1. Deze levering valt onder het nultarief. A vermeldt deze transactie niet in de Opgaaf ICP.*

16.1.5.1 ICL: route van het vervoer

Bij intracommunautaire leveringen is de route waarlangs de goederen worden vervoerd niet van belang. Doorslaggevend zijn de feitelijke plaats van vertrek en de feitelijke plaats van aankomst van de goederen. Dit geldt ook als de goederen worden vervoerd over het grondgebied van landen die niet tot de EU behoren of als de goederen worden overgeladen dan wel tijdelijk opgeslagen in afwachting van verder vervoer. Ook als er onderweg in een niet-EU-lidstaat douaneformaliteiten moeten worden vervuld, is er sprake van één vervoersbeweging.

16.1.5.2 ICL: vervoer in het kader van de levering

Het vervoer van goederen naar de andere EU-lidstaat moet plaatsvinden in het kader van de levering wil op de levering het nultarief van toepassing zijn. Als de goederen na de levering eerst tijdelijk worden opgeslagen en pas naderhand door of voor rekening van de leverancier of de afnemer naar een andere EU-lidstaat worden vervoerd, is de levering geen intracommunautaire levering. De leverancier verricht dan een belaste binnenlandse levering. Wel kan de latere overbrenging van de goederen naar een andere EU-lidstaat als een fictieve levering worden beschouwd. Deze fictieve intracommunautaire levering wordt dan door de afnemer verricht. Zie 16.2 en 16.2.1.

16.1.5.3 ICL: handelingen voorafgaand aan vervoer

Met betrekking tot goederen die aan een afnemer in een andere EU-lidstaat zijn verkocht, worden soms door of in opdracht van de leverancier nog bepaalde handelingen verricht, bijv. verpakken in de gewenste maat of samenstelling. Als deze handelingen deel uitmaken van de overeengekomen leveringscondities en de goederen daarna in verband met de levering naar de afnemer worden verzonden of vervoerd, is er sprake van een intracommunautaire levering na het verrichten van bedoelde handelingen. Als echter is overeengekomen dat de goederen vóór het verrichten van dergelijke handelingen aan de buitenlandse afnemer worden geleverd, terwijl de handelingen in opdracht van de afnemer na de levering en vóór het vervoer worden verricht, is er sprake van een belaste binnenlandse levering. Brengt de afnemer de goederen vervolgens over naar een andere EU-lidstaat, dan verricht hij een (fictieve) intracommunautaire levering. Hiervoor moet hij aangifte doen. Op deze aangifte kan hij de hem wegens de aankoop in rekening gebrachte omzetbelasting aftrekken. Zie 5.5.1 en 5.5.2. In de situatie dat een in Italië gevestigde ondernemer goederen verkocht aan een in Frankrijk gevestigde ondernemer en die goederen eerst een bewerking liet ondergaan bij een andere eveneens in Frankrijk gevestigde ondernemer, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het vervoer of de verzending van goederen naar de afnemer pas kan aanvangen als het goed zich in een met de verkoopovereenkomst conforme toestand bevindt. Volgens het Hof van Justitie moet zodoende het vervoer van de goederen van Italië naar Frankrijk worden gezien als het overbrengen van eigen goederen naar een andere EU-lidstaat (zie 16.2.1), gevolgd door een lokale levering in Frankrijk (*'Fonderie'*, zaak C-446/13, ECLI:EU:C:2014:2252).

16.1.6 ICL: bewijs

Art. 12, lid 1 en lid 5, Uitv.besl. OB

De leverancier die in verband met een intracommunautaire levering het nultarief toepast, zal aan de hand van 'boeken en bescheiden' moeten doen blijken dat de goederen van Nederland naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd. Zie 16.1.6.1. Als er sprake is van meerdere leveringen naar dezelfde afnemer, geldt deze bewijslast voor *alle* afzonderlijke leveringen (HR nr. 12/05338, ECLI:NL:HR:2014:67). Volgens de Hoge Raad houdt het begrip 'blijken' in dit geval in dat de leverancier moet 'aantonen' dat de goederen daadwerkelijk in het kader van de levering naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd (nr. 40.036, ECLI:NL:HR:2006:BD1604 en nr. 43.265, ECLI:NL:HR:2009:BB3875). *Aantonen* betekent dat kan worden voldaan met het aannemelijk maken dat de goederen in het kader van de levering naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd. Zie 17.1.4. Dit is overigens niet altijd eenvoudig, omdat er bij het vervoer naar andere EU-lidstaten geen douanedocumenten nodig zijn, behalve als het vervoer plaatsvindt via landen die niet tot de EU behoren (HR nr. 36.622, ECLI:NL:HR:2002:AE4369).

Omtrent de toepasselijkheid van het nultarief bij intracommunautaire leveringen heeft de staatssecretaris van Financiën een gedragslijn vastgesteld (Besluit nr. DGB2002/494M). Centraal daarbij staat de *zorgvuldigheid* die de leverancier in acht moet nemen. De leverancier heeft voldaan aan de bewijslast dat de goederen in het kader van de levering zullen worden verzonden of vervoerd naar het grondgebied van een andere EU-lidstaat, als hij aantoont ter zake zorgvuldig te hebben gehandeld. Deze zorgvuldigheid brengt met zich dat de leverancier binnen het kader van de mogelijkheden die zijn commerciële bedrijfsvoering daartoe biedt, naast het vastleggen van de bijzonderheden van de transactie in de administratie, alle commerciële bescheiden die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen bewaart en dat hij nagaat of de aard van de beschikbare bewijsstukken de toepassing van het nultarief rechtvaardigt. Hierbij speelt ook de aard van de goederen een rol. Bij de levering van consumptiegoederen zal de zorgvuldigheid steeds uitdrukkelijk door de Belastingdienst aan de orde worden gesteld. Het Hof van Justitie spreekt in dit geval van de *zorgvuldigheid* van een *oplettend koopman* (*'Netto Supermarkt'*, zaak C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105).

Quick-Fix: Vereenvoudiging bewijs vervoer

Per 1 januari 2020 is, ten gevolge van de aanpassing van de Btw-Richtlijn (nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3), een vereenvoudiging in werking getreden met betrekking tot de bewijslast dat de goederen intracommunautair zijn vervoerd. Deze zogenoemde 'Quick-Fix' geldt in heel de EU en heeft als doel om de bewijsvoering omtrent het intracommunautaire vervoer te harmoniseren en te vereenvoudigen. Deze Quick-Fix voorziet in bewijsmogelijkheden die in ieder geval als voldoende worden beschouwd om het vervoer te bewijzen. Daartoe kunnen twee hoofdcategorieën documenten als bewijs worden beschouwd: documenten onder categorie A en documenten onder categorie B.

- Categorie A-documenten: dit zijn documenten met betrekking tot het vervoer van de goederen. Voorbeelden zijn
  tekend CMR-transportdocument, een luchtvrachtfactuur of een factuur van een vervoerder van de goederen.
- Categorie B-documenten: dit zijn andere soorten documenten, zoals een verzekeringsovereenkomst voor het vervoer van de goederen, bankdocumenten waarin de betaling van het vervoer van de goederen is vermeld, officiële documenten van bijvoorbeeld een notaris die de aankomst van de goederen in de lidstaat van aankomst bevestigt of een ontvangstbewijs van een entrepothouder die de opslag
  at van aankomst bevestigt

Dit betekent dat de leverancier in ieder geval geacht wordt te hebben voldaan aan zijn bewijslast als hij zelf het vervoer regelt en beschikt over ten minste twee niet-tegenstrijdige A-documenten, of twee niet-tegenstrijdige A- en B-documenten (zgn. bewijsvermoeden). Van belang hierbij is dat de documenten moeten zijn afgegeven door twee partijen die onafhankelijk van elkaar zijn, evenals van de verkoper en de afnemer. Als de goederen door of voor rekening van de afnemer zijn vervoerd, heeft de leverancier daarnaast een schriftelijke vervoersverklaring van de afnemer nodig die de afnemer uiterlijk binnen 10 dagen na de levering moet overleggen. Daarin moet de identificatie van de persoon die de goederen in ontvangst neemt worden weergegeven en het vervoer met details worden bevestigd. Overigens heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om het bewijsvermoeden te weerleggen als hij over andere informatie beschikt dan is overgelegd. Daarnaast staat het de leverancier vrij om op andere wijze aannemelijk te maken dat de goederen naar een andere EU-lidstaat zijn verzonden of vervoerd. Zie 16.1.6.1.

16.1.6.1 ICL, bewijs: boeken en bescheiden

Het begrip 'boeken en bescheiden' is in de wettelijke bepalingen niet nader omschreven. Hieronder kunnen alle stukken vallen die in het kader van een onderneming of in het handelsverkeer worden opgemaakt. Daarnaast zal de administratie van ondernemers die zich richten op afnemers in andere EU-lidstaten ook aanwijzingen in algemene zin bevatten waaruit blijkt dat men zich richt op buitenlandse markten, zoals advertenties in buitenlandse bladen en andere op buitenlandse afnemers gerichte promotieactiviteiten, correspondentie, catalogi enz. Uit een bij de Hoge Raad gevoerde procedure leiden wij af dat naast de in de wettelijke bepalingen genoemde 'boeken en bescheiden' ook ander bewijsmateriaal aanvaardbaar is (nr. 36.622, ECLI:NL:HR:2002:AE4369).

Voorbeelden van bescheiden die een rol kunnen spelen bij het aantonen van het vervoer naar een andere EU-lidstaat zijn:

- een schriftelijke bestelling vanuit het buitenland met de aanduiding dat de geleverde goederen op een plaats in het worden afgeleverd;
- correspondentie met de koper (bijv. de orderbevestiging) waaruit blijkt dat de goederen in het buitenland moeten v leverd;
- een commercieel gebruikelijke bevestiging door de koper van de ontvangst van de goederen in het buitenland;
- de op naam van een buitenlandse koper gestelde factuur;
- een betaling vanuit het buitenland;
- een verzekeringspolis met betrekking tot het internationale transport van de goederen;
- een exportvergunning (bijv. voor afvalstoffen en 'strategische' goederen);
- douanedocumenten met betrekking tot goederen die nog onder douanetoezicht staan of die naar een andere EU- verzonden of vervoerd via het grondgebied van een derde land;
- bescheiden die betrekking hebben op de uitschrijving van een 'registergoed' uit Nederlandse openbare registers de inschrijving in de openbare registers van een andere EU-lidstaat;
- bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op de verzending of het vervoer van de goederen (de CMR-vrad de vervoerder en, bij accijnsgoederen, het – vereenvoudigd – accijnsgeleidedocument AGD).

De vele hiervóór genoemde voorbeelden van bescheiden die een rol kunnen spelen bij het aantonen van het vervoer naar een andere EU-lidstaat hebben voor de praktijk lang de vraag laten bestaan welke bescheiden nu precies aan de Belastingdienst moeten kunnen worden verstrekt voor toepassing van het nultarief. In een situatie waarin een Engelse afnemer aan een Belgische koeriersdienst opdracht had gegeven om goederen bij een Nederlandse leverancier op te halen en naar Engeland (EU-lidstaat) te vervoeren, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de leverancier in elk geval aan zijn bewijslast voor toepassing van het nultarief voldoet als hij aan de Belastingdienst kan overleggen (nr. 37.790, ECLI:NL:HR:2003:AF7495):

- kopieën van de facturen die op de transacties betrekking hebben;
- de CMR-vrachtbrieven;
- pakbonnen;
- betalingsbewijzen;
- kopiefacturen waarop voor ontvangst is getekend; en
- een verklaring van de vervoersonderneming. Zie

Aan deze bescheiden mogen geen gebreken kleven, aldus de Hoge Raad in een latere zaak (nr. 40.036, ECLI:NL:HR:2006:BD1604).

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het overleggen van verkoopfacturen en verklaringen van de buitenlandse afnemer onvoldoende bewijs is voor toepassing van het nultarief en dat het bewijsrisico hiervan bij belanghebbende ligt (nr. 12/03423, ECLI:NL:HR:2013:1837). Vgl. ook HR nr. 14/00159, ECLI:NL:HR:2014:3328. Bij twijfel adviseren wij om contact op te nemen met de Belastingdienst met de vraag of is voldaan aan de bewijslast. Volgens het Hof van Justitie mag het nultarief immers niet worden geweigerd als te goeder trouw is gehandeld (*'Teleos'*, zaak C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548).

Nadere bescheiden, zoals (handels)bescheiden, ritbescheiden of andere vastleggingen die rechtstreeks betrekking hebben op het vervoer van de goederen naar een andere EU-lidstaat, zijn in beginsel niet nodig voor toepassing van het nultarief.

Nadere bescheiden kunnen wél nodig zijn als het vervoer naar de andere EU-lidstaat plaatsvindt door de leverancier of de afnemer zelf. De aanwezigheid bij de leverancier van deze bescheiden wijst op een voor het buitenland bestemde levering. Daarmee heeft de ondernemer voldoende zorgvuldigheid betracht en kan hij op deze levering het nultarief toepassen, mits aan het gestelde in 16.1.7 wordt voldaan.

Dit geldt ook als achteraf uit de uitwisseling van informatie tussen de EU-lidstaten blijkt dat de afnemer de geleverde goederen niet in de een intracommunautaire verwerving heeft aangegeven (HR nr. 43.581, ECLI:NL:HR:2007:BB4370). Het

Hof van Justitie heeft in een Bulgaarse zaak geoordeeld dat het nultarief niet achteraf mag worden geweigerd (omdat is gebleken dat de afnemer geen intracommunautaire verwerving had aangegeven) als de bewijsstukken eerder door de nationale autoriteiten zijn goedgekeurd ('*Traum*', zaak C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267). De leverancier wordt echter in de toepassing van het nultarief niet beschermd als de Belastingdienst aannemelijk maakt dat de feitelijke toedracht afwijkt van hetgeen uit de administratie blijkt en de leverancier wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat de in zijn administratie aanwezige bescheiden een onjuiste indruk geven over het karakter van de onderliggende transactie.

Soms verzorgt een distributiebedrijf de opslag en verzending van de goederen voor de leverancier. De leverancier beschikt dan wel over de verantwoording van het distributiebedrijf met betrekking tot de ontvangst, opslag en verzending van de goederen, maar de bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op het vervoer van de goederen, zullen zich in de administratie van het distributiebedrijf bevinden. Dit hoeft voor de leverancier geen belemmering te zijn om het nultarief toe te passen, mits de bescheiden op eenvoudige wijze toegankelijk zijn als er bij hem controle wordt ingesteld.

16.1.6.2 ICL, bewijs: Per 1 januari 2020: 'Quick-Fix' ter vereenvoudiging bewijsvoering vervoer

Art. 12, lid 5, Uitv.besl. OB

Per 1 januari 2020 is, ten gevolge van de aanpassing van de BTW-Richtlijn (nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3), een vereenvoudiging in werking getreden met betrekking tot de bewijslast dat de goederen intracommunautair zijn vervoerd. Deze zogenoemde 'Quick-Fix' geldt in heel de EU en heeft als doel om de bewijsvoering omtrent het bewijs van het vervoer te harmoniseren en te vereenvoudigen. Deze Quick-Fix voorziet in bewijsmogelijkheden die in ieder geval als voldoende worden beschouwd om het vervoer te bewijzen (bewijsvermoeden). Daartoe kunnen twee hoofdcategorieën documenten als bewijs worden beschouwd: documenten onder categorie A en documenten onder categorie B.

- Categorie A-documenten: dit zijn documenten met betrekking tot het vervoer van de goederen. Voorbeelden zijn tekend CMR-transportdocument, een luchtvrachtfactuur of een factuur van een vervoerder van de goederen.
- Categorie B-documenten: dit zijn andere soorten documenten, zoals een verzekeringsovereenkomst voor het vervoer van de goederen, bankdocumenten waarin de betaling van het vervoer van de goederen is vermeld, officiële documenten van bijvoorbeeld een notaris die de aankomst van de goederen in de lidstaat van aankomst bevestigt of een ontvangstbewijs van een entrepothouder die de opslag van de goederen in de lidstaat van aankomst bevestigt.

Per 1 januari 2020 wordt de leverancier geacht te hebben voldaan aan zijn bewijslast als hij zelf het vervoer regelt en beschikt over ten minste twee niet-tegenstrijdige A-documenten, of twee niet-tegenstrijdige A- en B-documenten. Van belang hierbij is dat de documenten moeten zijn afgegeven door twee partijen die onafhankelijk van elkaar zijn, evenals van de verkoper en de afnemer. Als de goederen door of voor rekening van de afnemer zijn vervoerd, heeft de leverancier daarnaast een schriftelijke vervoersverklaring van de afnemer nodig die de afnemer uiterlijk binnen 10 dagen na de levering moet overleggen. Daarin moet de identificatie van de persoon die de goederen in ontvangst neemt worden weergegeven en het vervoer met details worden bevestigd. Overigens heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om het bewijsvermoeden te weerleggen als hij over andere informatie beschikt dan is overgelegd. De staatssecretaris van Financiën licht in het Besluit nr. nr. 2021-3736 toe dat of partijen voldoen aan het criterium 'onafhankelijk' van artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening aan de hand van feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld. Als aan de hand van feiten en omstandigheden blijkt dat in de bedoelde situatie sprake is van onafhankelijke partijen, kan de regeling van het weerlegbaar bewijsvermoeden aan de orde komen. Ook kan in deze situatie als alternatief voor de regeling van het weerlegbaar bewijsvermoeden het bewijs van het vervoer naar de lidstaat van bestemming worden aangetoond aan de hand van boeken en bescheiden zoals genoemd in 16.1.6.1.

16.1.6.3 ICL, bewijs: gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten

Volgens de Hoge Raad kunnen ook van belang zijn de bescheiden en andere gegevensdragers die het resultaat bevatten van de uitwisseling van gegevens tussen de belastingdiensten van de betrokken EU-lidstaten, voor zover die bescheiden e.d. aanwijzingen bevatten dat de goederen zijn vervoerd naar een andere EU-lidstaat en aldaar zijn onderworpen aan de heffing van omzetbelasting wegens de intracommunautaire verwerving van die goederen. Zie 3.7 en 30.1.5. De Hoge Raad heeft daarbij ook beslist dat de resultaten van de gegevensuitwisseling met andere EU-lidstaten door de Belastingdienst aan de ondernemer moeten worden verstrekt en ook aan de rechter als een geschil over de toepasselijkheid van het nultarief aan hem ter beslissing is voorgelegd (nr. 34.308, ECLI:NL:HR:1999:AA2823).

Het komt voor, vooral bij afhaaltransacties, dat de ondernemer-leverancier niet overtuigend kan aantonen dat de goederen daadwerkelijk naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd. De gewone gegevensuitwisseling met die EU-lidstaat (zie 3.7) levert meestal ook geen relevante informatie op. Het Hof van Justitie heeft bepaald dat in een dergelijk geval de inspecteur niet verplicht is aan de belastingdienst van die EU-lidstaat om nadere informatie te verzoeken ('*Twoh International*', zaak C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550). De ondernemer zal zelf de benodigde gegevens moeten vergaren om het nultarief te kunnen toepassen (HR nr. 40.036, ECLI:NL:HR:2008:BD1604).

16.1.6.4 ICL, bewijs: eigen vervoer

Als de goederen door een transportbedrijf worden vervoerd, levert de vrachtbrief in samenhang met de overige handelsbescheiden in het algemeen een duidelijke aanwijzing op omtrent het intracommunautaire karakter van de levering. Als de leverancier de goederen zelf vervoert, ontbreekt een vrachtbrief en brengt de vereiste zorgvuldigheid met zich dat hij het vervoer zodanig administreert dat daaruit de lijkt. In het bijzonder zijn hierbij van belang de dag- en weekstaten waarop de chauffeur aangeeft welke zendingen hij naar welke bestemmingen heeft vervoerd, in combinatie met de urenverantwoordingsstaten en de tachograafschijven en/of het werkboekje van de chauffeur (Besluit nr. DGB2002/4947M).

16.1.6.5 ICL, bewijs: afnemer haalt de goederen op

Als goederen aan een buitenlandse afnemer worden geleverd 'af fabriek' of 'af magazijn' (afhaaltransacties), zal de leverancier moeilijk kunnen bewijzen dat de goederen naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd. Vgl. HvJ EU, *'Euro Tyre Holding'*, zaak C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786. Toch zijn er omstandigheden denkbaar waaronder de leverancier zich er ook in deze situatie van overtuigd mag weten dat de buitenlandse afnemer de goederen naar een andere EU-lidstaat zal vervoeren (Besluit nr. DGB2002/4947M). In aanvulling op het in de administratie al aanwezige samenstel van bescheiden en vastleggingen moet het dan gaan om een *vaste afnemer* die voorafgaand aan het vervoer een volledig ingevulde *vervoersverklaring* heeft afgegeven (zie 16.1.6.6), tenzij de leverancier weet dat de door hem aan deze afnemer verrichte intracommunautaire leveringen tot problemen hebben geleid. Met betrekking tot bescheiden die bij afhaaltransacties achteraf worden opgemaakt, besliste de Hoge Raad echter dat achteraf opgemaakte verklaringen een rol kunnen spelen bij het beantwoorden van de vraag of de leverancier heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast voor toepassing van het nultarief. Op dergelijke verklaringen mogen dan echter geen essentiële gegevens ontbreken, zoals een duidelijke vermelding van de naam van de afnemer. Het niet vermelden van het kenteken van de auto waarmee de goederen naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd, is in dit verband door de Hoge Raad niet als een essentieel gegeven aangemerkt (nr. 39.301, ECLI:NL:HR:2003:AN9563).

Als er bij afhaaltransacties *geen* sprake is van een vaste afnemer en de goederen contant worden betaald, terwijl er behalve een op naam van een buitenlandse afnemer gestelde factuur (waarop het buitenlandse btw-identificatienummer van de afnemer is vermeld) geen andere bescheiden zijn waaruit het intracommunautaire karakter van de levering blijkt, zal de leverancier de aanspraak op toepassing van het nultarief niet zonder meer kunnen rechtvaardigen. Het Hof Den Bosch heeft in een dergelijk geval geoordeeld dat het beschikken over een geldig en geverifieerd btw-identificatienummer van de afnemer onvoldoende is voor het toepassen van het nultarief (nr. 03/01979, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1389). Onder deze omstandigheden kan de leverancier het risico van naheffing vermijden door Nederlandse omzetbelasting aan de koper in rekening te brengen. De koper moet, als hij de goederen naar een andere EU-lidstaat overbrengt, hiervan aangifte doen bij de Nederlandse Belastingdienst. Op deze aangifte kan hij de in rekening gebrachte Nederlandse omzetbelasting in aftrek brengen. Zie 5.5.1 en 5.5.2.

16.1.6.6 ICL, bewijs: afhaalverklaring

Voor een vervoersverklaring kan gebruik worden gemaakt van het volgende model.

Vervoersverklaring

Ondergetekende:
(naam van degene die de goederen in ontvangst neemt)
VERKLAART (voor zoveel nodig, *namens* de afnemer):
1 dat de goederen die zijn vermeld op de door de leverancier:
Naam: .... (naam leverancier)
Adres: .... (bedrijfsadres leverancier)
Plaats: ....
afgegeven factuur met nummer:
.... (factuurnummer) d.d. .... (factuurdatum)
en die zijn geleverd aan:
.... (naam buitenlandse afnemer)
met het btw-identificatienummer:
.... (buitenlande btw identificatienummer afnemer)
met een vervoermiddel met het kenteken:
.... (indien van toepassing: kenteken vermelden)
zijn/zullen worden vervoerd naar:
.... (plaats van bestemming)
in de Lid-Staat:
.... (EU-land van bestemming);
2 dat de afnemer bereid is op verzoek van de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken omtrent de van de goederen.

.... (plaats) .... (datum)
.... (handtekening van degene die de goederen in ontvangst neemt)

Aan de vervoersverklaring kan, als deze uitsluitend voor fiscale doeleinden wordt opgesteld en afgegeven, geen bijzondere bewijskracht acht ervan is in elk geval minder groot dan die van commercieel gebruikelijke aanwijzingen van de afnemer omtrent de door hem gewenste/opgegeven plaats van aflevering van de goederen. De verklaring kan dan ook niet dienen ter vervanging van commerciële bescheiden waarover de leverancier met betrekking tot individuele transacties kan beschikken. Slechts in de volgende twee gevallen maakt een dergelijke verklaring op doorslaggevende wijze de zorgvuldigheid zichtbaar waarmee de leverancier aan de levering een intracommunautair karakter heeft toegekend:

- een *vaste afnemer* haalt de goederen af. Zie 16.1.6.5; of
- een beperkt fiscaal vertegenwoordiger draagt niet zorg voor de aflevering van de goederen. Zie 16.1.6.8.

In deze gevallen levert de administratie van de leverancier of die van de beperkt fiscaal vertegenwoordiger, behalve het buitenlandse btw-identificatienummer en een op naam van een buitenlander gestelde factuur, geen andere concrete aanwijzing op omtrent het intracommunautaire karakter van de levering. Het ontbreken van de verklaring in deze gevallen betekent niet dat de toepassing van het nultarief onmogelijk is. Het aantonen dat ter zake voldoende zorgvuldig is gehandeld, zal dan echter problematisch zijn.

16.1.6.7 ICL, bewijs: pleziervaartuigen

Ook voor pleziervaartuigen die op eigen kiel van Nederland naar een andere EU-lidstaat worden overgebracht, zal aan de hand van boeken en bescheiden moeten worden aangetoond dat zo'n overbrenging daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Zie 16.1.6.1. Bij een levering 'af werf' aan een ondernemer mag de leverancier ervan uitgaan dat het vervoer naar de andere EU-lidstaat voldoende is aangetoond als de afnemer de in 16.1.6.6 opgenomen vervoersverklaring heeft afgegeven en er voor de leverancier geen reden was om aan de juistheid van die verklaring te twijfelen. Als de afnemer een particulier is of een rechtspersoon-niet-ondernemer en deze het vaartuig op eigen kiel naar een andere EU-lidstaat overbrengt, kan de leverancier het nultarief toepassen als hij naast de in 16.1.6.1 bedoelde boeken en bescheiden over een gedateerde en ondertekende verklaring van de afnemer beschikt. Daarbij moet de leverancier wel de vereiste zorgvuldigheid in acht hebben genomen. Voor deze verklaring, specifiek voor pleziervaartuigen, kan gebruik worden gemaakt van het volgende model.

Verklaring als bedoeld in onderdeel 4.5 van Besluit nr. DGB2002/4947M

Ondergetekende,
……………………………………… (Naam afnemer)
(Adres)
……………………………………… (Postcode en woonplaats)

VERKLAART

a. dat het pleziervaartuig als vermeld op de door
……………………………………… (Naam leverancier)
(Adres)
……………………………………… (Postcode en woonplaats)
afgegeven factuur nummer ………. (factuurnummer) de dato ………. (datum) aan hem/haar is geleverd op ………. (datum) en in het kader van de levering zal worden vervoerd naar …………………………. (plaats en land van bestemming);

b. dat het pleziervaartuig bestemd is voor gebruik buiten Nederland doch binnen de Europese Unie en dat het vaartuig na overbrenging naar de Lid-Staat van aankomst voor een periode van ten minste drie maanden niet naar Nederland zal terugkeren, behoudens een met bescheiden te staven onvoorziene terugkeer naar Nederland uitsluitend voor noodzakelijk gebleken reparaties, daaronder begrepen het vervoer rechtstreeks naar en van de plaats van reparatie;

c. dat hij/zij onmiddellijk na overbrenging van het pleziervaartuig naar ……………………. (land van bestemming) aldaar op aangifte omzetbelasting zal voldoen ter zake van de intracommunautaire verwerving van het pleziervaartuig en dat hij/zij een kopie van de aangifte en van het betalingsbewijs aan de leverancier zal toesturen binnen twee weken nadat de aangifte is gedaan;

d. dat hij/zij ervan op de hoogte is dat de leverancier de Nederlandse Belastingdienst dient te informeren wanneer de onder c. bedoelde kopieën niet tijdig worden ontvangen, dan wel wanneer na de levering feiten ter kennis komen van de leverancier waaruit deze redelijkerwijs moet concluderen dat deze verklaring geen juist beeld geeft van de feitelijke situatie op het moment van levering;

e. dat hij/zij bereid is op verzoek aan de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken omtrent de bestemming van het vaartuig.

……………………… (plaats) ……………………… (datum)
……………………… (handtekening afnemer/gemachtigde van de afnemer met als bijlage gespecificeerde machtiging)

Als er direct na oplevering sprake is van proefvaren in Nederland voordat het pleziervaartuig naar een andere EU-lidstaat wordt overgebracht, moet de leverancier voor toepassing van het nultarief, naast de hiervóór opgenomen verklaring, bescheiden kunnen overleggen waaruit de volgende gegevens blijken:

- begin- en einddatum van het proefvaren;
- begin- en einddatum van een eventueel daaropvolgende periode waarin het vaartuig op de werf ligt in verband m proefvaren nodig gebleken aanpassingen;

- de overbrenging vanaf de werf naar een andere EU-lidstaat, aansluitend aan de periode van het proefvaren (of – indien van toepassing – de aanpassing op de werf), binnen twee maanden na oplevering.

Als de hiervóór genoemde bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie en dit bij de leverancier op het moment van de levering redelijkerwijs bekend moet zijn geweest, moet de leverancier alsnog 21% btw in rekening te brengen. Als aan de leverancier binnen een termijn van drie maanden na de levering of drie maanden na de proefvaart feiten ter kennis komen waaruit redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat de hiervóór bedoelde bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie, dan wel als niet tijdig een kopie wordt ontvangen van de aangifte van omzetbelasting voor de verwerving van het vaartuig in de andere EU-lidstaat, moet de leverancier deze feiten schriftelijk aan de inspecteur melden.

Als in situaties als hiervóór bedoeld de leverancier de bouwer is van het pleziervaartuig en tussentijds het casco van het vaartuig al tot zekerheid aan de afnemer of bijv. een kredietverstrekker wordt overgedragen, kan de bouwer toch het nultarief toepassen. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

- de bouwer kan aannemelijk maken dat, als de overdracht tot zekerheid niet zou hebben plaatsgevonden, bij ople vaartuig het nultarief zou kunnen worden toegepast volgens de hiervóór beschreven regeling voor de levering van pleziervaartuigen; en
- op het moment van uiteindelijke aflevering blijkt dat aan alle hiervóór genoemde voorwaarden wordt voldaan.

Als de bouwer op enig moment voordat het vaartuig aan de koper wordt afgeleverd, weet of behoort te weten dat niet langer aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan of zal worden voldaan, moet hij de btw alsnog over de periode(n) waarin de vergoeding of de deelbetalingen zijn ontvangen of in rekening zijn gebracht, aangeven naar het 21%-tarief.

16.1.6.8 ICL, bewijs: buitenlandse leveranciers/fiscaal vertegenwoordigers

Van buitenlandse leveranciers die vanuit Nederland goederen leveren aan in andere EU-lidstaten gevestigde afnemers, wordt voor de toepassing van het nultarief dezelfde zorgvuldigheid verlangd als van in Nederland gevestigde leveranciers. Dit geldt onverkort als de buitenlandse leverancier een fiscaal vertegenwoordiger heeft aangesteld.

Voor de aansprakelijkstelling van een *algemeen* fiscaal vertegenwoordiger (zie 5.5.4) gelden dezelfde beginselen ten aanzien van de toepassing van het nultarief als voor de buitenlandse leverancier namens wie hij optreedt.

Een bijzondere situatie doet zich voor bij een *beperkt* fiscaal vertegenwoordiger. Zie 5.5.5. Van hem kan niet worden gevergd dat hij beschikt over het samenstel van bescheiden en vastleggingen waaruit het intracommunautaire karakter van de levering blijkt, omdat deze zich bevinden in of deel uitmaken van de administratie van de buitenlandse leverancier. Als de beperkt fiscaal vertegenwoordiger echter zorg draagt voor de aflevering van de goederen in een andere EU-lidstaat en daartoe een derde ondernemer inschakelt, beschikt hij over een vrachtbrief en de nota van de vervoerder. In die situatie kan er bij de aansprakelijkstelling van worden uitgegaan dat de beperkt fiscaal vertegenwoordiger binnen de hem ter beschikking staande mogelijkheden zorgvuldig heeft gehandeld, mits hij ook volledig heeft voldaan aan de voor hem geldende administratieve eisen (zie 5.5.3) en beschikt over een op naam van de buitenlandse afnemer gestelde (kopie)factuur. Het voorgaande geldt ook als de beperkt fiscaal vertegenwoordiger niet zorg draagt voor de aflevering van de goederen, maar beschikt over een *vervoersverklaring* van de afnemer.

16.1.6.9 ICL, bewijs: bewijs achteraf

Op het moment van de levering of bij het uitreiken van de factuur moet duidelijk zijn dat er sprake is van een onder het nultarief vallende intracommunautaire levering. Beschikt de ondernemer op dat moment niet over het bewijs dat de goederen naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd, dan moet hij omzetbelasting in rekening brengen.

Als naderhand komt vast te staan dat de goederen daadwerkelijk naar een andere EU-lidstaat zijn vervoerd, mag de ondernemer de omzetbelasting niet corrigeren. Het is *niet* toegestaan een creditnota voor de koper op te maken. De koper kan de omzetbelasting wel terugvragen. Zie 19.2 voor teruggaaf van Nederlandse btw aan in andere EU-lidstaten gevestigde ondernemers.

Wel kan de ondernemer, als hij weet dat de goederen naar een andere EU-lidstaat gaan maar hij nog niet over de vereiste bescheiden beschikt om dit aan te tonen, alvast het nultarief toepassen (HvJ EU, *'Collée'*, zaak C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549). Hij moet dan wel *achteraf* de beschikking krijgen over de vereiste bewijsstukken. Met deze handelwijze moet de ondernemer dus voorzichtig zijn, aangezien hij het risico van naheffing loopt als de bescheiden toch niet op tafel komen.

LET OP Volgens de rechter kan bij afhaaltransacties onder bepaalde voorwaarden toch betekenis toekomen aan achteraf opgemaakte (vervoers)verklaringen. Zie verder 16.1.6.5.

16.1.6.10 ICL: bewijs: btw-identificatienummer

Art. 12, lid 2, onderdeel a., onder 2°, Uitv.besl. OB

Bij een levering van goederen naar een andere EU-lidstaat is het voor de toepassing van het nultarief ingevolge art. 12, lid 2, onderdeel a., onder 2°, Uitv.besl. OB, noodzakelijk dat de ondernemer beschikt over het btw-identificatienummer van de afnemer in de andere EU-lidstaat. Door rechtspraak van het Hof van Justitie bleek echter dat het nultarief niet kon worden geweigerd als het btw-identificatienummer ontbrak (o.m. *'VSTR'*, zaak C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592 en *'Josef Plöckl'*, zaak C-24/15, ECLI:EU:C:2016:204). Volgens het Hof van Justitie was het btw-identificatienummer van de afnemer namelijk (slechts) een formele vereiste voor toepassing van het nultarief. Zie

BTW-Richtlijn echter aangepast, waardoor het gebruik van het btw-identificatienummer van de afnemer

als materieel vereiste geldt voor toepassing van het nultarief (Richtlijn nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3). Dit betekent dat de leverancier zonder dit nummer het nultarief niet kan toepassen. Zie 16.1.6.11 voor de wijze waarop het btw-identificatienummer van de afnemer kan worden gecontroleerd.
Via het btw-identificatienummer geeft de afnemer te kennen dat hij een belaste intracommunautaire verwerving verricht. Zie 16.1.7. Het btw-identificatienummer van de afnemer moet worden vermeld op de factuur die wordt uitgereikt. Zie 28.2.1.3. Verder heeft de ondernemer het nummer nodig bij het invullen van de Opgaaf ICP. Zie 16.1.4.2.

16.1.6.11 ICL, bewijs: wijze van verificatie btw-identificatienummer

De ondernemer kan het btw-identificatienummer van zijn klant controleren op de internetsite van de Europese Commissie (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/). Hij kan hier de btw-identificatienummers van zijn afnemers uit alle EU-lidstaten controleren, dus ook die van de Nederlandse afnemers. Op deze internetsite kan de ondernemer naast de geldigheid van het btw-identificatienummer ook de naam- en adresgegevens van zijn afnemer controleren. Wij raden de ondernemer aan om contact op te nemen met zijn afnemer als het nummer niet geldig is of de naam- en adresgegevens afwijken.
De ondernemer kan zelf een eerste controle doen op het btw-identificatienummer van zijn afnemer door het nummer met de officiële samenstelling van btw-identificatienummers te vergelijken. Zie 16.1.6.13
Als de ondernemer een bevestiging wil van de door hem uitgevoerde btw-identificatienummercontrole, kan hij het resultaat van de controle afdrukken en/of opslaan in de computer. Bij het controleren kan hij zijn eigen btw-identificatienummer invoeren. Deze wordt dan getoond op de bevestiging.
Via de EU internetsite kan de ondernemer meerdere btw-identificatienummers geautomatiseerd controleren.
De Europese Commissie wijst elke aansprakelijkheid af als het gaat om de rechtsgeldigheid van de toepassing van het nultarief. Zo geeft zij op haar internetsite aan dat de rechtsgeldigheid van een ingevoerd btw-identificatienummer op zichzelf bezien niet het recht geeft op toepassing van het nultarief op de intracommunautaire leveringen.

16.1.6.12 ICL, bewijs: waarde van verificatie van btw-identificatienummer

Als de ondernemer het btw-identificatienummer dat zijn afnemer opgeeft niet verifieert en later blijkt dat het niet klopt, kan de inspecteur toepassing van het nultarief weigeren tenzij de ondernemer aantoont dat hij zorgvuldig heeft gehandeld en hij redelijkerwijs niet hoefde te twijfelen aan de juistheid van het btw-identificatienummer. Zie 16.1.6.10
Het feit dat bij verificatie is geconstateerd dat de naam van de afnemer en het btw-identificatienummer bij elkaar horen, wil echter niet altijd zeggen dat de ondernemer mag vertrouwen op de btw-status van zijn afnemer. Hij moet ook voor het overige geen reden tot twijfel hebben omtrent de juistheid van de door de afnemer verstrekte gegevens. Zie 16.1.6.15.

16.1.6.13 ICL, bewijs: de btw-identificatienummers in andere lidstaten

De btw-identificatienummers van afnemers in andere EU-lidstaten beginnen ook met een landcode. Zie de tabel hierna. De code van een land geldt voor de hele EU. Het is dus niet zo dat bijv. Duitsland andere landcodes gebruikt voor de EU-lidstaten dan Nederland.

Land	*Landcode*	*Aantal cijfers na de landcode*	
België	BE	+	10 (1ste cijfer na landcode is altijd een nul ('0'))
Bulgarije	BG	+	9 of 10
Cyprus	CY	+	9 (laatste positie is een letter)
Denemarken	DK	+	8
Duitsland	DE	+	9
Estland	EE	+	9
Finland	FI	+	8
Frankrijk	FR	+	11 (1ste en 2de positie na landcode kunnen letters zijn)
Griekenland	EL	+	9
Hongarije	HU	+	8
Ierland	IE	+	8 (2de positie na landcode kan letter zijn en laatste positie is altijd een letter)
Italië	IT	+	11
Kroatië	HR	+	11
Letland	LV	+	11
Litouwen	LT	+	9 of 12
Luxemburg	LU	+	8
Malta	MT	+	8
Nederland	NL	+	12 (10de positie na landcode is altijd 'B'. Zie 14.1.10)
Oostenrijk	AT	+	9 (1ste positie na landcode is altijd 'U')
Polen	PL	+	10
Portugal	PT	+	9

Land	*Landcode*	*Aantal cijfers na de landcode*	
Roemenië	RO	+	2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, of 10 (1ste cijfer na landcode mag geen nul ('0') zijn)
Slovenië	SI	+	8
Slowakije	SK	+	10
Spanje	ES	+	9 (nummer bevat minimaal 1 en maximaal 2 letters)
Tsjechië	CZ	+	8, 9 of 10
Verenigd Koninkrijk	GB	+	9 of 12 (12-cijferige nummer wordt gebruikt voor onderdelen van fiscale eenheden. Bij overheidsinstellingen bestaat nummer uit 5 posities: letters 'GD' + 3 cijfers. Bij gezondheidsinstellingen bestaat nummer ook uit 5 posities, maar dan uit letters 'HA' + 3 cijfers.)
Zweden	SE	+	12

16.1.6.14 ICL, bewijs: uitzonderingen btw-identificatienummer

Bij de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen is altijd het nultarief van toepassing, ook al heeft de afnemer geen btw-identificatienummer. Zie 14.3.1 voor het begrip 'nieuwe vervoermiddelen'. De afnemer verricht dan altijd een belaste intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.1.10.

Bij de levering van accijnsgoederen aan landbouwers, vrijgestelde ondernemers en rechtspersonen die geen ondernemer zijn, kan de ondernemer in sommige gevallen het nultarief toch toepassen als de afnemer geen btw-identificatienummer opgeeft. Zie 16.1.11.

Bij installatie en montage van goederen in een andere EU-lidstaat kan de ondernemer nooit het nultarief toepassen, ook niet als hij beschikt over een btw-identificatienummer van zijn afnemer. Zie 16.1.11.

Als de ondernemer goederen vervoert of op zijn kosten laat vervoeren naar een andere EU-lidstaat en de afnemer geen btw-identificatienummer heeft, kan de Regeling afstandsverkopen van toepassing zijn. De levering is dan belast met omzetbelasting in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.2.2.1.

16.1.6.15 ICL, bewijs: onjuist btw-identificatienummer

Bij de verificatie van het door de afnemer opgegeven btw-identificatienummer kan blijken dat de naam en het nummer niet bij elkaar horen. De ondernemer moet dan contact opnemen met zijn afnemer om de juiste gegevens te krijgen en deze daarna opnieuw verifiëren. Zie 16.1.6.10.

Het kan zijn dat bij de verificatie de naam en het nummer die zijn opgegeven met elkaar corresponderen, maar dat later blijkt dat de afnemer met een vals btw-identificatienummer en een valse naam heeft gewerkt. Dit kan bijv. naar voren komen als de belastingdienst in de EU-lidstaat van bestemming de door de leverancier verstrekte gegevens op de Opgaaf ICP vergelijkt met de aangegeven intracommunautaire verwervingen. Zie 3.7. In dit geval zal eerst worden geprobeerd de ware identiteit van de afnemer te achterhalen en de verschuldigde omzetbelasting bij hem te innen. Lukt dit niet, dan zal de Nederlandse Belastingdienst nagaan of de leverancier wel voldoende zorgvuldig heeft gehandeld om zich ervan te overtuigen dat de btw-status van zijn afnemer juist is. Onderzocht wordt of de leverancier erop mocht vertrouwen dat zijn afnemer een juiste naam en een juist nummer opgaf en dat er in de EU-lidstaat van bestemming belasting zou worden geheven wegens de intracommunautaire verwerving. Dit wordt aan de hand van de feitelijke omstandigheden beoordeeld. Hierbij kunnen offertes, orderbevestigingen, bankgaranties, wijze van betaling, vervoersbescheiden, aard van de goederen, duur van de relatie met de afnemer enz. een rol spelen.

Bij een eenmalige transactie van consumptiegoederen waarbij contant wordt betaald, zal de Belastingdienst minder snel goede trouw aannemen dan bij een levering van grondstoffen waarbij een offerte en een orderbevestiging aanwezig zijn en er via de bank wordt betaald. Als de inspecteur van mening is dat de leverancier onvoldoende zorgvuldig heeft gehandeld, zal hij het nultarief weigeren en een naheffingsaanslag opleggen naar het algemene of het verlaagde tarief.

LET OP Als de ondernemer het btw-identificatienummer van een eenmalige afnemer niet heeft geverifieerd en het blijkt onjuist te zijn, zal het voor hem niet gemakkelijk zijn om zijn goede trouw aan te tonen.

16.1.7 ICL: bij afnemer een ICV

Art. 12, lid 2, onderdeel a., onder 2°, Uitv.besl. OB

Voorwaarde voor toepassing van het nultarief bij een intracommunautaire levering is niet alleen dat de goederen worden vervoerd naar een andere EU-lidstaat maar ook dat de afnemer een belaste intracommunautaire verwerving verricht in het land waar de goederen aankomen. Dit is in beginsel het geval als de afnemer ondernemer is of een rechtspersoon die geen ondernemer is. Zie 14.1.3. Om dit te kunnen aantonen, heeft de ondernemer het btw-identificatienummer van zijn afnemer nodig. Zie 16.1.4. Toepassing van het nultarief in Nederland is dus afhankelijk van heffing van omzetbelasting in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.1.4.

Het voorgaande houdt echter niet in dat de ondernemer er zeker van moet zijn of over bewijzen moet beschikken dat er in de andere EU-lidstaat daadwerkelijk omzetbelasting is geheven wegens de intracommunautaire verwerving aldaar. Dat bewijs zou hij niet kunnen leveren. Bovendien kunnen zich uitzonderingssituaties voordoen waarbij de afnemer geen omzetbelasting is verschuldigd wegens intracommunautaire verwerving. Dit kan alleen de afnemer beoordelen. Daarom is het voldoende dat de ondernemer over het btw-identificatienummer van zijn afnemer beschikt. Door dit nummer aan zijn leverancier te verstrekken, geeft de afnemer te kennen dat hij een belaste

verricht. Zonder dit nummer kan de ondernemer het nultarief niet toepassen. Zie 16.1.6.10. De Hoge

Raad heeft beslist dat de bewijslast dat de goederen zijn onderworpen aan de heffing van omzetbelasting ter zake van de intracommunautaire verwerving rust op de leverancier (nr. 43.853, ECLI:NL:HR:2009:BD3571). Het is niet nodig dat de goederen worden vervoerd naar dezelfde EU-lidstaat waarvan de afnemer zijn btw-identificatienummer heeft opgegeven. Dit is van toepassing als de afnemer een zgn. nummerverwerving doet. Zie 14.1.4.1. Als bijv. de in Duitsland gevestigde afnemer zijn Duitse btw-identificatienummer opgeeft maar de goederen van Nederland naar Frankrijk worden vervoerd, mag toch het nultarief worden toegepast. Zie 14.1.4.

***LET OP** Als de ondernemer twijfelt of redelijkerwijs zou moeten twijfelen aan de juistheid van het btw-identificatienummer van zijn afnemer, moet hij dit nummer bij de Belastingdienst verifiëren. Zie 16.1.6.10 en 16.1.6.15.*

16.1.7.1 ICL: de afnemer is landbouwer, vrijgestelde ondernemer of rechtspersoon-niet-ondernemer

Als de ondernemer aan een ondernemer of een rechtspersoon in een andere EU-lidstaat goederen levert, zal die afnemer met die aankoop in beginsel een intracommunautaire verwerving verrichten. Hierop bestaat echter een uitzondering voor aankopen door landbouwers, ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten en rechtspersonen-niet-ondernemers. Als de aankopen van een van deze afnemers in één jaar samen niet een bepaald bedrag overschrijden, verricht de afnemer met die aankopen geen intracommunautaire verwerving. Zie 14.2.5. De Nederlandse leverancier mag dan het nultarief niet toepassen, maar moet in beginsel Nederlandse btw in rekening brengen. De Nederlandse leverancier is echter btw verschuldigd in het land van de afnemer als aan de volgende twee voorwaarden wordt voldaan:

- er is sprake van een zgn. afstandsverkoop; én
- de afnemer overschrijdt niet het grensbedrag van de verwervingsdrempel. Zie 14.2.5.2

Dat grensbedrag wordt wel 'verwervingsdrempel' genoemd. Voor EU-lidstaten gelden de volgende verwervingsdrempels (opgave Europese Commissie, april 2017).

Land	*Munteenheid*	*Verwervingsdrempel*
België	EUR	11 200
Bulgarije	BGN	20 000
Cyprus	EUR	10 251
Denemarken	DKK	80 000
Duitsland	EUR	12 500
Estland	EUR	10 000
Finland	EUR	10 000
Frankrijk	EUR	10 000
Griekenland	EUR	10 000
Hongarije[1]	EUR	10 000
Ierland	EUR	41 000
Italië	EUR	10 000
Kroatië	HRK	77 000
Letland	EUR	10 000
Litouwen	EUR	14 000
Luxemburg	EUR	10 000
Malta	EUR	10 000
Nederland	EUR	10 000
Oostenrijk	EUR	11 000
Polen	PLN	50 000
Portugal	EUR	10 000
Roemenië	RON	34 000
Slovenië	EUR	10 000
Slowakije	EUR	14 000
Spanje	EUR	10 000
Tsjechië	CZK	326 000
Verenigd Koninkrijk	GBP	85 000
Zweden	SEK	90 000

[1] In de Hongaarse wet is het drempelbedrag in euro's opgenomen, terwijl de euro in Hongarije niet de munteenheid is. Het bedrag van € 10 000 dient dus telkens omgerekend te worden naar de Hongaarse forint.

Als de ondernemer goederen levert aan een landbouwer, een vrijgestelde ondernemer of een rechtspersoon niet ondernemer voor een totaalbedrag dat hoger is dan de hiervóór genoemde verwervingsdrempels, weet de ondernemer zeker dat die afnemer in de EU-lidstaat van bestemming een intracommunautaire verwerving verricht. Om het nultarief toe te kunnen passen, heeft hij wel het btw-identificatienummer van de afnemer nodig. Als de ondernemer echter goederen levert aan een afnemer uit één van deze drie categorieën afnemers voor een bedrag dat beneden de verwervingsdrempel ligt, zal de afnemer hem moeten informeren of hij al eerder met de aankoop bij de

Nederlandse ondernemer de verwervingsdrempel die voor zijn land geldt, overschrijdt. Als de afnemer daarover geen informatie geeft maar alleen zijn btw-identificatienummer aan de Nederlandse ondernemer verstrekt kan die ervan uitgaan dat de afnemer met de aankoop bij hem een intracommunautaire verwerving verricht en kan hij het nultarief toepassen (art. 4 Uitvoeringsverordening nr. 282/2011/EU).

16.1.8 ICL. ABC-levering

Onder 'ABC-leveringen' worden transacties verstaan waarbij hetzelfde goed meerdere keren wordt verhandeld voordat het uiteindelijk door de eerste verkoper (A) bij de laatste koper (C) wordt afgeleverd. Voor de omzetbelasting worden alle transacties als leveringen aangemerkt. Zie 6.2.12.

Als bij een ABC-levering goederen van de ene naar de andere EU-lidstaat worden vervoerd, kan er maar één levering als intracommunautaire levering worden aangemerkt. Dat is de levering waaraan het intracommunautair vervoer van de goederen moet worden toegerekend. Zie 16.1.8.1. Dit geldt ongeacht welke partij – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – de macht heeft om tijdens het vervoer over de goederen te beschikken.

Als de eerste transactie (A–B) de intracommunautaire levering is, vindt de tweede levering (B–C) plaats in de EU-lidstaat waar ook de intracommunautaire verwerving plaatsvindt; het land dus waar de goederen aankomen. In dit geval is de eerste transactie (A–B) belast met het nultarief voor intracommunautaire leveringen en de tweede levering (B–C) is belast met het btw-tarief dat geldt in het land waar de goederen aankomen, tenzij er een vrijstelling van toepassing is.

In het geval de tweede transactie (B–C) de intracommunautaire levering is, dan vindt de eerste levering (A–B) plaats in de EU-lidstaat van vertrek; de EU-lidstaat dus van waaruit de goederen worden vervoerd. In dat geval is de eerste transactie (A–B) belast met het btw-tarief dat geldt in de EU-lidstaat van waar de goederen worden vervoerd, tenzij er een vrijstelling in die EU-lidstaat van toepassing is. De tweede levering (B–C) is dan belast met het nultarief voor intracommunautaire leveringen (HvJ EU, '*EMAG*', zaak C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232).

Als het intracommunautaire vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A–B), kan de vereenvoudigde ABC-regeling worden toegepast. Zie 16.1.8.4. Het voordeel van toepassing van deze zgn. vereenvoudigde ABC-regeling is dat B zich niet meer hoeft te registreren in EU-lidstaat 3 en dat er geen btw hoeft te worden gefinancierd. Zie 16.1.8.4.

LET OP Als goederen bij ABC-transacties de EU verlaten, kan het nultarief wel in alle schakels worden toegepast. Zie 17.1.6.

VOORBEELD Ondernemer A in Nederland verkoopt goederen aan ondernemer B in Duitsland die de goederen doorverkoopt aan ondernemer C in Frankrijk. De goederen worden vervolgens van Nederland naar Frankrijk vervoerd. Er zijn twee leveringen, namelijk A–B en B–C. Van belang is nu in het kader van welke transactie het vervoer naar Frankrijk plaatsvindt.

Vervoer A–B

Als het vervoer naar Frankrijk is ingegeven door de transactie tussen A en B – bijv. B geeft A opdracht de goederen naar Frankrijk te brengen voordat de koop met C is gesloten – verricht A een intracommunautaire levering tegen het nultarief. Ondernemer B verricht in Frankrijk een belaste intracommunautaire verwerving en moet zich daar laten registreren voor de omzetbelasting. De levering die B vervolgens aan C verricht, valt onder de Franse omzetbelasting.
Uiteraard moet A kunnen aantonen dat de goederen naar Frankrijk zijn vervoerd (zie 16.1.6) en moet hij over het btw-identificatienummer van B beschikken. Het best is dat B zijn Franse btw-identificatienummer opgeeft, omdat hij daar de intracommunautaire verwerving verricht. Voor A maakt het echter niet uit als B zijn Duitse btw-identificatienummer opgeeft. In dat geval verricht B ook in Duitsland de intracommunautaire (nummer)verwerving. Vgl. 14.1.4.
In deze situatie kan men overigens gebruikmaken van de vereenvoudigde ABC-regeling. Zie 16.1.8.4.

Vervoer B–C

Vindt het vervoer plaats in het kader van de transactie tussen B en C – bijv. C geeft opdracht de goederen in Frankrijk af te leveren – dan verricht A een binnenlandse levering aan B. Deze levering is gewoon belast met Nederlandse omzetbelasting. Vervolgens verricht B een intracommunautaire levering vanuit Nederland tegen het nultarief en verricht C een intracommunautaire verwerving in Frankrijk.
Ondernemer B moet in Nederland een btw-identificatienummer aanvragen en aangifte doen van de intracommunautaire levering. Op deze aangifte kan hij de omzetbelasting die A hem in rekening bracht als voorbelasting aftrekken. Per saldo krijgt hij dus de omzetbelasting terug. Ook moet B de transactie met C vermelden op de Opgaaf ICP. Voor het vervullen van zijn verplichtingen kan B eventueel een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. Zie 5.5.3.

16.1.8.1 ICL, ABC-levering: toerekening vervoer

Art. 5c Wet OB

Om bij ABC-leveringen te bepalen aan welke levering het vervoer naar de andere EU-lidstaat moet worden toegerekend, zijn de contracten tussen de partijen van belang. Zij kunnen regelen in welke schakel de intracommunautaire levering plaatsvindt. Uiteraard moeten de feiten hiermee in overeenstemming zijn.

Per 1 januari 2020 is, ten gevolge van de aanpassing van de Btw-Richtlijn (nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3), een vereenvoudiging in werking getreden met betrekking tot de toerekening van vervoer bij intracommunautaire ketentransacties. Deze zogenoemde 'Quick-Fix' geldt in heel de EU en voorziet in een uniforme en vereenvoudigde regeling voor de toerekening van het vervoer bij intracommunautaire ketentransacties. De regeling geldt ongeacht hoeveel schakels er in de (handels)keten zitten en in hoeveel EU-lidstaten de ondernemers die tot de keten behoren zijn gevestigd of voor de btw zijn geregistreerd. De regeling bepaalt aan welke levering in de keten het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend, en dus als intracommunautaire levering moet worden aangemerkt.
De hoofdregel is dat de levering *aan de tussenhandelaar of één* van de tussenhandelaren (bij een langere keten) als intracommunautaire levering moet worden beschouwd. Als 'tussenhandelaar' dient in dit verband te worden beschouwd degene die het daadwerkelijke vervoer of de daadwerkelijke verzending van de goederen regelt. Daarbij geldt dat de eerste leverancier in de keten en de uiteindelijke afnemer niet als tussenhandelaar kunnen worden aangemerkt. Als een derde partij (partij buiten de keten) de goederen vervoert of verzendt, dan wordt als tussenhandelaar aangemerkt degene die de contractuele relatie met de vervoerder is aangegaan. In de situatie dat goederen worden verkocht in de keten A (Nederland) – B (Duitsland) – C (België) – D (Frankrijk) – E (Italië) en de goederen uiteindelijk worden vervoerd van Nederland naar Italië, is het dus van belang om vast te stellen welke partij in de (handels)keten als de tussenhandelaar (zoals in vorenbedoelde zin) moet worden aangemerkt. De levering *aan die* tussenhandelaar wordt immers aangemerkt als intracommunautaire levering. Dit betekent dat de ondernemer die aan de tussenhandelaar levert een intracommunautaire levering verricht in de EU-lidstaat van vertrek van het vervoer van de goederen (Nederland).
Als sprake is van een ABC-levering zoals bedoeld in 16.1.8, en partij B het intracommunautaire vervoer van de goederen regelt, leidt de regeling er toe dat het vervoer van de goederen moet worden toegerekend aan de eerste levering (d.w.z. de levering door partij A aan partij B). Het btw-nultarief voor intracommunautaire leveringen dient in dat geval alleen op deze eerste levering (d.w.z. de levering door partij A aan partij B) te worden toegepast. De tweede levering (d.w.z. de levering door partij B aan partij C) wordt beschouwd als een binnenlandse levering in de lidstaat van aankomst van de goederen. Hierop bestaat een uitzondering als partij B aan partij A zijn btw-identificatienummer van de EU-lidstaat van verzending van de goederen verstrekt. In dat geval moet het intracommunautaire vervoer namelijk worden toegerekend aan de tweede levering, namelijk de levering door partij B aan partij C. De eerste levering door partij A aan partij B is dan een binnenlandse levering die plaatsvindt in de EU-lidstaat van verzending. Zie ook 16.1.8, Voorbeeld.

LET OP De bovenvermelde regeling doet niet af aan de werking van de vereenvoudigde ABC-regeling zoals genoemd in 16.1.8.4 (Besluit nr. 2021-3736). Dit betekent dus dat als het vervoer op basis van bovenstaande wordt toegerekend aan de eerste levering (d.w.z. de levering door partij A aan partij B), de vereenvoudigde ABC-regeling kan worden toegepast in een keten op drie partijen uit de keten, mits is voldaan aan de voorwaarden die gelden voor die regeling.

Rechtspraak
In een situatie dat partij A het intracommunautaire vervoer van de goederen regelde, oordeelde de Hoge Raad dat de intracommunautaire levering in de schakel A–B plaatsvond (nr. 32.395, ECLI:NL:HR:1997:AA2152). Het betrof de situatie dat een leverancier uit een andere EU-lidstaat (A) met een Nederlandse afnemer (B) een overeenkomst tot levering had afgesloten onder de conditie 'franco huis' en B onder dezelfde conditie een overeenkomst tot levering had afgesloten met een andere Nederlandse afnemer (C). Feitelijk werden de goederen rechtstreeks van A naar C vervoerd. De Hoge Raad stelde op grond van de leveringsconditie 'franco huis' vast dat de leverancier uit de andere EU-lidstaat een intracommunautaire levering verrichtte in die andere EU-lidstaat, omdat hij de opdracht tot het intracommunautaire vervoer had gegeven. Als gevolg hiervan verrichtte B – en niet C – een intracommunautaire verwerving in Nederland. Voor de levering aan C moest B 21% btw aan C in rekening brengen.
Het Hof van Justitie heeft aangegeven dat bij het beoordelen van de contracten tussen de partijen vooral van belang is om vast te stellen op welk moment het eigendom overgaat op de eindafnemer (*'Euro Tyre Holding BV'*, zaak nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *'VSTR'*, zaak nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, *'Toridas'*, zaak nr. C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599 en *'Kreuzmayr GmbH tegen Finanzamt Linz'*, zaak nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84). Het hof besliste in die zaken dat als partij C het eigendom van de goederen verkrijgt van partij B vóórdat de goederen intracommunautair zijn vervoerd, de intracommunautaire levering plaatsvindt in de schakel B–C. De levering door partij A aan partij B is dan een binnenlandse levering. Ook het hof Arnhem-Leeuwarden heeft in gelijke zin beslist (nr. 18/00144, ECLI:NL:GHARL:2019:4274).

16.1.8.2 ICL, ABC-levering: ondernemer buiten de EU

Bij ABC-transacties zijn ook vaak ondernemers betrokken die niet in de EU zijn gevestigd. Als de goederen binnen de EU blijven, maakt dit voor de heffing van de omzetbelasting geen verschil. Gaan de goederen van de ene EU-lidstaat naar de andere, dan is er sprake van intracommunautaire transacties ook al zijn verkoper en/of koper buiten de EU gevestigd.

16.1.8.3 ICL, ABC-levering: accijns- en bulkgoederen

Minerale oliën en andere bulkgoederen worden vaak meer dan één keer verhandeld voordat ze feitelijk worden afgeleverd. In afwachting van de uiteindelijke bestemming blijven ze dan bij de eerste verkoper in opslag. Om de internationale handel niet te bemoeilijken, kan voor de levering van deze goederen een nultarief gelden. Zie 11.2.7 en 11.2.8. Zo kan bij ABC-transacties in de schakels voorafgaand aan die waarin de intracommunautaire levering plaatsvindt, ook het nultarief worden toegepast.

16.1.8.4 ICL, ABC-regeling vereenvoudigd

Artt. 17b, lid 2 en 3 en 37c Wet OB

De vereenvoudigde ABC-levering is een Europese regeling. De regeling geldt in alle EU-lidstaten. Voor Nederland is e.e.a. uitgewerkt in Besluit nr. VB93/837 en Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066), pt. 3.3.5. De vereenvoudigde ABC-regeling is alleen van toepassing in de volgende situatie. Ondernemer A (in EU-lidstaat 1) verkoopt de goederen aan ondernemer B (in EU-lidstaat 2), die deze goederen op zijn beurt doorverkoopt aan ondernemer C (EU-lidstaat 3). De goederen worden i.v.m. de levering A-B rechtstreeks verzonden van EU-lidstaat 1 naar EU-lidstaat 3.

ABC-regeling, zonder vereenvoudiging

Zonder toepassing van de 'vereenvoudigde ABC-regeling', geldt het volgende (zie ook 16.1.8).

- A verricht de intracommunautaire levering (aan B) en vermeldt op zijn factuur het btw-identificatienummer van B i
- B verricht de intracommunautaire verwerving in EU-lidstaat 3 en
- B verricht een binnenlandse levering *in* EU-lidstaat 3.
- B moet dus in EU-lidstaat 3 geregistreerd zijn als (buitenlandse) ondernemer en zijn levering aan C valt als binne onder de btw-wetgeving van EU-lidstaat 3.

ABC-regeling, met vereenvoudiging

Met toepassing van de 'vereenvoudigde ABC-levering' geldt het volgende.

A verricht de intracommunautaire levering aan B en vermeldt het btw identificatienummer van B in EU lidstaat 2,

- B verricht een intracommunautaire verwerving in EU-lidstaat 2
- C verricht een intracommunautaire verwerving in EU-lidstaat 3.
- B verricht een met btw belaste levering aan C in EU-lidstaat 3, waarbij de verschuldigde btw is verlegd naar afne alsof hij een intracommunautaire levering verricht aan C.

De vereenvoudiging zit in het feit dat B zich noch hoeft te registreren in EU-lidstaat C noch in EU-lidstaat 3 btw hoeft te voldoen over de transactie B-C.

Voorwaarden 'vereenvoudigde ABC-levering'

Om deze 'vereenvoudigde ABC-levering' te kunnen toepassen gelden de volgende (cumulatieve) voorwaarden.

- Bij de transactie zijn drie ondernemers betrokken die ieder in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd. Aan deze vo voldaan als B is gevestigd in EU-lidstaat 1, maar gebruikmaakt van zijn btw-identificatienummer in een andere EU-lidstaat (Hof van Justitie, zaak '*Firma Hans Bühler KG*', nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261).
- Het vervoer van de goederen gaat rechtstreeks vanuit EU-lidstaat 1 naar EU-lidstaat 3, waarbij het vervoer voortvl komst A-B. Dat het vervoer voortvloeit uit de overeenkomst A-B is sinds arrest van het Hof van Justitie in de zaak '*Euro Tyre Holding BV*', nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, minder snel het geval. Zie 16.1.8
- B toont aan dat hij de goederen heeft verworven met het oog op de doorlevering aan C en
- A, B en C handelen alsof sprake is van twee intracommunautaire leveringen (A-B resp. B-C).

Vereenvoudigde ABC-regeling in Nederland in praktijk

1 *Het goederenvervoer vangt aan (bij ondernemer A) in Nederland*
   - A verricht een intracommunautaire levering (tegen 0%) en vermeldt op de factuur het btw-identificatienummer v 2.

2 *Ondernemer B is in Nederland gevestigd, geen vervoer vanuit of naar Nederland*
   - B geeft in Nederland een intracommunautaire levering (aan C) aan. Op de factuur moet (ook) worden vermel eenvoudigde ABC-regeling' of 'intracommunautaire levering'. De intracommunautaire verwerving door B wordt niet op de aangifte vermeld.

3 *Goederenvervoer eindigt (bij ondernemer C) in Nederland*
   - C verantwoordt de intracommunautaire verwerving in de aangifte én
   - C voldoet de over de transactie B-C (verlegde) btw op aangifte en heeft in beginsel recht op aftrek van die ve

16.1.9 ICL: margeregeling

Bij de levering van gebruikte goederen, kunst, antiek en verzamelvoorwerpen kan een bijzondere regeling gelden. Deze houdt in dat een handelaar slechts omzetbelasting is verschuldigd over zijn marge; het verschil tussen zijn in- en verkoopprijs. Zie art. 26. Als de handelaar de margeregeling op een levering naar een andere EU-lidstaat toepast, is deze levering geen intracommunautaire levering. Het nultarief geldt dan niet en de koper verricht geen intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat van aankomst. Zie 26.3.2.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing als een handelaar de goederen van zijn bedrijf naar een andere EU-lidstaat overbrengt. Zie 16.2 en 16.2.2.3.

De handelaar kan echter per levering voor toepassing van de gewone regels kiezen. Dan verricht hij wel een intracommunautaire levering als aan de voorwaarden wordt voldaan (zie 16.1.4) en moet hij ook een Opgaaf ICP indienen. De koper is dan in zijn land btw verschuldigd wegens intracommunautaire verwerving.
Bij de levering van 'nieuwe' vervoermiddelen naar een andere EU-lidstaat geldt de margeregeling niet en is er altijd sprake van een intracommunautaire levering. Zie 16.1.10

16.1.10 ICL: nieuwe vervoermiddelen

Art. 12, lid 2, onderdeel e., Uitv.besl. OB
Bij de levering van nieuwe vervoermiddelen naar een andere EU-lidstaat is er altijd sprake van een intracommunautaire levering. Een leverancier moet over het btw-identificatienummer van zijn afnemer beschikken om bij een intracommunautaire levering het nultarief toe te kunnen passen. Hiermee wordt aangetoond dat de afnemer in zijn EU-lidstaat btw is verschuldigd wegens een intracommunautaire verwerving. Bij de levering van een nieuw vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat moet echter ook de afnemer die geen btw-identificatienummer heeft (bijv. een particulier) in zijn EU-lidstaat btw betalen vanwege de intracommunautaire verwerving. Zie 14.3. Hoewel de wettelijke bepalingen geen uitzondering kennen, zal daarom de leverancier bij de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen ook het nultarief kunnen toepassen als zijn afnemer geen btw-identificatienummer heeft. Wel zal hij over juiste naam- en adresgegevens van de afnemer moeten beschikken. De leverancier moet de transactie gewoon vermelden bij vraag 3b van de aangifte.
Zie ook 16.1.10.1.
Zie 14.3.1 voor de vraag welke vervoermiddelen als nieuw worden aangemerkt.

LET OP De verkoper moet wel kunnen aantonen dat het vervoermiddel nieuw is en dat het naar een andere EU-lidstaat is vervoerd. Bij motorrijtuigen waarvoor een kentekenbewijs is afgegeven, geldt als bijzondere voorwaarde voor toepassing van het nultarief dat een zgn. uitvoerverklaring van de RDW kan worden overgelegd. Zie 17.1.7.

16.1.10.1 ICL, nieuwe vervoermiddelen: afnemer is particulier

Als de afnemer een particulier is, heeft hij geen btw-identificatienummer. De ondernemer is dan evengoed verplicht een factuur uit te reiken. Zie 28.1.3. De levering vermeldt de ondernemer echter niet in de Opgaaf ICP, maar hij stuurt een kopie van de factuur op naar de Belastingdienst (Central Liaison Office). Zie 3.7.

VOORBEELD Jachtwerf Z verkoopt een nieuw zeiljacht aan een Franse particulier. Z kan aantonen dat het jacht naar Frankrijk is vervoerd (zie 16.1.6.7) en past het nultarief toe. Z geeft de levering niet aan in zijn Opgaaf ICP. Wel dient hij een kopie van de aan de Fransman uitgereikte factuur te sturen naar de Belastingdienst (met daarop vermeld de gegevens die nodig zijn om te bepalen dat het jacht als nieuw vervoermiddel kwalificeert). De Fransman moet in Frankrijk aangifte doen van de intracommunautaire verwerving.

16.1.10.2 ICL, nieuwe vervoermiddelen: verkoper is particulier

Artt. 7, lid 6, en 15, leden 1 en 3, Wet OB, art. 12, lid 2, onderdeel f., Uitv.besl. OB, art. 10a Uitv.besch. OB
Een particulier die een nieuw vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat levert, wordt voor deze levering als (fictief) ondernemer aangemerkt. Zie 5.4.1. Dit betekent dat hij op deze intracommunautaire levering het nultarief kan toepassen. De fictieve ondernemer moet voor de levering wel een factuur uitreiken die aan alle eisen voldoet. Daarbij hoeft hij uiteraard geen btw-identificatienummer te vermelden, want dat heeft hij niet. Verder heeft de fictieve ondernemer in deze situatie recht op aftrek van voorbelasting. Hij krijgt dan dus omzetbelasting terug. De aftrek van voorbelasting is echter beperkt tot de btw die in de aankoopprijs is begrepen of die is betaald bij de intracommunautaire verwerving dan wel de invoer van het vervoermiddel. De in de aankoopprijs begrepen btw wordt gesteld op $^{21}/_{121}$ deel van die aankoopprijs. Als het om een personenauto, bestelauto of motorrijwiel gaat, moet de aankoopprijs eerst worden verminderd met de daarin begrepen bpm. Zie 8.1.9. Het bedrag van de aankoopprijs moet aan de hand van bescheiden kunnen worden aangetoond, zoals een originele factuur, een inkoopverklaring (zie 26.1.6.2) of een betalingsbewijs. De aftrek van voorbelasting kan niet hoger zijn dan de belasting die de verkoper verschuldigd zou zijn als de verkoop van het vervoermiddel belast zou zijn met 21% omzetbelasting.
Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat pas op het tijdstip waarop het vervoermiddel wordt geleverd.

VOORBEELD Een Nederlandse particulier koopt in mei een nieuwe personenauto. De auto heeft een consumentenprijs van € 38 150. In die prijs zit € 7900 bpm en € 5250 btw. De nettocatalogusprijs – het bedrag waarover de btw wordt berekend – is dus € 25 000. De btw kan hij niet aftrekken, omdat hij geen ondernemer is.
In september verkoopt hij de auto aan zijn in Frankrijk woonachtige zoon voor € 30 000. Voor de btw geldt deze auto als 'nieuw'. Deze levering valt onder het nultarief. Voor deze verkoop wordt de particulier als ondernemer aangemerkt. In verband hiermee kan hij in beginsel het in de aankoopprijs begrepen bedrag aan btw in aftrek brengen (in dit geval € 5250). De aftrek van voorbelasting blijft echter beperkt tot 21% van € 30 000 minus de op dat moment nog in de prijs begrepen bpm. Zie 8.1.9.1. Stel, het restant-bpm bedraagt € 6700. De teruggaaf wordt dan $^{21}/_{121}$ van (€ 30 000 — € 6700) = € 4043. De zoon zal in Frankrijk omzetbelasting moeten betalen wegens de intracommunautaire verwerving van de auto. De Nederlandse particulier kan verder het bedrag van het restant-bpm terugvragen.

***LET OP**De omzetbelasting moet de particulier terugvragen op de 'Aangifte Omzetbelasting Intracommunautaire levering en verwerving van nieuwe vervoermiddelen'. Hij kan dit formulier downloaden via www.belastingdienst.nl. De aangifte moet worden gedaan bij een bpm-aangiftepunt. Zie 39.3. Bij de aangifte moet de particulier zijn aankoopfactuur voegen en de verkoopfactuur aan de afnemer in de andere EU-lidstaat, voorzien van de naam, het adres en de woonplaats van de afnemer. Ook moet hij kunnen aantonen dat het vervoermiddel nieuw is. Zie 14.3.1. De particulier is echter ontheven van de verplichting een Opgaaf ICP in te dienen. Zie 3.7.*

16.1.11 ICL: accijnsgoederen aan landbouwers, vrijgestelde ondernemers of rechtspersonen-niet-ondernemer (Tabel II, post a-6)

Intracommunautaire leveringen van accijnsgoederen zijn *altijd* belast in de EU-lidstaat van bestemming als de goederen worden geleverd aan:

- landbouwers enz. die in de andere EU-lidstaat onder een landbouwregeling vallen
- ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten;
- rechtspersonen die geen ondernemer zijn.

Het in die EU-lidstaat geldende drempelbedrag voor onbelaste verwervingen is niet van toepassing op accijnsgoederen. Zie 14.2.5, 14.2.6 en 16.1.7.1. In de EU-lidstaat van bestemming is niet alleen btw, maar ook accijns verschuldigd.

Een leverancier moet over het btw-identificatienummer van zijn afnemer beschikken om bij een intracommunautaire levering het nultarief te kunnen toepassen. Hiermee wordt aangetoond dat de afnemer in zijn EU-lidstaat btw is verschuldigd wegens intracommunautaire verwerving. De hierna beschreven regeling is getroffen voor een situatie waarin de afnemer geen btw-identificatienummer heeft, maar hij wel btw moet betalen wegens intracommunautaire verwerving. Hoewel de wettelijke bepalingen geen uitzondering kennen, zal in deze situatie de leverancier het nultarief kunnen toepassen ook al beschikt hij niet over een btw-identificatienummer van zijn afnemer.

Als de afnemer voor zijn andere verwervingen dan accijnsgoederen en nieuwe vervoermiddelen beneden het in zijn EU-lidstaat geldende drempelbedrag blijft, hoeft hij voor die andere verwervingen geen aangifte te doen en geen btw te betalen in zijn land. Om te voorkomen dat hij alleen voor de verwerving van accijnsgoederen een btw-identificatienummer moet aanvragen, geldt de volgende regeling.

De btw wegens de verwerving van de accijnsgoederen wordt in de EU-lidstaat van bestemming tegelijk met de accijns geheven. De leverancier kan op de intracommunautaire levering alleen het nultarief toepassen als de accijnsgoederen worden overgebracht naar de andere EU-lidstaat met een geleidedocument, zoals dat bij de accijnswetgeving is voorgeschreven. De leverancier ontvangt een exemplaar van het geleidedocument terug, waarop dan is aangetekend dat in de EU-lidstaat van bestemming accijns is/wordt geheven. Bij de levering van zowel onveraccijnsde goederen als veraccijnsde goederen is een geleidedocument vereist. Bij levering van veraccijnsde goederen kan de leverancier de Nederlandse accijns terugvragen. De leverancier hoeft de levering niet op de Opgaaf ICP te vermelden.

16.1.12 ICL: door afnemer teruggezonden goederen

Het kan voorkomen dat de verkochte goederen worden geweigerd door de koper in een andere EU-lidstaat of dat de koopovereenkomst na de levering wordt ontbonden, bijv. omdat de goederen zijn beschadigd of om andere redenen niet aan de verwachting van de koper voldoen. De goederen staan dan weer tot de beschikking van de leverancier en zullen naar hem worden teruggezonden of worden doorgezonden naar een nieuwe afnemer. Meestal ligt er slechts een korte periode tussen het tijdstip van de eerste verzending en het tijdstip van terugzending of doorzending. In deze situaties kan als volgt worden gehandeld (Besluit nr. VB94/4549).

Er wordt gedaan alsof er tussen de leverancier en de oorspronkelijke koper *geen* intracommunautaire levering en verwerving heeft plaatsgevonden. Als de leverancier de transactie al op zijn aangifte omzetbelasting en in de Opgaaf ICP heeft vermeld, moet hij dit corrigeren. Zie 3.7.4.2 en 4.2.10. Ook de koper moet op zijn aangifte omzetbelasting een correctie aanbrengen als hij de intracommunautaire verwerving al heeft aangegeven. Zie 4.2.10.

Als de leverancier de goederen doorverkoopt en rechtstreeks van de oorspronkelijke koper naar de nieuwe afnemer doorzendt, wordt er gedaan alsof de leverancier deze goederen rechtstreeks vanuit Nederland aan de nieuwe afnemer heeft geleverd. Als de nieuwe afnemer in Nederland is gevestigd, brengt de leverancier hem Nederlandse omzetbelasting in rekening. Als de nieuwe afnemer in een andere EU-lidstaat is gevestigd, verricht de leverancier in Nederland een intracommunautaire levering naar die EU-lidstaat en verricht de nieuwe afnemer een intracommunautaire verwerving in zijn EU-lidstaat. Voor deze intracommunautaire transacties gelden verder de gewone voorwaarden en bepalingen.

16.2 Fictieve ICL (overbrengen van eigen goederen naar andere EU-lidstaat)

Art. 3a Wet OB

Als goederen vanuit een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat worden vervoerd, zal dat vaak gebeuren in het kader van een levering van die goederen. Er zijn echter ook situaties waarin goederen tussen EU-lidstaten worden vervoerd zonder dat er sprake is van een levering van die goederen, in die zin dat zij niet van eigenaar wisselen. Als bijv. een Nederlandse ondernemer een partij goederen overbrengt naar een opslagplaats in België, worden die goederen niet 'echt' geleverd; ze blijven eigendom van de Nederlandse ondernemer. Om de grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen een onderneming te kunnen blijven volgen, is bepaald dat het door een ondernemer overbrengen van eigen goederen naar een andere EU-lidstaat als levering wordt aangemerkt. Deze *fictieve* levering wordt in de EU-lidstaat van vertrek behandeld als een intracommunautaire levering waarop het nultarief van toepassing is en leidt in het land van bestemming tot een intracommunautaire verwerving. Zie 14.1.1.1.

Bij een fictieve intracommunautaire levering wordt de vergoeding gevormd door de aankoopprijs of de kostprijs van de goederen. Zie 8.2. Weliswaar zal het nultarief van toepassing zijn, maar in de Opgaaf ICP moet het bedrag van de fictieve intracommunautaire leveringen worden vermeld. Zie 3.7.

Ook bij fictieve intracommunautaire leveringen moet het vervoer naar de andere EU-lidstaat kunnen worden aangetoond en moet de leverancier beschikken over een btw-identificatienummer in de andere EU-lidstaat, anders kan hij het nultarief niet toepassen. Zie 16.1.6 en 16.1.7.

16.2.1 Fictieve ICL: voorwaarden

Het overbrengen van goederen wordt als levering aangemerkt als er sprake is van verzenden of vervoer

- voor *bedrijfsdoeleinden;* én
- van *eigen goederen in het kader van de onderneming;* én
- van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat; én
- door of voor rekening van de ondernemer; én
- er is geen uitzondering (zie 16.2.2) van toepassing.

Uit deze voorwaarden blijkt dat een overbrenging alleen als fictieve levering kan worden aangemerkt als deze door of voor rekening van een *ondernemer* plaatsvindt. Het overbrengen van goederen door bijv. een rechtspersoon-niet-ondernemer, is dus geen fictieve levering en leidt niet tot een intracommunautaire verwerving.

***VOORBEELD** Een Nederlandse marktkoopman die in Nederland kaas koopt en die vervolgens op markten in Duitsland verkoopt, brengt in het kader van zijn onderneming eigen goederen over naar een andere EU-lidstaat. Deze overbrenging vormt een fictieve intracommunautaire levering in Nederland, belast tegen het nultarief. In Duitsland verricht de marktkoopman een belaste intracommunautaire verwerving waarover hij in Duitsland omzetbelasting is verschuldigd. Deze omzetbelasting zal hij overigens – in Duitsland – in aftrek kunnen brengen. Voor de leveringen op de markten is de marktkoopman vervolgens omzetbelasting verschuldigd die hij ook feitelijk in Duitsland op aangifte moet voldoen.*

16.2.1.1 Fictieve ICL: op verzoek van afnemer in andere EU-lidstaat

In sommige gevallen hebben afnemers in andere EU-lidstaten er bezwaar tegen dat zij door een aankoop in een andere EU-lidstaat een intracommunautaire verwerving verrichten. Het gaat hierbij in het bijzonder om de levering van bloemen, diepvriesartikelen e.d. die per zending aan een groot aantal afnemers in bijv. Duitsland worden geleverd (de zgn. groupagezendingen). Deze afnemers geven de voorkeur aan een situatie waarin de leverancier uit een andere EU-lidstaat bijv. Duitse omzetbelasting in rekening brengt. Om tegemoet te komen aan deze wens van het bedrijfsleven is goedgekeurd dat de Nederlandse leverancier, die in feite een intracommunautaire levering verricht aan de afnemer in de andere EU-lidstaat (in dit geval Duitsland), handelt alsof hij zijn eigen goederen naar de andere EU-lidstaat overbrengt. Deze overbrenging vormt voor de Nederlandse leverancier een tegen het nultarief belaste intracommunautaire levering aan zichzelf. Aansluitend verricht hij in de EU-lidstaat van bestemming, in het onderhavige voorbeeld Duitsland, een intracommunautaire verwerving. In de EU-lidstaat van bestemming verricht hij vervolgens een levering die daar is belast. Deze handelwijze kan alleen toepassing vinden als de afnemer daarmee instemt (Besluit nr. VB93/447).

16.2.1.2 Fictieve ICL: overbrengen van goederen naar en van grenslanderijen

Soms vervoert een ondernemer goederen vanuit een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat zonder dat sprake is van een 'echte' levering. Die overbrenging van eigen goederen wordt aangemerkt als een fictieve levering. Zie 16.2.1. Om de uitoefening van het landbouw- en veeteeltbedrijf in de grensstreek niet nadelig te beïnvloeden, is goedgekeurd dat landbouwers geen belasting verschuldigd zijn voor het naar Nederland overbrengen of terugbrengen van:

- landbouwproducten die zijn geoogst op grenslanderijen in België en Duitsland;
- landbouwmachines e.d. die vanuit Nederland tijdelijk in België of Duitsland zijn gebruikt voor de bewerking van g het binnenhalen van de oogst van die landerijen.

Landbouwers hoeven met betrekking tot deze overbrengingen naar Nederland geen aangifte te doen of andere administratieve verplichtingen te vervullen. Zij hoeven evenmin administratieve verplichtingen te vervullen voor het naar België en Duitsland overbrengen van landbouwmachines, zaaigoed, meststoffen e.d. voor (tijdelijk) gebruik voor de bewerking van de in die landen gelegen grenslanderijen. Deze tegemoetkoming geldt niet als een landbouwer landbouwproducten naar een andere EU-lidstaat vervoert of verzendt in het kader van een levering van die producten aan derden.

Het begrip 'grenslanderijen' is niet nader omschreven. Vóór 1993, toen er nog sprake was van een vrijstelling bij invoer, moesten het landbouwbedrijf en de grenslanderijen zich bevinden binnen een strook van 5,5 km van de grens. Naar onze mening kan dit ook nu nog worden aangehouden.

16.2.2 Fictieve ICL: de uitzonderingen

Niet elke overbrenging die voldoet aan de in 16.2.1 genoemde voorwaarden wordt als een fictieve levering aangemerkt. Er zijn verschillende uitzonderingen. Deze betreffen het overbrengen van goederen die:

- door de ondernemer worden aangebracht aan een ander goed (installatie of montage). Zie 16.2.2.1;
- worden geleverd met toepassing van de regeling voor afstandsverkopen. Zie 16.2.2.2;
- door de ondernemer worden geleverd aan passagiers aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het gede de EU verrichte vervoer van passagiers. Zie 16.2.2.4;
- door de ondernemer tegen het nultarief worden geleverd. Zie 16.2.2.5;
- worden gebruikt voor werkzaamheden aan het goed die plaatsvinden in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.2.2.6;
- tijdelijk in een andere EU-lidstaat voor het verrichten van een dienst worden gebruikt. Zie 16.2.2.7;
- maximaal 24 maanden in een andere EU-lidstaat worden gebruikt en die, zo ze uit een niet-EU-lidstaat zouden v in aanmerking zouden komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten. Zie 16.2.2.8;
- bestaan in gas dat via het aardgasdistributiesysteem wordt geleverd of in elektriciteit. Zie 16.2.2.9;
- worden geleverd in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep. Zie 16.2.2.10.

In deze gevallen is er geen sprake van een fictieve levering, wat betekent dat de overbrenging van de goederen niet leidt tot heffing van omzetbelasting wegens de intracommunautaire levering en evenmin tot een intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat van bestemming. Verder wordt ook geen fictieve levering aanwezig geacht als goederen van een EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat worden overgebracht omdat de koper de goederen niet accepteert of omdat de overeenkomst tot levering is ontbonden en bij gratis reparaties. Zie 16.1.12.

***LET OP** Als in de onder 16.2.2.1 t/m 16.2.2.10 bedoelde gevallen na het overbrengen van de goederen niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden die gelden om die overbrenging niet als levering aan te merken, is er alsnog sprake van een levering. Die levering vindt plaats op het tijdstip waarop niet langer aan de gestelde voorwaarde(n) wordt voldaan.*

16.2.2.1 Fictieve ICL, uitzondering: installatie of montage

Art. 3a, lid 2, onderdeel a., Wet OB

Als een ondernemer een goed aanbrengt aan andere goederen – men spreekt ook wel van installatie of montage van die goederen – wordt de levering verricht op de plaats waar de goederen zich op dat moment bevinden. Zie 6.5. Deze levering wordt *niet* aangemerkt als een intracommunautaire levering. Er is evenmin sprake van een fictieve intracommunautaire levering (overbrenging van eigen goederen naar een andere EU-lidstaat). In zo'n geval is de ondernemer die de goederen aanbrengt de omzetbelasting verschuldigd in het land waar de installatie of montage plaatsvindt.

***VOORBEELD** Een Nederlandse ondernemer voorziet in opdracht van een Duitse ondernemer een gebouw in Duitsland van zonneschermen. Het aanbrengen daarvan is een levering die plaatsvindt daar waar het gebouw is gelegen, in dit geval Duitsland, zodat wegens die levering Duitse omzetbelasting is verschuldigd.*

Voor deze levering brengt de Nederlandse ondernemer de zonneschermen over van Nederland naar Duitsland. Deze overbrenging wordt niet als fictieve levering aangemerkt. Dit houdt in dat het overbrengen van de materialen door de Nederlandse ondernemer niet leidt tot een intracommunautaire levering in Nederland en evenmin tot een intracommunautaire verwerving in Duitsland.

16.2.2.2 Fictieve ICL, uitzondering: afstandsverkopen

Art. 3a, lid 2, onderdeel a., Wet OB

Als goederen worden geleverd met toepassing van de regeling voor afstandsverkopen, vindt de heffing al plaats in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 6.6. Er is dus geen sprake van een intracommunautaire levering. Bij toepassing van de Regeling voor afstandsverkopen is evenmin sprake van een fictieve intracommunautaire levering (overbrenging van eigen goederen naar een andere EU-lidstaat).

***VOORBEELD** Een Nederlandse ondernemer levert een televisie aan een particulier in België. De leverancier bezorgt de televisie bij de Belgische koper thuis. De levering van de televisie vindt dus plaats nadat deze naar België is overgebracht. Op het moment dat de ondernemer de Nederlands-Belgische grens overschrijdt is de televisie nog zijn eigendom. Hij brengt dus eigen goederen over naar een andere EU-lidstaat. Als de leverancier de voor België geldende drempel voor afstandsverkopen overschrijdt of ervoor heeft gekozen die drempel niet toe te passen (zie 6.6.4), verricht hij een levering in België. Het overbrengen van de televisie naar België wordt in deze situatie niet als fictieve levering beschouwd. Als het voor België geldende drempelbedrag niet wordt overschreden, moet de Nederlandse ondernemer aan de Belgische particulier 21% Nederlandse omzetbelasting in rekening brengen.*

16.2.2.3 Fictieve ICL, uitzondering: margegoederen

Als een handelaar uit zijn eigen voorraad gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antieke goederen overbrengt van een andere EU-lidstaat naar Nederland of vanuit Nederland naar een andere EU-lidstaat, verricht hij in de EU-lidstaat van vertrek geen fictieve

– intracommunautaire – levering. In de EU-lidstaat van bestemming verricht hij om die reden geen intracommunautaire verwerving. Zie 26.3.2 en 26.3.3.

16.2.2.4 Fictieve ICL, uitzondering: aan boord van schepen e.d.

Art. 3a, lid 2, onderdeel b., Wet OB

Als een ondernemer goederen levert aan passagiers aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein tijdens het binnen de EU verrichte gedeelte van het vervoer van passagiers, dus met een plaats van vertrek en een plaats van aankomst in de EU, wordt de levering van die goederen geacht te geschieden op de plaats van vertrek van het vervoer van de passagiers. Zie 6.3.2. Het in het vervoermiddel over de grens tussen twee EU-lidstaten brengen van dergelijke goederen wordt niet als fictieve levering aangemerkt.

16.2.2.5 Fictieve ICL, uitzondering: levering tegen nultarief

Art. 3a, lid 2, onderdeel c., Wet OB

Als een ondernemer een goed overbrengt naar een andere EU-lidstaat dat hij met toepassing van het nultarief (intracommunautair) levert, vormt die overbrenging geen fictieve levering. Deze uitzondering betreft het feit dat de fictieve levering een ruime uitbreiding geeft aan het begrip 'levering'. Zie 6.2.2.1. Het gevolg hiervan is dat als een ondernemer goederen 'gewoon' intracommunautair levert en daarbij zelf het vervoer verzorgt, hij geacht wordt ook de goederen te hebben overgebracht. Er is evenmin sprake van een fictieve levering als de feitelijke levering om een andere reden onder het nultarief (zie hfst. 11) valt.

***VOORBEELD** Een Nederlandse ondernemer levert aan een Duitse ondernemer een partij roomboter. De Nederlandse leverancier brengt de roomboter met eigen vrachtauto's naar Duitsland en levert deze af bij de Duitse koper.*
In dit geval verricht de Nederlandse ondernemer een intracommunautaire levering in Nederland tegen het nultarief. Zie 16.1.4. De roomboter is bij overschrijding van de Nederlands-Duitse grens nog eigendom van de Nederlandse leverancier – de eigendomsoverdracht vindt pas plaats bij de aflevering bij de Duitse koper – dus brengt de Nederlandse leverancier eigen goederen over naar een andere EU-lidstaat. De 'echte' levering vindt plaats tegen het nultarief, dus de overbrenging vormt geen fictieve levering.

16.2.2.6 Fictieve ICL, uitzondering: onderzoeken of werkzaamheden aan roerende zaken

Art. 3a, lid 2, onderdeel e., Wet OB

Als een ondernemer goederen naar een andere EU-lidstaat overbrengt om aldaar deskundigenonderzoeken of werkzaamheden met betrekking tot die goederen te laten verrichten, is het overbrengen van die goederen niet als een – fictieve – levering van die goederen aan te merken. Onder die werkzaamheden vallen bijv. reparaties, oppervlaktebehandelingen (zoals verven, galvaniseren of verchromen, en de handelingen die leiden tot een nieuwe roerende zaak. Dit is ook zo als die werkzaamheden gratis worden uitgevoerd, bijv. bij reparatie binnen de garantieperiode. Zie 16.2.2.10. Voorwaarde voor het niet aanmerken van de overbrenging van het goed als een fictieve levering is dat het goed na de uitvoering van die werkzaamheden wordt verzonden naar de ondernemer in de EU-lidstaat waar het oorspronkelijk vandaan komt. Het Hof van Justitie heeft in dit verband beslist dat de terugzending van het goed een noodzakelijke voorwaarde is (*'Dresser-Rand'*, zaken C-606/12 en C-607/12, ECLI:EU:C:2014:125).

***VOORBEELD 1** Een Nederlandse ondernemer brengt een sorteermachine voor reparatie naar Denemarken. Na de reparatie wordt de sorteermachine weer naar Nederland vervoerd. Het overbrengen van de machine naar Denemarken is geen fictieve levering voor de omzetbelasting, zodat er geen sprake is van een intracommunautaire levering in Nederland en evenmin van een intracommunautaire verwerving in Denemarken.*
***VOORBEELD 2** Een Nederlandse ondernemer geeft een Belgische ondernemer opdracht om telefoonhoesjes te maken. Bepaalde onderdelen worden door de opdrachtgever aan de Belgische opdrachtnemer ter beschikking gesteld om te verwerken in het telefoonhoesje. Het naar België overbrengen van de onderdelen wordt niet als fictieve levering aangemerkt, mits de telefoonhoesjes naar de Nederlandse opdrachtgever worden verzonden.*

***LET OP** Als een Nederlandse ondernemer een goed naar een andere EU-lidstaat (bijv. Duitsland) heeft gezonden om het daar een bewerking te laten ondergaan en dat goed wordt na uitvoering van de werkzaamheden niet naar Nederland teruggebracht, moet hij de overbrenging van de te bewerken goederen naar Duitsland wel als een intracommunautaire levering behandelen. In dat geval verricht hij een intracommunautaire levering in Nederland (belast tegen het nultarief) en een intracommunautaire verwerving in Duitsland.*

Veredelingswerkzaamheden

Zoals hiervóór is opgemerkt, wordt geen omzetbelasting geheven wegens het naar een andere EU-lidstaat overbrengen van goederen die daar deskundigenonderzoeken of werkzaamheden ondergaan. Wel is omzetbelasting verschuldigd wegens de dienst die met betrekking tot de overgebrachte goederen wordt verricht. Deze dienst wordt geacht plaats te vinden waar de afnemer is gevestigd, althans als het gaat om een opdrachtgever die aan de opdrachtnemer een btw-identificatienummer heeft verstrekt dat is verleend door een andere EU- [illegible] de werkzaamheden feitelijk plaatsvinden. De over de werkzaamheden verschuldigde omzetbelasting wordt vaak van de opdrachtgever geheven. Zie 16.2.2.9. Zo zal de Nederlandse ondernemer uit Voorbeeld 2 hiervóór in Nederland omzetbelasting moeten betalen over de werkzaamheden van de Belgische ondernemer/opdrachtnemer die tot vervaardiging van de telefoonhoesjes hebben geleid.

De ondernemer moet van de goederen die hij naar de andere EU-lidstaat overbrengt en de goederen die vanuit een andere EU-lidstaat naar hem zijn verzonden of vervoerd, een register bijhouden. Zie 29.1.10. Het voorgaande geldt ook als de leverancier niet de gerepareerde goederen of onderdelen terugzendt, maar vervangende goederen of onderdelen. Afhankelijk van de omstandigheden – reparatie al dan niet onder garantievoorwaarden – brengt de leverancier wegens de reparatie wel of geen vergoeding in rekening. De reparatie kan ook in deze gevallen als een dienst worden aangemerkt.

16.2.2.7 Fictieve ICL, uitzondering: tijdelijk gebruik voor dienstverlening

Art. 3a, lid 2, onderdeel f., Wet OB

Als fictieve levering wordt niet aangemerkt het naar een andere EU-lidstaat overbrengen van goederen die door de overbrengende ondernemer tijdelijk worden gebruikt om in die andere EU-lidstaat een dienst te verrichten.

VOORBEELD Een Nederlandse aannemer verricht renovatie- en restauratiewerkzaamheden in Luxemburg. Daartoe brengt hij bedrijfsmiddelen over naar Luxemburg. Dit is geen fictieve levering, omdat die bedrijfsmiddelen door de Nederlandse ondernemer tijdelijk voor een aldaar te verrichten dienst worden gebruikt.

De ondernemer moet van de goederen die hij naar de andere EU-lidstaat overbrengt een register bijhouden. Zie 29.1.10.

16.2.2.8 Fictieve ICL, uitzondering: gebruik van goederen die bij invoer zouden zijn vrijgesteld

Art. 3a, lid 2, onderdeel g., Wet OB

Op de regel dat het overbrengen van goederen naar een andere EU-lidstaat als een fictieve levering wordt aangemerkt, is een uitzondering gemaakt. De uitzondering betreft de goederen die maximaal 24 maanden worden gebruikt in een andere EU-lidstaat en die, als ze uit een niet-EU-lidstaat zouden zijn ingevoerd, in aanmerking komen voor de Regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten (art. 141, EU-Verordening 2913/92, Communautair douanewetboek 1992 en art. 554, EU-Verordening 2454/93, Vaststelling communautair douanewetboek). De ondernemer moet van de goederen die hij naar de andere EU-lidstaat overbrengt, een register bijhouden. Zie 29.1.10.

16.2.2.9 Fictieve ICL, uitzondering: gas, warmte, koude en elektriciteit

Art. 3a, lid 2, onderdeel h., Wet OB

Bij de levering van gas via het aardgasdistributiesysteem, van warmte of koude via warmte- of koudenetten en van elektriciteit aan handelaren, gelden in de meeste gevallen bijzondere regels met betrekking tot de plaats waar deze levering wordt verricht. Vaak komt het erop neer dat de levering wordt geacht te zijn verricht op de plaats waar de handelaar-afnemer is gevestigd. De handelaar-afnemer is dan omzetbelasting verschuldigd in zijn EU-lidstaat. Zie 6.3.3. Als deze bijzondere regels van toepassing zijn, wordt de overbrenging van gas en elektriciteit naar een andere EU-lidstaat niet als een fictieve levering aangemerkt. De bijzondere regels voor de plaats van levering gelden niet voor levering van gas en elektriciteit in andere vorm, bijv. gas in flessen en elektriciteit in accu's en batterijen.

16.2.2.10 Fictieve ICL, uitzondering; voorraad op afroep

Art. 3b, Wet OB

Per 1 januari 2020 is, ten gevolge van de aanpassing van de BtwRichtlijn (nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3), een vereenvoudiging in werking getreden met betrekking tot de btw-behandeling van zogenoemde voorraad op afroeptransacties (ook wel 'call of stock' genoemd).

Onder 'voorraad op afroep' wordt verstaan de situatie dat een leverancier zijn goederen overbrengt naar een andere EU-lidstaat, zodat hij die goederen daar alvast op voorraad heeft, en hij daardoor de goederen op elk gewenst moment kan leveren aan zijn afnemer in die EU-lidstaat. Het maakt daarbij niet uit op welke locatie de leverancier zijn voorraad aanhoudt, mits deze maar ligt in de EU-lidstaat van bestemming. De voorraad kan bijvoorbeeld al liggen bij zijn afnemer in die EU-lidstaat of een logistiek dienstverlener. Wat wel van belang is dat de leverancier nog steeds de eigenaar is van de goederen die zich in die voorraad bevinden. Zie ook 6.2.3.

Deze zogenoemde 'Quick-Fix' geldt in heel de EU en heeft als doel om de btw-behandeling van voorraad op afroeptransacties te harmoniseren en te vereenvoudigen. De Quick-Fix voorziet erin dat in situaties waarin sprake is van voorraad op afroep, de overbrenging van goederen van de ene EU-lidstaat naar de andere EU-lidstaat onder voorwaarden niet als een fictieve levering wordt beschouwd. Het voordeel is dat de leverancier die de goederen overbrengt naar een andere EU-lidstaat in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, zich per 1 januari 2020 niet in de EU-lidstaat van aankomst van de goederen hoeft te registreren om aldaar de (fictieve) intracommunautaire verwerving aan te geven. In plaats daarvan verricht de leverancier, op elk moment dat zijn afnemer in die EU-lidstaat de goederen uit de voorraad haalt, een intracommunautaire levering in de lidstaat van waaruit goederen zijn overgebracht. De afnemer moet op zijn beurt een intracommunautaire verwerving aangeven in de EU-lidstaat waar de goederen naartoe zijn gebracht.

Voorwaarden

Om de regeling inzake voorraad op afroep te kunnen toepassen, moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

- de goederen worden door of voor rekening van de leverancier naar een andere EU-lidstaat verzonden of vervoer dat de goederen in een later stadium, na aankomst, aan de afnemer worden geleverd;
- de afnemer is een ondernemer;
- de afnemer verkrijgt op basis van een overeenkomst met de leverancier het eigendomsrecht zodra de afnemer d voorraad haalt. De overeenkomst moet al bestaan vóórdat de goederen worden overgebracht naar de EU-lidstaat van bestemming, dus de afnemer moet dan ook reeds bekend zijn;
- de leverancier is niet gevestigd en heeft evenmin een vaste inrichting in de EU-lidstaat van bestemming (De staat nananciën heeft in het Besluit nr. 2021-3736 toegelicht dat een entrepot of magazijn slechts als vaste inrichting kan worden aangemerkt als is voldaan aan de definitie zoals bedoeld in 5.5.1.1.);
- de afnemer heeft een btw-identificatienummer in de EU-lidstaat van bestemming;
- de leverancier beschikt vóór het tijdstip van overbrenging van de goederen over de identiteit en het btw-identifica afnemer in de EU-lidstaat van bestemming;
- de leverancier moet een Opgaaf ICP indienen. Zie 3.7;
- de leverancier en afnemer moeten een speciaal register bijhouden, waarin specifieke informatie is opgenomen. Z 29.1.10
- de goederen moeten binnen 12 maanden na aankomst aan de afnemer worden geleverd

LET OP De regeling inzake voorraad op afroep is niet vrijblijvend. Dit betekent dat als aan bovengenoemde voorwaarden is voldaan, de regeling moet worden toegepast. Als niet (meer) wordt voldaan aan een of meer van de bovengenoemde voorwaarden, dan is alsnog sprake van een fictieve (intracommunautaire) levering en moet de leverancier zich alsnog registeren in de EU-lidstaat waar de goederen zijn aangekomen om daar een (fictieve) intracommunautaire verwerving aan te geven.

Bijzondere situaties

Met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep kunnen zich bijzondere situaties voordoen. Onder meer kan worden gedacht aan de situatie dat:

a. de overgebrachte goederen niet binnen 12 maanden worden geleverd aan de afnemer;
b. de afnemer wordt vervangen door een andere ondernemer; en
c. de gevolgen die de Brexit (zie 37.3.8) heeft voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep.

Ad a) Als de leverancier zijn overgebrachte goederen niet binnen 12 maanden levert aan zijn afnemer, wordt hij geacht alsnog een fictieve (intracommunautaire) levering te hebben verricht. Die levering vindt dan plaats op de dag na het verstrijken van de periode van 12 maanden, en leidt er toe dat de leverancier zich op dat moment moet registreren in de EU-lidstaat waar de goederen zijn aangekomen. Uitzondering daarop is als de leverancier binnen de periode van 12 maanden:

- de overgebrachte goederen niet levert aan de afnemer of zijn vervanger (zie b. hierna), maar levert aan een and EU-lidstaat waar de goederen zijn aangekomen. In dat geval wordt de leverancier namelijk onmiddellijk voorafgaand aan de levering aan die andere afnemer, reeds geacht een fictieve levering te hebben verricht. Dit leidt er toe dat hij zich op dat moment moet registreren in de EU-lidstaat van bestemming en daar een (fictieve) intracommunautaire verwerving moet aangeven, gevolgd door een binnenlandse levering in die EU-lidstaat;
- de overgebrachte goederen vanuit de EU-lidstaat waar de goederen zijn aangekomen verzendt of vervoert naar een andere EU-lidstaat. In dat geval wordt de leverancier onmiddellijk voorafgaand aan deze verzending of dit vervoer reeds geacht een fictieve levering te hebben verricht. Dit leidt er toe dat hij zich op dat moment moet registeren in de EU-lidstaat van bestemming en daar een (fictieve) intracommunautaire verwerving moet aangeven, gevolgd door een intracommunautaire levering in die EU-lidstaat;
- vaststelt dat de overgebrachte goederen zijn vernietigd, gestolen of verloren gegaan. Op dat moment wordt de le geacht een fictieve levering te hebben verricht en dient hij zich op dat moment te registreren in de EU-lidstaat waar de goederen zijn overgebracht, om daar een (fictieve) intracommunautaire verwerving aan te geven;
- de overgebrachte goederen uiteindelijk niet levert aan zijn afnemer, maar terugzendt (of laat vervoeren) naar de l vertrek. In dat geval wordt de overbrenging van de goederen niet aangemerkt als een fictieve (intracommunautaire) levering. Voorwaarde is wel dat de leverancier de terugzending opneemt in het register zoals bedoeld in 29.1.10. De staatssecretaris van Financiën heeft in het Besluit nr. 2021-3736 aangegeven dat de ondernemer uit praktische overwegingen ervoor kan kiezen om de terugzendingen naast vorenbedoeld register ook opneemt in de opgaaf ICP (rubriek 5a) zoals bedoeld in 3.7.

Ad b) Als de leverancier de overgebrachte goederen niet levert aan zijn afnemer maar aan een andere ondernemer die de afnemer vervangt, kan de regeling inzake voorraad op afroep worden toegepast, mits is voldaan aan alle bovengenoemde voorwaarden. De vervangende afnemer treedt dan als het ware in de plaats van de oorspronkelijk beoogde afnemer die met de leverancier de overeenkomst heeft gesloten. De staatssecretaris van Financiën licht in het Besluit nr. 2021-3736 toe dat de vervangende afnemer niet al bekend hoeft te zijn op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer van de goederen begint. Dit heeft tot gevolg dat op dat tijdstip ook nog geen overeenkomst hoeft te zijn afgesloten met de vervangende afnemer. Vereist is wel dat de leverancier de overeenkomst met de (door hem geïdentificeerde) vervangende afnemer sluit vóór of op het moment van beëindiging van de overeenkomst met de oorspronkelijke afnemer. Verder moet de vervangende afnemer uiterlijk op het moment van de vervanging voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in de lidstaat at de leverancier dient te beschikken over de identiteit en het btw-identificatienummer van de vervangende afnemer om een Opgaaf ICP in te kunnen dienen. Zie 3.7. Verder moet de leverancier de vervangende afnemer opnemen in het register zoals bedoeld in 29.1.10. Als de overeenkomst met de vervangende afnemer op een later moment wordt gesloten, vervalt de regeling inzake de voorraad op afroep op het moment waarop de oorspronkelijke overeenkomst wordt beëindigd. Het gevolg daarvan is dat op dat moment alsnog sprake is van een door de leverancier verrichte intracommunautaire levering in Nederland als lidstaat van vertrek en een door hem verrichte intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming.

Ad c) Het gaat daarbij om goederen die onder toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep uiterlijk op 31 december 2020 van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk of vice versa zijn overgebracht en ná 31 december 2020 binnen 12 maanden worden geleverd of teruggezonden. De staatssecretaris van Financiën heeft in het Besluit nr. 2021-3736 in een aantal situaties de gevolgen van de Brexit beschreven en hoe met deze gevolgen moet worden omgegaan. Daarbij zijn de volgende goedkeuringen getroffen.

Goedkeuring in geval van voorraad op afroep-goederen die uiterlijk op 31 december 2020 vanuit Nederland naar het VK zijn verzonden of vervoerd en die na 31 december 2020 binnen de wettelijke termijn worden geleverd

De in Nederland gevestigde ondernemer wordt geacht op het moment dat hij de goederen levert aan de ondernemer in het VK (de beoogde afnemer of diens vervanger in de zin van de regeling inzake voorraad op afroep) een intracommunautaire levering te verrichten in Nederland. In verband met de Brexit is het voor de in Nederland gevestigde ondernemer niet meer mogelijk om bij de levering in zijn opgaaf ICP het btw-identificatienummer van de ondernemer in het VK op te nemen. Onder voorwaarde keurt de staatssecretaris van Financiën goed dat de in Nederland gevestigde ondernemer de intracommunautaire levering niet opneemt in rubriek 3b van zijn btw-aangifte en ook niet vermeldt in zijn opgaaf ICP. Desgewenst kan de in Nederland gevestigde ondernemer de op de (intracommunautaire) levering betrekking hebbende omzet opnemen in rubriek 1e van zijn btw-aangifte.

Goedkeuring in geval van voorraad op afroep-goederen die uiterlijk op 31 december 2020 vanuit Nederland naar het VK zijn verzonden of vervoerd en die na 31 december 2020 binnen de wettelijke termijn zijn teruggezonden naar Nederland

Het terugzenden van de desbetreffende goederen vanuit het VK naar Nederland wordt ná 31 december 2020 in het VK aangemerkt als de uitvoer van goederen en in Nederland in principe als de invoer van (terugkerende) goederen. Onder voorwaarden keurt de staatssecretaris van Financiën goed dat het na 31 december 2020 terugzenden van deze goederen vanuit het VK naar Nederland voor de btw-heffing wordt aangemerkt als de wederinvoer van goederen. De omstandigheid dat de in Nederland gevestigde ondernemer bij deze goederen niet beschikt over een voorafgaande aangifte ten uitvoer en dat op deze goederen bij invoer geen btw komt te drukken vormen geen belemmering voor het aannemen van wederinvoer.

17 Uitvoer naar niet-EU-lidstaten

17.1 Uitvoer: ondernemer

17.1.1 Uitvoer: nultarief

Art. 9 Wet OB

De levering van goederen die *door een ondernemer* worden *uitgevoerd* valt onder het nultarief. De leverancier hoeft dus geen omzetbelasting te betalen over de ontvangen vergoeding. Wel mag hij de voorbelasting die op deze goederen betrekking heeft, aftrekken. De goederen gaan dus belastingvrij het land uit. Voorwaarde is dat aan de hand van boeken en bescheiden wordt *aangetoond* dat de goederen werkelijk zijn uitgevoerd. Zie 17.1.4.

17.1.1.1 Uitvoer

'Uitvoer' is het brengen van goederen buiten het grondgebied van de lidstaten en de gebieden die voor de heffing van de btw tot de EU behoren. Zie hfst. 38 voor deze landen en gebieden. Bedenk hierbij dat ook de territoriale zee tot het grondgebied behoort. Voor Nederland is dat twaalf zeemijlen uit de kust.

Het gaat er bij uitvoer om dat de bestemming van de goederen een plaats buiten de EU is. Als goederen van de ene naar de andere EU-lidstaat worden vervoerd via de internationale wateren of via het grondgebied van een land dat geen lid is van de EU, is er geen sprake van uitvoer. Er vindt dan een intracommunautaire levering plaats. Zie 16.1.5.

17.1.1.2 Uitvoer: opslag in douane-entrepot

Het nultarief geldt ook voor goederen die onder het stelsel van douane-entrepots worden gebracht. Dit is in het algemeen slechts mogelijk voor goederen waarvoor bij plaatsing in een entrepot op grond van communautaire wetgeving specifieke maatregelen gelden die in beginsel aan de uitvoer van goederen zijn verbonden (bijv. het verlenen van landbouwrestituties). De enkele fysieke opslag van goederen in de ruimte van een douane-entrepot is dus niet voldoende om het nultarief te mogen toepassen.

17.1.1.3 Uitvoer: bijzondere gebieden van de EU

Art. 22a, lid 2, Wet OB

Als goederen worden uitgevoerd naar een gebied dat wel tot het douanegebied van de EU behoort maar niet tot het btw-gebied (zie hfst. 33), bijv. naar de Kanaaleilanden, zijn de uitvoerformaliteiten van de douanewetgeving van toepassing.

17.1.2 Uitvoer: bevoorrading vervoermiddelen

Het nultarief bij uitvoer geldt niet voor goederen bestemd voor de bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen. Levering van deze goederen is dus in beginsel belast met omzetbelasting, ook al verlaten ze aan boord van het vervoermiddel het grondgebied van de EU. Goederen bestemd voor de bevoorrading van zeeschepen, reddingsboten, oorlogsschepen en luchtvaartuigen vallen echter onder een aparte post van Tabel II, zodat daarvoor toch het nultarief geldt. Zie 11.2.4. Het komt er dus op neer dat alleen de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen is belast met omzetbelasting.

17.1.2.1 Uitvoer: levering aan schepelingen

Met uitvoer mag worden gelijkgesteld de levering van goederen aan niet binnen de EU wonende opvarenden, te weten de kapitein en de leden van de bemanning van uitgaande zeeschepen. Voorwaarde is dat de ondernemer de goederen levert aan boord van het desbetreffende buitenlandse schip. Bovendien moet de leverancier toepassing van het nultarief behalve aan de hand van boeken en bescheiden (zie 17.1.4) steeds aantonen door overlegging van een geldig certificaat van uitvoer (verkrijgbaar bij de douane) of een ander door de douane ambtelijk afgetekend bescheid.

17.1.3 Eerst uitvoer, daarna levering

De ondernemer die in Nederland liggende goederen verkoopt en vervolgens aflevert bij een afnemer buiten de EU wordt geacht de levering in Nederland te verrichten. Het vervoer in verband met de levering begint immers in Nederland. Zie 6.4. Omdat de goederen worden uitgevoerd, geldt echter het nultarief voor de levering.

Het komt ook voor dat een ondernemer in Nederland liggende goederen eerst naar een land buiten de EU vervoert, ze daar eventueel opslaat en ze pas daarna verkoopt. De levering vindt dan in het buitenland plaats, omdat het vervoer in verband met de levering *daar* begint. Deze levering is *niet belastbaar* voor de Nederlandse omzetbelasting.

De voorbelasting die op deze levering betrekking heeft, is aftrekbaar. Wel moet kunnen worden aangetoond dat de levering in het buitenland plaatsvond. Zie 6.3.

17.1.4 Uitvoer: bewijslast

Art. 12, lid 1, Uitv.besl. OB

Het nultarief is alleen van toepassing als uit boeken en bescheiden blijkt dat de betrokken goederen zijn uitgevoerd. De Hoge Raad heeft beslist dat onder 'blijken' moet worden verstaan het *aantonen* van de uitvoer (nr. 43.265, ECLI:NL:HR:2009:BB3875). *Aantonen* betekent [illegible] *aannemelijk maken* dat de goederen zijn geleverd en in verband daarmee voor rekening van de verkoper

daadwerkelijk zijn vervoerd naar een plaats buiten de EU (HR, nr. 08/02350, ECLI:NL:HR:2010:BL0959 en HR, nr. 12/03423, ECLI:NL:HR:2013:1837). Vgl. ook 11.1 en 16.1.6.
Onder 'boeken en bescheiden' vallen o.m. stukken die in verband met de naar het nultarief belaste levering zijn opgemaakt in het kader van de onderneming of haar boekhouding.
Als de ondernemer de goederen zelf uitvoert of door een vervoersondernemer laat uitvoeren, is voorgaand bewijs niet moeilijk te leveren. De uitvoer kan dan overtuigend worden aangetoond d.m.v. o.a.:

- kopiefacturen ten name van buitenlandse afnemers;
- betalingen uit het buitenland;
- kopieën van vrachtbrieven;
- facturen van vervoersondernemers;
- uitvoeraangiften uit de EU;
- in het buitenland gedane invoeraangiften;
- correspondentie met buitenlandse afnemers;
- interne vervoersbescheiden (rittenboekjes).

Bewaar deze bescheiden goed en overzichtelijk, opdat bij een controle door de Belastingdienst het aantonen van het nultarief geen problemen oplevert. Vrachtbrieven en facturen van expediteurs die geen gegevens bevatten omtrent de uiteindelijke bestemmingsplaats van de goederen, zijn door de rechter niet geaccepteerd als bewijs van uitvoer.
Bij *intracommunautaire leveringen* speelt eenzelfde bewijsprobleem. Daarbij moet uit boeken en bescheiden blijken dat goederen zijn vervoerd naar een andere EU lidstaat en aldaar zijn onderworpen aan een intracommunautaire verwerving. Zie 16.1.6. Voor dit bewijs is in elk geval toereikend een combinatie van kopiefacturen, CMR-vrachtbrieven, pakbonnen, betalingsbewijzen, kopiefacturen waarop voor ontvangst is getekend en een verklaring van de vervoersonderneming. Aan deze bescheiden mogen geen gebreken kleven (HR, nr. 37.790, ECLI:NL:HR:2003:AF7495). Zie 17.1.7 en 17.1.8 voor de uitvoer van motorrijtuigen en pleziervaartuigen. Het Hof van Justitie heeft in een Roemeense zaak beslist dat voor het bewijs dat de vervoerde goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd geen specifieke documenten mogen worden geëist ('*Cartrans Spedition*', zaak nr. C-495/17, ECLI:EU:C:2018:887). Volgens het hof eiste de Roemeense belastingdienst namelijk onterecht dat de douaneaangifte ten uitvoer van die goederen werd overgelegd.

LET OP Alleen een kopiefactuur ten name van een buitenlandse afnemer met een bewijs van betaling vanuit het buitenland is niet voldoende om aan te tonen dat de goederen werkelijk zijn uitgevoerd. Als een ondernemer denkt geen aanvullend bewijs te kunnen leveren, kan hij bij de uitvoer van de goederen een kopiefactuur door de douane laten aftekenen.

Als een leverancier beschikt over door de afnemer overgelegde bewijsstukken die later vals blijken te zijn, is die leverancier in beginsel niet in staat aannemelijk te maken dat de goederen zijn geleverd en in verband daarmee zijn vervoerd naar een plaats buiten de EU (Hof Den Bosch, nr. 06/00189, ECLI:NL:GHSHE:2007:BC0990). Het Hof van Justitie heeft echter beslist dat een leverancier dan toch het nultarief in verband met uitvoer kan toepassen als hij 'met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman' niet kon weten dat het door de afnemer overgelegde bewijs van uitvoer was vervalst. Daarvoor is nodig dat de leverancier:

- te goeder trouw heeft gehandeld;
- niet bij een belastingfraude is betrokken; en
- alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij met zijn leveringen niet bij een fraude betrokken raakt (HvJ EU, '*Teleos*', zaak C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 en HvJ EU, '*Netto Supermarkt*', zaak C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105).

17.1.4.1 Uitvoer: buitenlandse afnemer haalt de goederen zelf af

Als de buitenlandse afnemer de goederen zelf afhaalt of laat afhalen, voert de leverancier de goederen feitelijk niet uit. De levering is dan in beginsel belast met 9% of 21%. Als de leverancier echter kan aantonen dat de buitenlandse afnemer een *ondernemer* is en dat de *goederen de EU hebben verlaten*, is het nultarief van toepassing. Dit geldt ook als de leverancier de goederen in opdracht van de buitenlandse afnemer aflevert bij een expediteur, emballeur of dergelijke ondernemer die de goederen exporteert.
Het nultarief geldt niet als de leverancier de goederen in opdracht van de buitenlandse afnemer op een adres in Nederland aflevert waar de goederen, voordat ze worden uitgevoerd, voor rekening van de buitenlandse afnemer nog een be- of verwerking of andere behandeling ondergaan, anders dan het alleen verpakken of op andere wijze gereedmaken voor transport door een emballeur of dergelijke ondernemer.
Het bewijs dat de buitenlandse afnemer een ondernemer is en dat de goederen de EU hebben verlaten, moet de leverancier aan de hand van boeken en bescheiden leveren. Hierbij is hetgeen hiervóór met betrekking tot het zelf uitvoeren van goederen is vermeld van overeenkomstige toepassing. Dit bewijs zal vaak moeilijker te leveren zijn. Laat daarom *in deze gevallen* bij de uitvoer van goederen altijd *een kopiefactuur door de douane aftekenen*. Deze kopiefactuur moet ten minste de volgende gegevens bevatten:

- datum van levering;
- naam en adres van de leverancier en de afnemer;
- een duidelijke omschrijving van de goederen en de hoeveelheid;
- de vergoeding.

***LET OP 1** De door de douane afgetekende kopiefactuur geeft op zich geen recht op toepassing van het nultarief. Zij dient slechts als aanvullend bewijsstuk. Het recht op toepassing van het nultarief moet blijken uit het geheel van boeken en bescheiden.*

***LET OP 2** Als de buitenlandse afnemer de kopiefactuur niet laat aftekenen door de douane of deze niet aan de leverancier terugstuurt, moet die leverancier aan de hand van de overige boeken en bescheiden overtuigend aantonen dat hij het nultarief terecht heeft toegepast. De leverancier blijft verantwoordelijk en kan zich niet beroepen op een verzuim van zijn afnemer. Ondanks het feit dat het lastig kan zijn om bij levering aan buiten de EU wonende afnemers, met name particulieren, het bewijs van de feitelijke uitvoer te verkrijgen, moet volgens de rechter dat bewijs worden geleverd (Hof Amsterdam, nr. 06/00194, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC1489). Het kan verstandig zijn de afnemer eerst de omzetbelasting te laten betalen en deze aan hem terug te geven zodra de leverancier de afgetekende kopiefactuur heeft ontvangen. Zie 17.2.*

17.1.4.2 Uitvoer: teruggaaf omzetbelasting aan buitenlandse ondernemer

Als het nultarief geen toepassing kan vinden, bijv. omdat geen bewijs van uitvoer kan worden geleverd, moet de leverancier aan de buitenlandse afnemer btw in rekening brengen. De buitenlandse afnemer kan, als hij ondernemer is, deze Nederlandse btw terugvragen. Als de afnemer buiten de EU is gevestigd, moet hij het verzoek om teruggaaf doen bij de Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland in Heerlen. Zie 19.3.

In deze situatie kan de afnemer zijn leverancier ook machtigen namens hem het verzoek om teruggaaf in te dienen. Als de afnemer echter in een andere EU-lidstaat is gevestigd, moet die afnemer het verzoek indienen via de belastingdienst in de EU-lidstaat waar die afnemer is gevestigd. Zie 19.2.

17.1.5 Uitvoer: per post

Bij de uitvoer van goederen per post is de aanspraak op toepassing van het nultarief vaak moeilijk aan te tonen. Daarom kan de leverancier bij het ter post bezorgen van de goederen een volledig ingevuld certificaat van uitvoer (verkrijgbaar bij de douane) of een ander door de douane ambtelijk af te tekenen bescheid aan de postbeambte overhandigen. PostNL zorgt er dan voor dat dit ter verificatie en aftekening aan de douane wordt aangeboden voordat de goederen het land verlaten. Nadat het bescheid door PostNL is voorzien van een gedagtekende verklaring 'Opgenomen in een gesloten pakketpostverzending voor ... (land van bestemming buiten de EU)', wordt het door de douane teruggezonden naar het adres dat de leverancier op het bescheid heeft vermeld.

Een afgetekend certificaat is overigens slechts een aanvullend bewijsstuk naast de overige boeken en bescheiden. Zie 17.1.4.

17.1.6 Uitvoer: ABC-contract

Art. 12, lid 2, onderdeel d., Uitv.besl. OB; art. 19 Uitv.besch. OB

Als goederen achtereenvolgens door meerdere ondernemers worden verkocht en vervolgens door de eerste ondernemer rechtstreeks aan de laatste afnemer buiten de EU of in een douane-entrepot worden afgeleverd, geldt voor alle leveringen het nultarief. Iedere afnemer – behalve de buitenlandse – moet aan *zijn* leverancier een schriftelijke opdracht tot uitvoer uit de EU of tot opslag in een entrepot afgeven, opgemaakt volgens het model 'Opdracht tot uitvoer uit de Gemeenschap of tot opslag in een entrepot'. Als door een onjuiste opdracht tot uitvoer ten onrechte het nultarief is toegepast, kan de niet-betaalde belasting worden nageheven bij degene die de onjuiste opdracht heeft verstrekt.

***VOORBEELD** A verkoopt een goed aan B waarna B het goed verkoopt aan C. C verkoopt het goed aan de buiten de EU gevestigde afnemer D. C geeft opdracht aan B en vervolgens geeft B opdracht aan A de goederen af te leveren bij D. A levert het goed rechtstreeks af bij D in een niet-EU-lidstaat. Voor de omzetbelasting zijn er drie leveringen, te weten A-B, B-C en C-D. Op alle drie de leveringen is het nultarief van toepassing als:*

- *A een schriftelijke opdracht tot uitvoer kan overleggen die door B is afgegeven en bescheiden heeft waaruit de [illegible] de goederen blijkt;*
- *B een schriftelijke opdracht tot uitvoer kan overleggen die door C is afgegeven;*
  C de uitvoer uit de EU aan de hand van boeken en bescheiden kan aantonen. Zie 17.1.4.

Als de aflevering van de goederen binnen Nederland plaatsvindt, bijv. aan boord van een uitgaand vervoermiddel of een vervoermiddel waarmee de goederen naar een douane-entrepot worden vervoerd, moet de eerste leverancier (A) voor toepassing van het nultarief bovendien aantonen dat hij de goederen feitelijk in de beschikkingsmacht van een buiten de EU gevestigde afnemer (D) heeft gebracht.

17.1.6.1 Uitvoer: uiteindelijke afnemer gevestigd in EU

Goedgekeurd is dat voorgaande regeling ook wordt toegepast als de uiteindelijke afnemer (D) in een andere EU-lidstaat is gevestigd. De goederen moeten dan ten behoeve van deze afnemer worden uitgevoerd uit de EU. De ondernemer die de verkoop naar het buitenland verricht (C), moet in dat geval correspondentie met zijn afnemer (D) kunnen overleggen waarin hem wordt opgedragen de goederen buiten de EU af te leveren. Ook moet hij een afschrift overleggen van de aan zijn leverancier (B) gegeven opdracht tot uitvoer.

Als de uiteindelijke afnemer (D) in Nederland is gevestigd, geldt de hiervóór genoemde regeling niet. De leveringen zijn dan belast naar het gewone tarief. De uiteindelijke afnemer (D) kan de hem in rekening gebrachte btw volgens de gewone regels als voorbelasting aftrekken.

17.1.7 Uitvoer: motorrijtuigen

Art. 12, lid 2, onderdeel e., Uitv.besl. OB

Bij de uitvoer uit de EU van motorrijtuigen waarvoor een kentekenbewijs is afgegeven, geldt voor de toepassing van het nultarief *naast de gewone voorwaarden* (zie 17.1.4) de eis dat een afschrift van het ter zake door de Dienst Wegverkeer (RDW) afgegeven kentekenbewijs deel II kan worden overgelegd. Dit deel II wordt pas uitgereikt nadat de tenaamgestelde van het te exporteren voertuig aan de Dienst Wegverkeer te kennen geeft dat hij het voertuig naar het buitenland wil overbrengen. Tot die tijd houdt de Dienst Wegverkeer deel II in bewaring.

17.1.8 Uitvoer: pleziervaartuigen

Omtrent de toepassing van het nultarief bij de uitvoer van pleziervaartuigen heeft de staatssecretaris voor de volgende situaties richtlijnen gegeven (Besluit nr. DGB2003/3581M):

- vervoer door de leverancier. Zie 17.1.8.1
- vervoer door de afnemer. Zie 17.1.8.2
- eigendomsoverdracht tot zekerheid. Zie 17.1.8.3
- garantiewerkzaamheden. Zie 17.1.8.4

17.1.8.1 vervoer door de leverancier

Bij de levering van een pleziervaartuig dat in het kader van de levering door de leverancier wordt uitgevoerd naar een bestemming buiten de EU en daar aan de afnemer wordt overgedragen, gelden de normale regels voor het aantonen van het nultarief. In de administratie van de leverancier moeten, naast de door de douane afgestempelde aangifte ten uitvoer, bescheiden aanwezig zijn waaruit het vervoer van het vaartuig naar de bestemming buiten de EU blijkt en waaruit ook blijkt dat het vaartuig daadwerkelijk daar is geleverd. Als het vervoer op eigen kiel plaatsvindt, zijn de gebruikelijke vervoersbescheiden niet beschikbaar en moet het vervoer naar de bestemming buiten de EU door de leverancier met andere bescheiden worden aangetoond. Hiervoor kunnen gelden het havenbriefje van de haven van bestemming, een verklaring van de betrokkenen dat het vaartuig daar is overgedragen en een kopie uit het logboek waaruit het vervoer op eigen kiel naar de plaats van bestemming blijkt.

17.1.8.2 vervoer door de afnemer

Bij de levering van een pleziervaartuig 'af werf', waarbij het vaartuig door de afnemer op eigen kiel naar een bestemming buiten de EU wordt gebracht, heeft de leverancier moeite om de aanspraak op toepassing van het nultarief aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen. In de praktijk beschikt de leverancier vaak alleen over de aangifte ten uitvoer. Als wordt voldaan aan de hierna genoemde voorwaarden, kan de leverancier steeds het nultarief toepassen, vooropgesteld dat hij voldoende zorgvuldigheid heeft betracht, met name bij het vaststellen van de juistheid van de te gebruiken bescheiden.

a. De afnemer is:
   1. een rechtspersoon of lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen; of
   2. een natuurlijk persoon die zijn normale woon- of verblijfplaats *buiten* de Gemeenschap heeft; of
   3. een natuurlijk persoon die zijn normale woon- of verblijfplaats *binnen* de Gemeenschap heeft en in het kader van de levering het pleziervaartuig overbrengt naar een plaats buiten de Gemeenschap, alsmede zijn normale woon- of verblijfplaats voor ten minste twaalf maanden overbrengt naar een plaats buiten de Gemeenschap.

b. De leverancier beschikt over een gedateerde en ondertekende modelverklaring van de afnemer. Een dergelijke verklaring geeft inzicht in de aan de uitvoer van het pleziervaartuig ten grondslag liggende bedoelingen van de afnemer. Voor een afnemer als bedoeld onder a.1 of a.2 geldt model A en voor een afnemer als bedoeld onder a.3 geldt model B.

c. Het pleziervaartuig wordt door of namens de leverancier ten uitvoer aangegeven. Ter zake van de uitvoer uit de EU wordt door de douane een enig document voor uitvoer afgestempeld. De leverancier moet dit document in zijn administratie opnemen.

Als de hiervóór aangeduide bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie en dit de leverancier op het moment van de levering van het pleziervaartuig redelijkerwijs bekend moet zijn, moet hij in de gevallen waarin hij aanvankelijk het nultarief heeft toegepast alsnog omzetbelasting in rekening brengen naar het algemene tarief. Komen aan de leverancier binnen drie maanden na de levering nog feiten ter kennis waaruit redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat de hiervóór aangeduide bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie of wordt niet tijdig de aangifte ten uitvoer van het vaartuig en/of van de bescheiden die aantonen dat het vaartuig in de haven van bestemming is binnengelopen ontvangen, dan moet de leverancier deze feiten schriftelijk melden aan de inspecteur.

Model A

Ondergetekende[1]

(Naam afnemer) ...

(Adres, postcode, woonplaats en land) ...

VERKLAART

a. dat het pleziervaartuig als vermeld op de door

(Adres, postcode en woonplaats) ...
afgegeven factuur *(factuurnummer en -datum)* aan de afnemer is geleverd op *(datum)*;
b. dat bovenvermeld pleziervaartuig binnen twee maanden na levering door of namens de afnemer op eigen kiel zal worden uitgevoerd naar een bestemming buiten de Gemeenschap;
c. dat de afnemer geen rechtspersoon is die, of lichaam dat, het pleziervaartuig t/m maanden na de uitvoer van het vaartuig ter beschikking stelt aan een binnen de Gemeenschap woonachtige natuurlijk persoon die middellijk of onmiddellijk de rechtshandelingen van die rechtspersoon of dat lichaam (mede) kan bepalen of die enig belang heeft in die rechtspersoon of dat lichaam, ten behoeve van gebruik binnen de Gemeenschap, behoudens een met bescheiden te staven onvoorziene terugkeer binnen de Gemeenschap voor noodzakelijk gebleken reparatie (al dan niet in het kader van de garantie), daaronder begrepen het vervoer van en naar de plaats van reparatie;
d. dat de afnemer ervoor zal zorg dragen dat ten aanzien van deze uitvoer namens de leverancier aangifte ten uitvoer zal worden gedaan met als (eerste) bestemming van het schip buiten het douanegebied van de Gemeenschap *(plaatsnaam en land)*;
e. dat de afnemer binnen drie maanden na levering van het pleziervaartuig de afgetekende aangifte ten uitvoer aan de leverancier zal toezenden en voorts dat de afnemer binnen één maand na het bereiken van de bestemming buiten de Gemeenschap bescheiden zal toezenden waaruit blijkt dat het vaartuig deze bestemming heeft bereikt, zoals bescheiden die aantonen dat het vaartuig in de haven van bestemming is binnengelopen;
f. dat de afnemer ervan op de hoogte is dat de leverancier de Nederlandse Belastingdienst dient te informeren wanneer de onder e. bedoelde bescheiden niet tijdig worden ontvangen, dan wel wanneer na de levering feiten ter kennis komen van de leverancier waaruit deze redelijkerwijs moet concluderen dat deze verklaring geen juist beeld geeft van de feitelijke situatie op het moment van levering;
g. dat de afnemer bereid is op verzoek aan de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken omtrent de bestemming van het vaartuig.

(plaats en datum) (handtekening afnemer/gemachtigde van de afnemer)

Model B

Ondergetekende[1]
(Naam afnemer) ...
(Adres, postcode, woonplaats en land) ...

VERKLAART
a. dat het pleziervaartuig als vermeld op de door
(naam leverancier) ...
(Adres, postcode en woonplaats) ...
afgegeven factuur *(factuurnummer en -datum)* aan de afnemer is geleverd op *(datum)*;
b. dat bovenvermeld pleziervaartuig binnen twee maanden na levering door of namens de afnemer op eigen kiel zal worden uitgevoerd naar een bestemming buiten de Gemeenschap;
c. dat de afnemer zijn normale woon- of verblijfplaats buiten de Gemeenschap zal hebben gedurende een onafgebroken periode van ten minste twaalf maanden aansluitend aan het moment van uitvoer van het pleziervaartuig uit de Gemeenschap;
d. dat het vaartuig ten minste een onafgebroken periode van twaalf maanden buiten de Gemeenschap zal worden gehouden, behoudens een met bescheiden te staven onvoorziene terugkeer binnen de Gemeenschap uitsluitend voor noodzakelijk gebleken reparatie (al dan niet in het kader van de garantie), daaronder begrepen het vervoer van en naar de plaats van reparatie;
e. dat de afnemer ervoor zal zorg dragen dat ten aanzien van de uitvoer van het vaartuig namens de leverancier aangifte ten uitvoer zal worden gedaan bij het laatste douanekantoor binnen de Gemeenschap met als (eerste) bestemming van het vaartuig buiten het douanegebied van de Gemeenschap *(plaatsnaam en land)*;
f. dat de afnemer binnen drie maanden na levering van het pleziervaartuig de afgetekende aangifte ten uitvoer aan de leverancier zal toezenden en voorts dat de afnemer binnen één maand na het bereiken van de bestemming buiten de Gemeenschap bescheiden zal toezenden waaruit blijkt dat het vaartuig deze bestemming heeft bereikt, zoals bescheiden die aantonen dat het vaartuig in de haven van bestemming is binnengelopen;
g. dat de afnemer ervan op de hoogte is dat de leverancier de Nederlandse Belastingdienst dient te informeren wanneer de onder f. bedoelde bescheiden niet tijdig worden ontvangen, dan wel wanneer na de levering feiten ter kennis komen van de leverancier waaruit deze redelijkerwijs moet concluderen dat deze verklaring geen juist beeld geeft van de feitelijke situatie op het moment van levering;
h. dat de afnemer bereid is op verzoek aan de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken omtrent de bestemming van het vaartuig.

(plaats en datum) (handtekening afnemer/gemachtigde van de afnemer)

---

[1] Eventueel gemachtigde (in dat geval dient een gespecificeerde machtiging te worden bijgevoegd).

17.1.8.3 eigendomsoverdracht tot zekerheid

Wanneer in situaties als bedoeld in 17.1.8.1 en 17.1.8.2 de leverancier de bouwer is van het pleziervaartuig en tussentijds het casco van het vaartuig al tot zekerheid aan de afnemer of bijv. een kredietverstrekker wordt overgedragen, mag de bouwer ter zake eveneens het nultarief toepassen. Daarbij geldt als voorwaarde:

- dat de bouwer aannemelijk kan maken dat, als de overdracht tot zekerheid niet zou hebben plaatsgevonden, bij
  vaartuig het nultarief zou kunnen worden toegepast volgens de hiervóór neergelegde regeling; en
- dat op het moment van uiteindelijke aflevering aan alle in het voorgaande opgenomen voorwaarden wordt voldaa
  van levering kan daarbij worden uitgegaan van het moment van uiteindelijke aflevering.

Als de bouwer op enig moment voordat het vaartuig wordt afgeleverd aan de afnemer weet of behoort te weten dat niet langer aan deze voorwaarden wordt voldaan of zal worden voldaan, moet hij de btw alsnog over de periode(n) waarin de vergoeding of de deelbetalingen zijn ontvangen of in rekening zijn gebracht, aangeven naar het algemene tarief. Over dit bedrag kan belastingrente zijn verschuldigd. Zie 32.1.4.

17.1.8.4 Garantiewerkzaamheden

Soms komt een door de bouwer ten uitvoer aangegeven pleziervaartuig na de levering terug naar de werf in Nederland voor garantiewerkzaamheden. Een dergelijke terugkeer heeft geen invloed op het toegepaste nultarief, mits het gebruik van het pleziervaartuig in het kader van de garantiewerkzaamheden binnen de grenzen blijft van wat gebruikelijk is in de branche. De fiscale verplichtingen bij de hier bedoelde terugkeer van het pleziervaartuig rusten vooral op de eigenaar of de gebruiker van het pleziervaartuig. De werf staat daarbuiten.

17.2 Uitvoer: reizigersbagage

17.2.1 Uitvoer door particulieren

Art. 24, lid 2, Wet OB; art. 23a Uitv.besch. OB

In het internationale reizigersverkeer kan het nultarief worden toegepast op de levering van goederen aan particulieren die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een land dat niet tot de EU behoort (een zgn. derdeland). Zie hfst. 38 voor deze landen van de EU. De staatssecretaris heeft aanwijzingen gegeven over de toepassing van dat nultarief (Besluit nr. BLKB2013/805M). Zo geldt als voorwaarde dat deze particulieren de goederen uiterlijk vóór het einde van de derde maand na de maand van aankoop bij het verlaten van Nederland *in hun persoonlijke bagage* meenemen naar een niet-EU-lidstaat. Dit kan rechtstreeks of via één of meer EU-lidstaten gebeuren. Verder moet de totale waarde van de op een factuur vermelde goederen ten minste € 50 bedragen. Als de totale waarde geldt het bedrag van de factuur incl. de omzetbelasting die verschuldigd zou zijn als het nultarief niet gold.

Het in aanmerking nemen van meerdere aankopen bij het beoordelen of de €50-grens is bereikt, is alleen toegestaan als die aankopen op één factuur staan vermeld en die factuur door één ondernemer is opgemaakt voor de leveringen aan dezelfde afnemer (art. 48 Verordening nr. 282/2011/EG).

Als de particulier zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in de EU heeft, mag ook het nultarief worden toegepast als hij zich uiterlijk vóór het einde van de derde maand na de maand van aankoop van de goederen in een niet-EU-lidstaat vestigt. Dit moet de particulier wel kunnen aantonen. Het is raadzaam dan de inspecteur te vragen of het bewijs dat de particulier met betrekking tot zijn voorgenomen verhuizing levert voldoende is om het nultarief te kunnen toepassen. Het Hof van Justitie heeft beslist (zaak *'BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft*, nr. C-656/19, ECLI:EU:C:2020:1045) dat het nultarief voor 'reizigersbagage' niet van toepassing is wanneer een buiten de EU woonachtige particulier voor commerciële doeleinden goederen uit de EU meeneemt om deze door te verkopen in een derde land.

***LET OP** De hiervóór beschreven regeling geldt niet als de goederen door de leverancier worden afgeleverd bij een expediteur en vervolgens samen met de verhuisboedel van de particulier worden vervoerd naar een bestemming buiten de EU. De goederen worden dan niet door de particulier in zijn persoonlijke bagage meegevoerd (HR, nr. 37.194, ECLI:NL:HR:2002:AE4730).*

17.2.1.1 Bewijs toepassing nultarief

De aanspraak op het nultarief moet door de leverancier aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk worden gemaakt. Zie 18.1.8, 17.1.4 en Besluit nr. BLKB2013/805M. De leverancier moet beschikken over de volgende bescheiden:

1. een afschrift van de op naam van de koper gestelde verkoopfactuur. In plaats van de verkoopfactuur kan ook een and
   dienen (bijv. een cheque; zie 17.2.2) als hierop dezelfde gegevens zijn vermeld als op de factuur en de aard en de hoeveelheid van de goederen duidelijk zijn vermeld. Het vermelden van de gegevens op de factuur geschiedt op het moment van levering. Als op één bescheid meerdere leveringen zijn vermeld die elk afzonderlijk niet voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief, is het nultarief alleen van toepassing als de op het bescheid vermelde leveringen:
   - door dezelfde ondernemer zijn verricht;
   - op dezelfde dag zijn verricht; en
   - gezamenlijk voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief.
2. een afschrift van het legitimatiebewijs van de koper. Vanwege de geldende privacywetgeving (Wet bescherming perso
   moeten bij het maken van een afschrift van het legitimatiebewijs de pasfoto en het persoonsnummer worden afgeschermd;

3 een door de Douane voor uitvoer uit de EU afgetekende (kopie)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid (origin
rancier kan de uitvoer ook aantonen aan de hand van een door bemiddeling van de koper verkregen bewijsstuk waaruit blijkt dat de geleverde goederen in een land buiten de EU definitief zijn ingevoerd, zoals een afschrift van een in een dergelijk land gedane definitieve aangifte ten invoer.

Op het moment van levering beschikt de leverancier niet over alle hiervóór genoemde bescheiden, met name niet over een door de Douane voor uitvoer uit de EU afgetekend bescheid. Om te bereiken dat hij daarover alsnog de beschikking krijgt, past de leverancier in de praktijk het nultarief toe door wel btw in rekening te brengen, maar die belasting aan de reiziger terug te geven zodra hij beschikt over alle bescheiden die noodzakelijk zijn voor toepassing van het nultarief. Daarmee bereikt de leverancier dat de reiziger zich inspant om het bewijs van uitvoer uit de EU aan hem te doen toekomen. De leverancier vraagt het btw-bedrag op zijn beurt terug van de Belastingdienst. De inspecteur zal ambtshalve teruggaaf (zie 34.2.5) verlenen als wordt voldaan aan de hiervóór beschreven voorwaarden voor toepassing van het nultarief.

Als de teruggaafprocedure wordt toegepast, moet de leverancier op het moment van levering minimaal vaststellen dat het een koper betreft die is gevestigd buiten de EU of zich daar binnen drie maanden gaat vestigen. Hiertoe zal de leverancier de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats moeten vaststellen aan de hand van het legitimatiebewijs. Het nummer van het legitimatiebewijs moet de leverancier op de factuur of de cheque vermelden. Als een koper zich binnen drie maanden buiten de EU gaat vestigen of een EU-paspoort bezit maar buiten de EU is gevestigd, zal de koper dit d.m.v. objectieve gegevens kenbaar moeten maken en zal de ondernemer deze gegevens in zijn administratie moeten opnemen. Op het moment dat de leverancier de btw terugvraagt van de Belastingdienst, moet worden voldaan aan alle hiervóór beschreven voorwaarden voor de toepassing van het nultarief. Daarbij maakt het geen verschil of de bescheiden door de reiziger zelf aan de leverancier worden aangeleverd of dat de reiziger gebruikmaakt van een faciliterend bedrijf dat zorgt voor de verzameling van de benodigde bescheiden en deze vervolgens verstrekt aan de leverancier. De vereiste bescheiden kunnen ook worden gearchiveerd bij een faciliterend bedrijf als zij direct beschikbaar zijn en toegankelijk blijven voor controle bij de leverancier door de Belastingdienst.

Overigens is de terugbetaling van de btw aan de reiziger een civielrechtelijke aangelegenheid tussen de particuliere reiziger en diens leverancier. Daarmee heeft de Belastingdienst geen bemoeienis.

17.2.2 Cheques van faciliterende ondernemers

De verkoop aan particulieren van goederen die als reizigersbagage worden uitgevoerd, valt onder het nultarief als zij hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de EU hebben (zgn. derdelandenreizigers). Zie 17.2.1. Leveranciers kunnen bij toepassing van het nultarief deelnemen aan een zgn. chequesysteem dat wordt uitgegeven door faciliterende ondernemers (Besluit nr. BLKB2013/605M).

In plaats van een factuur, kopiefactuur of soortgelijk bescheid, ontvangen de reizigers bij hun aankopen van de deelnemende leveranciers een cheque waarop de gegevens van de goederen zijn vermeld. De cheque (eventueel samen met aanvullende bescheiden) moet voldoen aan de factuurvereisten. De cheque is vormvrij.

Met de cheque kunnen reizigers direct na de uitvoer van de goederen over het terug te geven bedrag beschikken. Als de cheque en de goederen door een reiziger bij de uitvoer uit de EU aan de Douane worden aangeboden, kunnen de ambtenaren de cheque aan de achterzijde voorzien van de vereiste ambtelijke verklaring, kantoorstempel en handtekening. De reiziger moet daarbij inzage kunnen geven in de bescheiden die op de aankoop betrekking hebben. Na behandeling geven de ambtenaren de cheque aan de reiziger terug. Daarna kan de reiziger de cheque bij een door de faciliterende ondernemer aangewezen uitbetalingskantoor innen. Door tussenkomst van de faciliterende ondernemer keert de cheque bij de leverancier terug. Deze kan de behandelde cheque vervolgens voor de toepassing van het nultarief overleggen als bewijs van uitvoer van de daarop vermelde goederen.

De reiziger ontvangt de cheque terug als deze niet kan worden voorzien van de vereiste ambtelijke verklaring (bijv. omdat deze (niet) volledig is ingevuld of de omschrijving van de goederen niet in overeenstemming is met de aangeboden goederen).

18 Aftrek van voorbelasting

18.1 Voorbelasting

Een ondernemer betaalt over zijn inkopen en kosten meestal btw aan zijn leverancier. Soms betaalt hij de btw over inkopen en kosten rechtstreeks aan de Belastingdienst via zijn gewone aangifte. Dit is bijv. het geval als er een verleggingsregeling geldt. De btw over inkopen en kosten wordt 'voorbelasting' genoemd. In het btw-systeem mag de ondernemer de voorbelasting aftrekken van de btw die hij is verschuldigd over zijn omzet. Zie hfst. 2.

De aftrek van voorbelasting vindt plaats door het aftrekbare bedrag in te vullen bij vraag 5b van de aangifte. Zie 3.6.1. Bedraagt de voorbelasting meer dan de verschuldigde belasting, dan krijgt de ondernemer het verschil terug. Zie 3.6.6. Ook de ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd, kunnen voorbelasting terugkrijgen. Zie 19.2 en 19.3.

De aftrek van voorbelasting komt alleen een ondernemer toe. Zie 18.1.2. Voorwaarde is dat hij de inkopen gebruikt voor belaste handelingen. Zie 18.1.3. Voor investeringsgoederen die zowel bedrijfsmatig als voor privédoeleinden worden gebruikt, kan de ondernemer kiezen of hij deze tot zijn bedrijfsvermogen wil rekenen of tot zijn privévermogen. Zie 18.1.2.2. De voorbelasting op inkopen die worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of andere onbelaste handelingen is niet aftrekbaar. Zie 18.1.4 en 18.1.5. De btw op horecabestedingen is nooit aftrekbaar. Zie 18.1.7.

De voorbelasting wordt in aftrek gebracht op de aangifte over het tijdvak waarin zij in rekening is gebracht of verschuldigd is geworden. Zie 18.1.8. Als op dat moment nog niet vaststaat of de inkopen voor belaste of voor onbelaste handelingen zullen worden gebruikt, vindt de aftrek plaats op basis van het vermoedelijke gebruik. Bij de daadwerkelijke ingebruikneming vindt er zo nodig een herziening plaats. Zie 18.4.4.2.

Als de voorbelasting is afgetrokken maar de factuur niet wordt betaald, moet de afgetrokken voorbelasting worden terugbetaald. Zie 18.1.9.

Zie 18.4 voor aftrek van voorbelasting op goederen en diensten die (mede) worden gebruikt voor *vrijgestelde* en andere *onbelaste handelingen*. Daar komen ook de herzieningsregels voor investeringsgoederen aan de orde.

LET OP Het recht op aftrek van voorbelasting is niet onbeperkt. In geval van fraude of misbruik van recht kan de ondernemer het recht op aftrek worden ontzegd. Zie 18.1.10 en 18.1.11.

18.1.1 Voorbelasting: soorten

Art. 15, lid 1, Wet OB

Voor de meeste ondernemers bestaat de voorbelasting hoofdzakelijk uit de btw die de leveranciers in rekening brengen. Soms betaalt een ondernemer de btw niet aan zijn leverancier, maar rechtstreeks aan de Belastingdienst. Ook die btw kan hij gewoon als voorbelasting aftrekken voor zover hij de inkopen gebruikt voor belaste handelingen. Al met al kan de voorbelasting bestaan uit de omzetbelasting die:

a. andere ondernemers wegens leveringen en diensten op een factuur in rekening brengen. Zie 18.2;
b. de koper is verschuldigd wegens de intracommunautaire verwerving van goederen. Zie 18.3.1;
c. bij de invoer van goederen moet worden betaald. Zie 18.3.2;
d. is verlegd van de leverancier van het goed of de dienst naar zijn afnemer (bijv. leverancier is niet in Nederland gevestigd, executieverkoop roerende zaken, onderaanneming in de bouw, scheepsbouw of metaalconstructiesector). Zie 18.3.3.

18.1.2 Voorbelasting: alleen voor ondernemer

Art. 15, lid 1, Wet OB

De ondernemer kan alleen voorbelasting aftrekken op goederen en diensten die *aan hem* zijn geleverd. Zie 18.2.2 en 18.2.5. Het recht op aftrek van voorbelasting komt alleen toe aan een ondernemer die de inkopen doet in zijn hoedanigheid van ondernemer. De btw op inkopen die de ondernemer als privépersoon doet, kan hij niet aftrekken. Of een aanschaf als ondernemer is gedaan, kan blijken uit omstandigheden als de aard van het goed of de dienst, het tijdsverloop tussen de verwerving van het goed of de dienst en het gebruik voor economische activiteiten, het voornemen om economische activiteiten te verrichten en de inzet van overheidsprerogatieven (HR, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399 en HvJ EU, '*Gmina Ryjewo*', zaak C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595). Ook van belang is of een persoon al als ondernemer activiteiten verricht. De ondernemer dient de aanschaf als ondernemer te kunnen ondersteunen met objectieve gegevens. Initieel gebruik voor niet-economische activiteiten hoeft volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-187584, onder 3.2.1) niet in de weg te staan van een aanschaf als ondernemer, tenzij er aanwijzingen zijn of er een uitdrukkelijke verklaring is dat bij aanschaf niet is gehandeld als ondernemer. Het initiële gebruik voor niet-economische activiteiten bij een aanschaf als ondernemer geeft geen recht op aftrek. Later gebruik voor economische activiteiten kan dan leiden tot herziening. Zie 18.1.5.1 en 18.4. Het enkele feit dat een goed is aangeschaft voor een incidentele (van de gebruikelijke bedrijfshandelingen afwijkende) handeling staat op zich aan aftrek niet in de weg. Ook een rechtspersoon kan voor de omzetbelasting als ondernemer en als niet-ondernemer optreden. De btw op inkopen die de rechtspersoon als niet-ondernemer doet, is niet aftrekbaar (HR, nr. 25.104, ECLI:NL:HR:1989:ZC4054). Een makelaarsbedrijf mocht de btw op de aanschaf van een raceauto niet aftrekken. Deze auto was alleen gekocht voor de hobby van een van de maten (Hof Leeuwarden, nr. 04/0697, ECLI:NL:GHLEE:2006:AX9090). Een bv kon de voorbelasting op de aanschaf van een vliegtuig niet aftrekken, omdat met dit vliegtuig geen economische handelingen werden verricht. Niet van belang was of de bv voor andere handelingen [illegible].361, ECLI:NL:HR:2007:AZ8576). Een bv die handelde in brandbeveiligingssystemen en een motorjacht kocht, kon de btw op de aankoop wel aftrekken. In het jacht was een brandbeveiligingssysteem aangebracht en de bv gebruikte het jacht voor demonstraties. Volgens de rechter beoogde de bv met het jacht economische handelingen uit te voeren en was het redelijkerwijs te verwachten dat die doelstelling was te verwezenlijken (Hof Den Bosch, nr. 04/00801, ECLI:NL:GHSHE:2007:BB6043). De aftrek van voorbelasting kan in de praktijk problemen opleveren als een ondernemer zowel economische handelingen als niet-economische handelingen verricht. Zie 18.1.3 en 18.1.5.

18.1.2.1 Voorbelasting: startende ondernemer

Voorwaarde voor aftrek is dat op het tijdstip waarop iemand de goederen of diensten aanschaft sprake is van ondernemerschap. Iemand die op het moment van aanschaf geen ondernemer is en op dat moment dus geen voorbelasting kan aftrekken, kan als hij later wel ondernemer wordt niet alsnog een gedeelte van de voorbelasting in aftrek brengen (HR, nr. 36.663L, ECLI:NL:HR:2007:AW3874). Ook de btw op kosten die een ondernemer maakt en die betrekking hebben op eerdere activiteiten in een periode dat er nog geen sprake was van ondernemerschap is niet aftrekbaar (HR, nr. 40.020L, ECLI:NL:HR:2007:BD0427). Overigens kan het ondernemerschap al beginnen bij het maken van de eerste kosten voor de onderneming, dus voordat de nieuwe ondernemer zelf leveringen of diensten verricht. De btw op de eerste kosten kan de nieuwe ondernemer dus direct in aftrek brengen (HvJ EU, *'Breitsohl'*, zaak C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304). Zie 5.2.10.

18.1.2.2 Voorbelasting: privégebruik, keuzevermogen

Een ondernemer gebruikt soms ingekochte goederen of diensten mede voor privé of meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Dit doet zich niet alleen voor bij de ondernemer natuurlijk persoon, maar ook bij andere rechtspersonen. Zo kan ook een bv of een vereniging voor bepaalde activiteiten als ondernemer en voor andere activiteiten niet als ondernemer worden aangemerkt. Met het gebruik buiten de ondernemingssfeer van ingekochte goederen en diensten wordt rekening gehouden hetzij door de aftrek van voorbelasting te beperken, hetzij door btw te heffen over het privégebruik of ander gebruik buiten de ondernemingssfeer. Zie 20.1. Zie 20.2.4 voor de situatie waarin een ondernemer een goed verkrijgt als onderdeel van een bedrijfsoverdracht.

Bij onroerende zaken wordt met privégebruik rekening gehouden door de aftrek van voorbelasting op de aanschaf van het goed te beperken tot het bedrag dat is toe te rekenen aan de (belastbare) ondernemingsactiviteiten. Zie 18.1.3.6. Daarentegen geldt voor roerende investeringsgoederen die zowel bedrijfsmatig als privé (voor andere dan bedrijfsdoeleinden) worden gebruikt als bijzonderheid dat de ondernemer mag kiezen uit de volgende mogelijkheden:

a. hij rekent het goed volledig tot zijn privévermogen (niet-bedrijfsvermogen);
b. hij rekent het goed volledig tot zijn bedrijfsvermogen;
c. hij splitst het goed in een deel dat hij tot zijn privévermogen (niet-bedrijfsvermogen) rekent en in een deel dat hij tot zijn bedrijfsvermogen rekent.

Meestal zal de keuze om het investeringsgoed volledig tot het bedrijfsvermogen te rekenen het voordeligst zijn. De btw op de aanschaf is dan meteen aftrekbaar. Wel is er dan btw verschuldigd wegens het privégebruik of het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden, maar er blijft een aanzienlijk financieel voordeel. Soms kan het echter beter zijn om het goed volledig of gedeeltelijk in het privévermogen te houden. Dit zal het geval zijn als er op de aankoop geen btw drukt of als de btw niet volledig aftrekbaar is. Voor de omzetbelasting en de inkomstenbelasting kan de ondernemer een verschillende keuze maken. Voor de keuzemogelijkheid bij de omzetbelasting bestaat geen ondergrens voor wat betreft het bedrijfsmatig gebruik. Zie verder 20.2.

Een vereniging ter behartiging van de algemene belangen van de agrarische sector (een *niet*-economische handeling) verricht daarnaast prestaties tegen vergoeding (een economische handeling). Die vereniging was van mening dat zij de door haar aangeschafte investeringsgoederen volledig als bedrijfsvermogen kon aanmerken en de daarop betrekking hebbende btw volledig mocht aftrekken. Het Hof van Justitie (*'VNLTO'*, zaak C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88) en de Hoge Raad (nr. 42.415bis, ECLI:NL:HR:2009:BJ5320) beslisten echter anders. Het gebruik van de aangeschafte investeringsgoederen voor de algemene belangenbehartiging (de niet-economische handeling) is volgens het Hof van Justitie geen gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden, omdat die belangenbehartiging het voornaamste doel is van die vereniging. De btw op de aanschaf van de investeringsgoederen is daarom niet aftrekbaar voor zover die goederen worden gebruikt voor de niet-economische handelingen. In een dergelijke situatie moet volgens het Hof van Justitie bij de aanschaf van de investeringsgoederen de btw direct worden gesplitst in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar deel. Zie 18.4.1.1 voor de splitsingsregels. Het is nog onduidelijk of bij aankoop van niet-investeringsgoederen of -diensten ook een keuzerecht bestaat. De advocaat-generaal (A-G) van het Hof van Justitie is van mening dat het keuzevermogen alleen geldt voor investeringsgoederen en niet voor andere goederen en evenmin voor diensten (*'VNLTO'*, zaak C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88). Het Hof van Justitie EU heeft in die zaak die vraag niet beantwoord, omdat de zaak op andere gronden is beslist. Het is daarom niet bekend of dit hof het eens is met de opvatting van de A-G. Een andere zaak betrof de situatie waarin een ondernemer tijdelijke investeringen had gedaan in een (deel van de) onroerende zaak die tot het bedrijfsvermogen van de ondernemer behoort (HvJ EU, *'X'*, zaak C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473). Deze tijdelijke investeringen (twee dakkapellen, een portaal en sanitair) had de ondernemer gedaan ten behoeve van zijn privégebruik van deze onroerende zaak. Pas nadat na enige tijd het privégebruik was beëindigd, werden de investeringen gebruikt voor (belaste) ondernemershandelingen van de ondernemer. Het hof heeft geoordeeld dat voor goederen die duurzaam worden gebruikt en waarop wordt afgeschreven, een (zelfstandig) keuzerecht bestaat. Zie verder 20.2.

LET OP Nederland is door de Europese Raad (Uitvoeringsbesluit 2020/2189, Publicatieblad 2020/L 434/1) gemachtigd de btw op goederen en diensten van het recht op aftrek uit te sluiten, als deze goederen en diensten voor meer dan 90% voor de privédoeleinden van een ondernemer of diens werknemers, dan wel voor andere dan bedrijfsdoeleinden of niet-economische activiteiten worden gebruikt. Deze maatregel is van toepassing van 1 januari 2021 tot en met 31 december 2023, met een mogelijkheid tot verlenging. De maatregel is niet eerder van kracht dan dat de Wet op de omzetbelasting is gewijzigd. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niet duidelijk of en wanneer de maatregel van kracht zal worden.

18.1.3 Voorbelasting: alleen bij gebruik voor belaste handelingen

Art. 15, lid 1, Wet OB

Kosten direct toerekenbaar aan belaste handelingen

Aftrek van voorbelasting is alleen mogelijk voor zover goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor met btw belaste handelingen. Ondernemers die vrijgestelde of andere onbelaste handelingen verrichten, hebben hiervoor geen recht op aftrek van voorbelasting. Zie 18.1.4 en 18.1.5. Voor ondernemers die alleen activiteiten verrichten die zijn belast met btw, levert de aftrek van voorbelasting weinig problemen op. Zij kunnen meestal al hun voorbelasting in aftrek brengen. Wel moeten zij rekening houden met de bijzondere regels voor de aftrek van btw op goederen en diensten die (mede) worden gebruikt voor privédoeleinden van de ondernemer zelf of van zijn personeel. Zie 20.1. Soms worden goederen en diensten aangeschaft met de bedoeling deze te gebruiken voor belaste handelingen, maar komt hier uiteindelijk niets van. Het recht op aftrek blijft dan behouden als de ondernemer wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen (Besluit nr. 2020-167584, onder 3.4.5).
Zo koopt een ondernemer in de zaak *ITH Comercial Timişoara SRL* (zaak C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919) (zie ook 7.2.2) een stuk grond en verschillende oude gebouwen. De ondernemer wil een kantoorloren en winkelcentra bouwen om deze belast te verhuren. Zie 13.5.11. Door een economische crisis wordt het project stopgezet. Het Hof van Justitie oordeelt dat de ondernemer recht op aftrek heeft voor de oorspronkelijk geplande investeringsprojecten wanneer deze door omstandigheden buiten zijn wil zijn stopgezet. De voorbelasting wordt niet herzien wanneer de ondernemer nog steeds het voornemen heeft om de aangeschafte goederen voor een belaste activiteit te gebruiken. Zie 18.4.4.
Een ondernemer zal zo nodig wel aannemelijk moeten maken dat hij de goederen en diensten heeft betrokken om deze te gebruiken voor toekomstige belaste handelingen. Zo werd iemand het recht op aftrek onthouden voor de btw die drukte op kosten voor bodemonderzoek. Volgens de rechter werd zijn oogmerk om uiteindelijk belaste bouwterreinen te leveren onvoldoende ondersteund door objectieve gegevens (Hof Amsterdam, nr. 07/00973, ECLI:NL:GHAMS:2008:BD8279).
Volgens het Hof van Justitie is voor de aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de ingekochte goederen of diensten en de in een later stadium verrichte, met btw belaste handelingen. Dit houdt in dat de kostprijs van de inkopen een onderdeel moet zijn van de verkoopprijs van de latere belaste handelingen waarbij gebruik wordt gemaakt van die inkopen. Voor de meeste gewone bedrijfskosten wordt wel aan deze voorwaarde voldaan.

Kosten niet direct toerekenbaar aan belaste handelingen

Als er geen verband bestaat tussen de ingekochte prestaties en in een later stadium verrichte handelingen, kan er ook recht op aftrek van voorbelasting bestaan. Als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de ingekochte prestaties en de algehele bedrijfsactiviteit van de ondernemer, is die voorbelasting aftrekbaar (HvJ EU, *'PPG Holdings'*, zaak C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526). De ingekochte prestaties behoren dan tot de algemene kosten van de ondernemer. De btw op algemene kosten is volledig aftrekbaar als de ondernemer alleen belaste handelingen verricht. Als hij ook vrijgestelde of andere onbelaste handelingen verricht, is de btw op algemene kosten naar evenredigheid aftrekbaar. Zie 18.1.4.1 en 18.1.5.1.
Op basis van het voorgaande kon een ondernemer die een deelneming in een andere onderneming kocht de btw op de hiervoor gemaakte advieskosten in aftrek brengen op basis van de verhouding tussen belaste en vrijgestelde omzet (HvJ EU, *'Cibo Participations'*, zaak C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495). Ook bij de uitgifte van nieuwe aandelen kan niet worden gezegd dat de hiervoor gemaakte kosten onderdeel zijn van de verkoopprijs van bepaalde belaste handelingen. Wel behoren deze kosten tot de algemene kosten en zijn ze als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten in het algemeen. De btw op deze kosten was daarom aftrekbaar (HvJ EU, *'Kretztechnik'*, zaak C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320). Dit geldt volgens het Hof van Justitie ook als ingekochte diensten of goederen rechtstreeks betrekking hebben op een vrijgestelde handeling, maar deze inkoopkosten onderdeel zijn van de algemene kosten van de overige belastbare handelingen (*'SKF'*, zaak C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665). Het ging in deze zaak om een onderneming die haar aandelen in een dochteronderneming verkocht en voor deze (vrijgestelde) aandelentransactie adviezen had ingekocht. Als deze onderneming aannemelijk maakt dat deze advieskosten als algemene kosten zijn begrepen in de kostprijs van haar belastbare handelingen, is de btw op de advieskosten aftrekbaar. Dat deze advieskosten rechtstreeks betrekking hebben op een vrijgestelde handeling maakt in die situatie dus niet uit.
Een andere zaak ging over een ondernemer die diensten op het gebied van administratie en vermogensbeheer afnam ten behoeve van een afzonderlijk pensioenfonds (voor de werknemers van de ondernemer). Ondanks het feit dat het pensioenfonds een van de ondernemer afgescheiden entiteit vormde, oordeelde de Hoge Raad dat de kosten betrekking hadden op de algehele bedrijfsactiviteit van de ondernemer (nr. 14/02165, ECLI:NL:HR:2016:433). De ondernemer verrichtte belaste handelingen, waardoor de voorbelasting die zag op het pensioenfonds toch aftrekbaar was bij de ondernemer ondanks het feit dat het uitvoeren van pensioenverzekeringen is vrijgesteld.

LET OP De btw-positie van holdings en de aftrek van btw bij het verwerven, houden en verkopen van aandelen worden uitvoerig toegelicht in 5.4.2 en 18.1.6.

18.1.3.1 Voorbelasting: niet-belaste handelingen, tóch aftrek

Art. 15, lid 2, Wet OB

Op de regel dat aftrek van voorbelasting alleen mogelijk is bij gebruik voor belaste handelingen bestaan drie uitzonderingen. De voorbelasting op goederen en diensten die worden gebruikt voor de volgende handelingen is ook aftrekbaar:

a. handelingen die onbelastbaar zijn omdat ze buiten Nederland worden verricht, maar waarvoor recht op aftrek zou bestaan als ze in Nederland zouden worden verricht. Zie 18.1.3.3;

b. handelingen die overeenkomstig artt. 143, onderdelen f., g., h. en i., 144 en 146 t/m 153 BTW-Richtlijn zijn vrijgesteld. Deze moeilijk leesbare uitzondering is voornamelijk technisch van karakter en heeft voor zover wij het kunnen overzien weinig materiële betekenis. De meeste van de hier bedoelde handelingen vallen volgens de Nederlandse wet onder het nultarief. Zij zijn dus belast en de voorbelasting die hieraan is toe te rekenen, is daarom al aftrekbaar. Enkele van de hier bedoelde handelingen zijn echter ook volgens de Nederlandse wet vrijgesteld of er geldt geen nultarief voor de leverancier, maar een vrijstelling in de vorm van een teruggaaf van belasting aan de afnemer. Ook de voorbelasting die aan deze handelingen is toe te rekenen, is dus aftrekbaar. De in de BTW Richtlijn bedoelde vrijgestelde handelingen waar het hier om gaat, worden in deze Almanak behandeld in 11.2, 11.3, 11.4, 15.1.9.1 (bijkomende kosten) en 15.1.13 (invoer van goederen voor diplomaten en internationale organisaties);

c. bank- en verzekeringsprestaties aan afnemers buiten de EU of die rechtstreeks samenhangen met goederen die worden uitgevoerd buiten de EU. Zie 18.1.4.2.

18.1.3.2 Voorbelasting: diefstal, vernietiging en verlies, geschenken van geringe waarde en monsters

Art. 15, lid 7, Wet OB

Aftrek van voorbelasting is alleen mogelijk voor zover goederen worden gebruikt voor met btw belaste handelingen. In de volgende situaties worden de goederen niet daadwerkelijk of rechtstreeks gebruikt voor belaste handelingen, maar blijft de aftrek van voorbelasting toch in stand.

a. *De goederen zijn vernietigd, verloren gegaan of gestolen.* Was de voorbelasting bij de verwerving van deze goederen is afgetrokken, wordt deze aftrek niet herzien. Voorwaarde is dat de ondernemer naar behoren bewijst en aantoont dat de goederen zijn vernietigd, verloren gegaan of gestolen. Hierbij zullen de eisen die aan het bewijs worden gesteld afhankelijk zijn van de soort goederen. Bij de diefstal van een auto zal bijv. een zwaarder bewijs worden verlangd dan bij de diefstal van levensmiddelen in een supermarkt.

b. *De goederen worden onttrokken aan het bedrijf, maar het betreft geschenken van geringe waarde of monsters die bedr dienen.* Deze bepaling heeft een technisch karakter. Het aan het bedrijf onttrekken van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken wordt als een levering aangemerkt. In beginsel is wegens deze levering btw verschuldigd en is de onttrekking dus een belaste handeling. Zie 6.2.10. Deze onttrekking wordt echter niet als een levering aangemerkt als het gaat om geschenken van geringe waarde of monsters. In dat geval worden deze goederen dus niet gebruikt voor een belaste handeling en zou de afgetrokken voorbelasting moeten worden herzien (terugbetaald). Om dit laatste te voorkomen, is uitdrukkelijk bepaald dat de aftrek van voorbelasting niet wordt herzien.

Overigens heeft deze bepaling in de praktijk nog weinig effect, omdat bij de verstrekking van gratis goederen voorlopig nog de oude regeling van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA) van kracht blijft. Zie 6.2.10 en 20.4.

18.1.3.3 Voorbelasting: in het buitenland verrichte prestaties

Art. 15, lid 2, onderdeel a., Wet OB

Leveringen en diensten die een ondernemer in het buitenland verricht, zijn voor de Nederlandse omzetbelasting *onbelastbare* prestaties, ook al is de ondernemer in Nederland gevestigd. Zie 6.3 en 7.3. Het kan voorkomen dat een ondernemer voor deze niet-belaste handelingen goederen en diensten gebruikt waarop Nederlandse omzetbelasting drukt. Deze omzetbelasting mag hij als voorbelasting in aftrek brengen in die gevallen waarin ook recht op aftrek zou zijn als de buitenlandse prestaties in Nederland zouden plaatsvinden. Het Hof van Justitie heeft dat ook bevestigd (*EGN–Filiale Italiana*, zaak C-377/08, ECLI:EU:C:2009:423). Zie 18.4.2 voor de vraag hoe buitenlandse omzet het pro rata van een ondernemer beïnvloedt.

Soms kan worden gekozen of een prestatie onder een vrijstelling valt of is belast, bijv. bij de verhuur en de levering van een onroerende zaak. Zie 13.2.7 en 13.5.11. Als zo'n prestatie in het buitenland wordt verricht en aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk wordt gemaakt dat zou worden gekozen voor belastingheffing ingeval de prestatie in Nederland zou worden verricht, bestaat er recht op aftrek van voorbelasting. Bij de verhuur van een onroerende zaak die niet in Nederland staat, acht de staatssecretaris van Financiën de stelling dat de ondernemer zou hebben gekozen voor heffing alleen aannemelijk als het gaat om een onroerende zaak die niet als woning wordt gebruikt en (Besluit nr. 2020-167584, onder 6):

a. partijen gebruik hebben gemaakt van een in het betrokken land bestaande mogelijkheid te opteren voor btw-heffing bij de verhuur. Deze situatie kan zich slechts voordoen als in het betrokken land een keuzemogelijkheid bestaat, dus niet als de verhuur verplicht met btw is belast; of *b.* bij aanvang van de verhuur redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de betrokken huurder de in rekening gebrachte btw volledig of nagenoeg volledig in aftrek zou kunnen brengen als de verhuur in Nederland onderworpen zou zijn geweest aan de btw-heffing. Hierbij is bepalend de aard van de verhuurde zaak en de aard van het gebruik dat de huurder hiervan maakt (of zal maken).

***VOORBEELD** Een in Nederland gevestigde ondernemer verhuurt woningen en winkels in België. Deze verhuur is in Nederland niet belastbaar, omdat de plaats van de dienst buiten Nederland (België) is. Zie 7.4.3. Als de verhuur in Nederland zou plaatsvinden, zou deze wat de woningen betreft zijn vrijgesteld. Voor de winkels geldt dat de huurder de voorbelasting in aftrek had kunnen brengen als de verhuur in Nederland belast zou zijn geweest. Zie onder b. hiervóór. De ondernemer kan nu de in Nederland betaalde voorbelasting op bijv. advertentie- en accountantskosten in aftrek brengen voor zover deze betrekking hebben op de verhuur van de winkels. De voorbelasting met betrekking tot de woningen is niet aftrekbaar.*

18.1.3.4 Voorbelasting: gratis prestaties

Bij goederen en diensten die worden gebruikt voor gratis prestaties kan er sprake zijn van niet-aftrekbaarheid van de daaraan toe te rekenen voorbelasting. Aftrek lijkt ons wel mogelijk als er een nauwe samenhang is tussen de belaste en de gratis prestaties en de gratis prestaties dienstbaar zijn aan of in het verlengde liggen van de belaste prestaties. Ook kunnen de kosten verbonden aan gratis prestaties tot de algemene kosten van de ondernemer behoren. De aftrek van voorbelasting wordt dan beheerst op basis van de andere, niet gratis, handelingen die de ondernemer verricht. Zie 5.2.4 en 18.1.3. Afgewacht moet worden hoe de rechtspraak zich zal ontwikkelen. Zie ook 6.2.10 voor gratis verstrekkingen.

Een prestatie die als 'gratis' wordt voorgesteld, hoeft niet altijd gratis te zijn en dus onder de categorie 'onbelaste handelingen' te vallen. Zo verricht de uitgever van een blad dat gratis wordt verspreid wel degelijk handelingen onder bezwarende titel. Hij plaatst immers advertenties en bekostigt zo de uitgave van het blad. Ook bij de gratis verstrekking van een videorecorder bij de aankoop van een bankstel kunnen vraagtekens worden gezet. Er kan ook worden gesteld dat de winkelier twee goederen levert tegen één prijs. In beide voorbeelden leidt de 'gratis' handeling naar onze mening niet tot een beperking van de aftrek van voorbelasting.

18.1.3.5 Zakelijk en privégebruik roerende zaken en diensten

Als een ondernemer een roerende zaak of een dienst inkoopt en die gebruikt voor privédoeleinden van de ondernemer zelf of zijn personeel of anderen, dan is de inkoop-btw aftrekbaar, tenzij een andere uitsluiting van toepassing is. Zie o.a. 18.1.4, 18.1.7 of 20.5. Daar staat tegenover dat de ondernemer wel btw wegens het privégebruik is verschuldigd. Zie hfst. 20.

Als een ondernemer een goed of dienst inkoopt en *uitsluitend* gebruikt voor privédoeleinden, bestaat er geen recht op aftrek.

Aanschaf zonnepanelen door particulieren

Een bijzondere situatie doet zich voor als particulieren zonnepanelen hebben geïnstalleerd en de opgewekte elektriciteit gebruiken voor (meestal) de woning, maar ook elektriciteit leveren aan het energiebedrijf. Het Hof van Justitie ('*Fuchs*'-zaak C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413) heeft geoordeeld dat deze 'particulieren' voor de btw ondernemer zijn. Zie 5.2.3.2. In beginsel gelden voor deze ondernemers de gebruikelijke regels voor de aftrek en herziening van voorbelasting. Zie 18.4.4.9 als de geïnstalleerde zonnepanelen roerend zijn. Zie 18.1.3.6 als de geïnstalleerde panelen onroerend zijn. Zie 8.1.23.1 en 8.1.23.2 voor de btw-berekening over opgewekte elektriciteit door de eigenaar van zonnepanelen.

Voor de heffing en aftrek van btw moet een onderscheid worden gemaakt tussen niet-geïntegreerde zonnepanelen (zonnepanelen die alleen worden gebruikt om stroom op te wekken) en geïntegreerde zonnepanelen (naast de functie voor het opwekken van energie hebben die ook een functie als dakbedekking).

Van niet-geïntegreerde zonnepanelen kan alle btw bij aankoop in aftrek worden gebracht.

Bij de aftrek van de btw op de aanschaf van geïntegreerde zonnepanelen is van belang dat deze zonnepanelen ook een functie als dakbedekking hebben. Voor dit laatste gebruik bestaat geen recht op aftrek (privégebruik). Dit gebruik wordt door de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-24927, onder 2.6.2) gesteld op 50%. D.w.z. dat de voorbelasting voor 50% wordt toegerekend aan de functie van stroomopwekking. Daarvan wordt vervolgens $^2/_3$ deel gebruikt voor belaste prestaties. Er wordt door de staatssecretaris van Financiën uitgegaan van $^2/_3$ omdat uit ervaringscijfers blijkt dat zonnepanelen gemiddeld genomen voor $^2/_3$ deel gebruikt worden voor het leveren van stroom aan het energiebedrijf en voor $^1/_3$ deel voor direct privéverbruik van stroom. Dit heeft tot gevolg dat de eigenaar bij elkaar genomen $^1/_3$ deel ($^2/_3$ x 50%) van de btw die in rekening is gebracht voor de aanschaf en installatie van geïntegreerde zonnepanelen als voorbelasting in aftrek kan brengen.

Een particulier met zonnepanelen kan ook opteren voor de kleineondernemersregeling. Zie hfst. 24. Hij is dan vrijgesteld van btw-heffing. Deze vrijstelling heeft ook tot gevolg dat geen recht (meer) bestaat op teruggaaf van voorbelasting, dus ook niet als hij later opnieuw zonnepanelen aanschaft.

***VOORBEELD 1** Iemand laat niet-geïntegreerde zonnepanelen op zijn woning installeren, waarmee hij ook elektriciteit aan het energiebedrijf zal leveren. Hierdoor wordt hij ondernemer voor de btw. De zonnepanelen hebben een capaciteit van 2800 KWh. Aan deze ondernemer is € 800 gefactureerd wegens de aanschaf van de zonnepanelen. De ondernemer kiest niet voor de regeling voor kleine ondernemers. Zie hfst. 24. De ondernemer kiest ervoor om de forfaitaire regeling van de Belastingdienst toe te*

De ondernemer heeft recht op teruggaaf van € 800, terwijl hij € 60 (het forfait) aan btw is verschuldigd. Per saldo ontvangt de ondernemer € 740 terug, hij mag dan geen btw in rekening brengen aan het energiebedrijf. In de latere jaren is de ondernemer telkens € 60 btw verschuldigd.

VOORBEELD 2 Iemand laat geïntegreerde zonnepanelen op zijn woning installeren, waarmee hij ook elektriciteit aan het energiebedrijf zal leveren. Hierdoor wordt hij ondernemer voor de btw. De zonnepanelen hebben een capaciteit van 3800 kWh. Aan deze ondernemer is € 1500 gefactureerd wegens de aanschaf van de zonnepanelen. De ondernemer kiest niet voor de regeling voor kleine ondernemers. Zie hfst. 24. De ondernemer kiest ervoor om de forfaitaire regeling van de Belastingdienst toe te passen. Zie 8.1.23.1. Omdat de zonnepanelen zijn geïntegreerd, kan hij 1/3 van de btw als voorbelasting in aftrek brengen. De ondernemer heeft recht op teruggaaf van € 500, terwijl hij € 30 (het forfait) aan btw is verschuldigd. Per saldo ontvangt de ondernemer € 470 terug, hij mag dan geen btw in rekening brengen aan het energiebedrijf. In de latere jaren is de ondernemer telkens € 30 btw verschuldigd.

Aftrek m.b.t. gebouw waarop zonnepanelen zijn geplaatst

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat het plaatsen van niet-geïntegreerde zonnepanelen op het dak tot gevolg heeft dat het dak deels ten dienste staat van het opwekken van energie. Ingeval van de bouw van een nieuwbouwwoning heeft de eigenaar door het plaatsen van zonnepanelen volgens het hof daarom deels recht op aftrek van omzetbelasting die drukt op de bouw van de woning (nr. 16/01522, ECLI:NL:GHARL:2017:10387). De Hoge Raad bevestigt het oordeel van het hof (nr. 18/00087, ECLI:NL:HR:2019:1438). In deze zaak was de woning aangeschaft vóór 1 januari 2011. In een latere uitspraak, waarin de woning was aangeschaft na 31 december 2010, oordeelt Hof Arnhem-Leeuwarden dat ingeval van de bouw van een nieuwbouwwoning de eigenaar door het plaatsen van (niet-geïntegreerde) zonnepanelen geen recht heeft op aftrek van omzetbelasting die drukt op de bouw van de woning en de aanschaf van de grond. De aftrek blijft dus beperkt tot de aanschaf en installatie van de zonnepanelen (nr. 18/00445, ECLI:NL:GHARL:2019:3966).
Het hof verklaart het verschil tussen beide uitspraken als volgt. Vóór 1 januari 2011 kon een ondernemer die een onroerende zaak liet bouwen voor zowel zakelijk als privégebruik ervoor kiezen de onroerende zaak geheel aan het bedrijfsvermogen toe te rekenen en alle in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Zie 37.3. De aftrek is sinds 1 januari 2011 alleen nog mogelijk voor zover het gaat om het gebruik van de onroerende zaak voor de (belastbare) zakelijke handelingen. Voor zover de onroerende zaak voor privédoeleinden wordt gebruikt, is geen aftrek van btw meer mogelijk. Zie 18.1.3.6.
De Advocaat-Generaal (A-G) bij de Hoge Raad (nr. 19/02837, ECLI:NL:PHR:2020:1017) heeft in deze zaak echter geconcludeerd dat de woning 'als ondernemer' is aangeschaft, omdat de woning feitelijk en meer dan volstrekt verwaarloosbaar voor een economische activiteit (levering elektriciteit) wordt gebruikt. Voor de omvang van het recht op aftrek op de bouw van de woning kan de exploitant van zonnepanelen volgens de A-G volstaan met het aan de hand van schattingen aannemelijk maken wat het aftrekbare bedrag (minimaal) moet zijn uitgaande van het in redelijkheid te bepalen werkelijke gebruik van de woning voor de zonnepanelenonderneming. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad nog geen beslissing genomen.
In een zaak met geïntegreerde zonnepanelen oordeelt Hof Den Bosch dat bij het plaatsen van geïntegreerde zonnepanelen het recht op aftrek van omzetbelasting beperkt blijft tot $^{1}/_{3}$ deel van de aanschaf en installatie van de geïntegreerde zonnepanelen indien de opgewekte stroom voor $^{1}/_{3}$ deel voor privé wordt aangewend en voor $^{2}/_{3}$ deel wordt geleverd aan het energiebedrijf. Het hof bevestigt daarmee het standpunt van de staatssecretaris (Besluit nr. 2020-24927, onder 2.6.2) zoals hiervóór weergegeven (nr. 18/00143, ECLI:NL:GHSHE:2019:2249).

Aanschaf zonnepanelen voor ondernemersgebruik

Als een ondernemer zonnepanelen aanschaft en deze gebruikt voor het opwekken van elektriciteit die wordt gebruikt binnen de onderneming, bestaat er recht op aftrek van de btw die betrekking heeft op deze zonnepanelen. Afhankelijk van de vraag of de zonnepanelen roerend of onroerend zijn, geldt een herzieningstermijn van vier of negen jaar na het jaar waarin de zonnepanelen voor het eerst in gebruik zijn genomen. Zie 18.4.6.
Volgens Rechtbank Noord-Nederland (nr. 18/2966, ECLI:NL:RBNNE:2019:3472) heeft een basisschool die energie produceert geen recht op volledige aftrek van voorbelasting. Uit de overeenkomst tussen de school en de energiemaatschappij volgt naar het oordeel van de rechtbank namelijk dat de levering die de school verricht slechts bestaat uit het overschot aan elektriciteit. Alleen dat deel van de zelf opgewekte elektriciteit (overtollige elektriciteit) vormt een belaste handeling. Dat betekent dat geen recht op aftrek bestaat voor het deel dat niet volgens de overeenkomst wordt geleverd. De primaire activiteiten van de school vormen immers geen belaste prestaties. Zie 12.13. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingediend. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof nog geen uitspraak gedaan.
Rechtbank Gelderland (nrs. 19/1135 en 19/1136, ECLI:NL:RBGEL:2020:4034) heeft in gelijke zin geoordeeld in een zaak van een waterschap dat als wettelijke taak het zuiveren van rioolwater heeft. Voor de uitvoering van deze taak maakt het waterschap gebruik van rioolwaterzuiveringsinstallaties. Voor het zuiveren van rioolwater is het waterschap geen btw-ondernemer. Zie 5.2.9. Het waterschap laat zonnepanelen aanleggen op het terrein van de rioolwaterzuiveringsinstallatie. Uit een extern rapport blijkt dat naar verwachting het directe eigen verbruik voor de rioolwaterzuiveringsinstallatie 42% zal bedragen van de in totaal opgewekte energie. Volgens de rechtbank kan het waterschap daarom 58% van de aankoop-btw op de zonnepanelen aftrekken, omdat de zonnepanelen slechts voor dat percentage worden gebruikt voor economische handelingen. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingediend. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof nog geen uitspraak gedaan.

> ***VOORBEELD** Een agrariër laat zonnepanelen installeren op de daken van de stallen. De opgewekte elektriciteit wordt gebruikt voor de elektrische installaties in zijn agrarisch bedrijf. Deze agrariër kan alle btw op de aanschaf en gebruik van de zonnepanelen aftrekken. Afhankelijk van de vraag of zonnepanelen roerend of onroerend zijn, geldt een herzieningstermijn van vier of negen jaar.*

18.1.3.6 Zakelijk en privégebruik van onroerende zaken

Art. 15, lid 1, Wet OB; art. 11, lid 4, Uitv.besch. OB

Bij privégebruik gaat het om gebruik door de ondernemer zelf, door zijn personeel en om gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden dat vergelijkbaar is met privégebruik. Aftrek is alleen nog mogelijk voor zover het gaat om het gebruik van de onroerende zaak voor de (belastbare) zakelijke handelingen. Zie 20.1.3. De splitsing van de voorbelasting moet plaatsvinden op basis van het werkelijke gebruik. Met latere wijzigingen in de verhouding tussen het zakelijke gebruik en het privégebruik wordt rekening gehouden door middel van een (jaarlijkse) herziening van de voorbelasting. Zie ook 18.4.6.5.

> ***VOORBEELD** Een ondernemer koopt in 2021 een pand dat hij deels (80%) voor zijn belastbare ondernemershandelingen gebruikt. In het andere deel (20%) woont de ondernemer. De btw die is gefactureerd vanwege de aanschaf van het pand bedraagt € 42 000. Deze ondernemer heeft recht om in 2021 (80% van € 42 000 =) € 33 600 onmiddellijk in aftrek te brengen. Het bedrag dat het privégebruik van het pand betreft, 20% van € 42 000 = € 8400, is niet aftrekbaar. Als het privégebruik na afloop van het jaar 2021 wijzigt, wordt de in aftrek gebrachte voorbelasting herzien. Als bijv. het privégebruik in het jaar 2022 stijgt van 20% naar 45%, wordt de voorbelasting herzien die aan het jaar 2022 wordt toegerekend. Voor de toepassing van de herzieningsregels heeft € 4200 (= € 42 000 / 10 jaar) betrekking op het jaar 2022. Het deel van de voorbelasting dat niet aftrekbaar is, stijgt in dat jaar van 20% naar 45%. Daarom moet de ondernemer € 1050 (= 25% van € 4200) wegens herziening van de afgetrokken voorbelasting weer op aangifte voldoen. Zou echter het zakelijke gebruik in 2022 van 80% naar 95% zijn gestegen, dan mag de ondernemer in dat jaar het bedrag van € 630 (= 15% van € 4200) als voorbelasting aftrekken.*

Het Voorbeeld hiervóór geldt alleen als de ondernemer het pand volledig tot zijn bedrijfsvermogen rekent. De ondernemer kan er ook voor kiezen om de onroerende zaak volledig tot zijn privévermogen te rekenen. De in het Voorbeeld genoemde ondernemer heeft dan voor de aanschaf van het pand helemaal geen aftrekrecht. Als de verhouding zakelijk gebruik/privégebruik later wijzigt, kan dat in de situatie waarin de onroerende zaak door de ondernemer direct volledig tot zijn privévermogen is gerekend niet meer tot herziening van de voorbelasting leiden.

18.1.3.7 Bibliotheken

Bibliotheken vragen doorgaans van jeugdleden geen vergoeding voor het lidmaatschap of het lenen van boeken. Over de gevolgen van deze gratis handelingen heeft de staatssecretaris van Financiën het volgende meegedeeld (Besluit nr. 2020-167584, onder 3.5.4). Naast activiteiten die bibliotheken tegen vergoeding verrichten lenen alle bibliotheken gratis boeken uit aan kinderen die lid zijn. Voor deze boeken worden wel bedragen als boete geïnd als de uitleentermijn is verstreken. Deze boeken worden ook uitgeleend aan volwassenen die daarvoor wel een vergoeding betalen. Voorts is aannemelijk dat het om niet uitlenen van boeken mede plaatsvindt met het oogmerk om kinderen vertrouwd te maken met, en te binden aan, de bibliotheekactiviteiten als zodanig waardoor zij zich nadien aanmelden als betalend lid. Onder deze omstandigheden leiden de gratis uitleenhandelingen volgens de staatssecretaris van Financiën niet tot een inperking van het recht op vooraftrek.

18.1.4 Voorbelasting: geen aftrek bij vrijgestelde handelingen

Het recht op aftrek van voorbelasting geldt alleen voor zover ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. De ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, heeft dus geen recht op aftrek van voorbelasting. Evenmin is aftrekbaar de voorbelasting die is toe te rekenen aan de volgende handelingen:

- prestaties die buiten het bereik van de Nederlandse omzetbelasting vallen omdat ze in het buitenland worden ver zouden zijn vrijgesteld als ze in Nederland plaatsvonden. Zie 18.1.3.3;
- prestaties die gratis worden verricht, maar die onder een vrijstelling zouden vallen als ze tegen vergoeding werde Bosch, nr. 02/04885, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD5024);
- prestaties die zowel onder het nultarief (bijv. wegens intracommunautaire levering) als onder een vrijstelling vallen (HvJ EU, *'Eurodental'*, zaak C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763).

In hfst. 12 worden de prestaties behandeld die zijn vrijgesteld. Het betreft vooral leveringen en diensten op medisch, sociaal, cultureel, onderwijskundig en financieel terrein. Ook de levering en de verhuur van onroerende zaken zijn vaak vrijgesteld. Zie hfst. 13.

Het feit dat een ondernemer vrijgestelde prestaties (leveringen of diensten) verricht met het uiteindelijke doel belaste prestaties te (kunnen blijven) verrichten, kan niet leiden tot aftrek van de omzetbelasting die betrekking heeft op de vrijgestelde prestaties. Zo kon een Engelse fabrikant geen voorbelasting in aftrek brengen die betrekking had op de verkoop van aandelen (HvJ EU, *'DLP'*, zaak C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107). De fabrikant handelde bij deze verkoop als ondernemer en de verkoop was vrijgesteld van btw. Dat de fabrikant die aandelen verkocht om de schuldenlast te verminderen om zijn hoofdactiviteiten – die bestaan uit belaste prestaties – te kunnen blijven erandering. Zie ook Rb. Haarlem, nr. 06/6631, ECLI:NL:RBHAA:2008:BD1557.

Als de ondernemer bepaalde kosten maakt met de bedoeling zelf een vrijgestelde prestatie te verrichten, kan hij de btw op deze kosten niet aftrekken. De btw op makelaarskosten is bijv. niet aftrekbaar als het gaat om een vrijgestelde verkoop van onroerende zaken. Daarbij is het niet van belang of de activiteiten van de makelaar uiteindelijk leiden tot de beoogde levering.

Zie ook 18.1.3 voor de toerekening van de voorbelasting aan belaste of vrijgestelde prestaties. Als goederen of diensten tegelijkertijd of achtereenvolgens zowel voor vrijgestelde als voor belaste prestaties worden gebruikt – zgn. gemengd gebruik – moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. Voor deze splitsing zijn wettelijke regels gegeven. Zie 18.4.

LET OP De voorbelasting op goederen die bij de aanschaf zijn bestemd voor vrijgestelde prestaties is niet aftrekbaar. Als deze goederen later bij de ingebruikneming toch (gedeeltelijk) voor belaste prestaties worden gebruikt, kan de voorbelasting alsnog (gedeeltelijk) worden afgetrokken. Zie 18.4.4.2.

18.1.4.1 Voorbelasting: aftrek bij zowel vrijgestelde als belaste handelingen

Art. 11 Uitv.besch. OB

Voor ondernemers die naast belaste handelingen ook vrijgestelde handelingen verrichten, kan de vaststelling van de aftrekbare voorbelasting moeilijk zijn. Zij moeten bepalen in hoeverre hun inkopen zijn toe te rekenen aan de met btw belaste handelingen. Voor de aftrek is een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de ingekochte goederen of diensten en de in een later stadium verrichte met btw belaste handelingen. Dit houdt in dat de kostprijs van de inkopen een onderdeel moet zijn van de verkoopprijs van de latere belaste handelingen waarbij gebruik wordt gemaakt van die inkopen. Om die reden moeten inkoopkosten normalerwijze zijn ontstaan vóór de ondernemer de belaste handelingen verricht waarop zij betrekking hebben. Kosten die later opkomen, missen de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de belaste handelingen. Deze kosten behoren dan tot de algemene kosten. Zie 18.1.3. De btw hierop is slechts aftrekbaar naar rato van gebruik voor de met btw belaste handelingen en de vrijgestelde handelingen (HvJ EU, *'Midland Bank'*, zaak C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 en HvJ EU, *'Abbey National'*, zaak C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110). Een bank bijv. die een belaste dienst verricht en later kosten moet maken vanwege een schadeclaim die het gevolg is van de belaste dienst, zal de btw op de nagekomen kosten niet volledig in aftrek kunnen brengen. Aftrek is slechts mogelijk op basis van de omzetverhouding. Daarentegen zal de btw op garantiekosten die een ondernemer moet maken in verband met een eerder verrichte belaste prestatie wel voor aftrek in aanmerking komen, omdat de ondernemer deze kosten zal hebben verdisconteerd in de prijs voor de belaste prestatie.

Voor de splitsing van de voorbelasting op goederen en diensten die zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt, zijn wettelijke regels gegeven. Zie 18.4.

18.1.4.2 Voorbelasting: soms aftrek voor vrijgestelde bank- en verzekeringsprestaties

Art. 15, lid 2, onderdeel c., Wet OB

Op de regel dat aftrek van voorbelasting niet mogelijk is bij het verrichten van vrijgestelde prestaties bestaat de volgende uitzondering. Een bank en een verzekeraar hebben wel recht op aftrek van voorbelasting voor zover hun vrijgestelde prestaties:

- worden verricht aan een afnemer die in een land buiten de EU woont of is gevestigd; of
- rechtstreeks betrekking hebben op goederen die zijn bestemd om te worden uitgevoerd naar een land buiten de

Het voorgaande geldt ook voor een bank of verzekeringsmaatschappij die niet in de EU is gevestigd. Als deze in Nederland kosten maakt, kan zij de btw terugkrijgen (HR, nr. 41.344, ECLI:NL:HR:2006:AU6030). Zie hfst. 38 voor de landen en gebieden die tot de EU behoren. Een verzekeringsagent bijv. die werkt voor een buiten de EU gevestigde verzekeringsmaatschappij heeft recht op aftrek van voorbelasting. Dit geldt ook als de verzekerden (de afnemers van de verzekeringsmaatschappij) in Nederland wonen. Sommige buiten de EU gevestigde ondernemers beschikken over een vaste inrichting in de EU. Zie 5.5.1.1. Als de vaste inrichting de afnemer is van een bancaire of verzekeringsprestatie, heeft de bank of verzekeringsmaatschappij geen recht op aftrek. De vraag of een dienst wordt afgenomen door de vaste inrichting in de EU of door de buiten de EU gevestigde ondernemer, moet worden beantwoord aan de hand van de betrokkenheid van de vaste inrichting bij de totstandkoming en de uitvoering van de overeenkomst over de bancaire of verzekeringsdiensten. Bij de berekening van de aftrekbare voorbelasting geldt voor banken een speciale regeling. Zie 12.8.6.1.

Rechtbank Den Haag (nr. 18/6226, ECLI:NL:RBDHA:2020:7543) heeft prejudiciële vragen aan de Hoge Raad gesteld over het recht op aftrek bij mining-activiteiten. De activiteiten vallen onder de vrijgestelde bancaire prestaties. Zie 12.8.2. In deze zaak stelt de ondernemer dat hij 98% van de btw in aftrek kan brengen en wijst daarbij op algemene statistische gegevens waaruit volgt dat 98% van de handel in bitcoins buiten de EU plaatsvindt. Hij merkt daarbij op dat het voor hem niet redelijkerwijs mogelijk is om concreet bewijs te leveren over de locatie van de afnemers van de mining-activiteiten. De Belastingdienst is echter van mening dat de statistische gegevens onvoldoende basis vormen om aannemelijk te achten dat de afnemers buiten de EU zijn gevestigd. De Hoge Raad (nr. 20/02201, ECLI:NL:HR:2021:294) ziet af van het beantwoorden van de prejudiciële vragen. De Hoge Raad wijst er daarbij op dat het EU-recht geen regels kent over de wijze waarop kan of moet worden bewezen dat is voldaan aan de voorwaarde voor het uitoefenen van het recht op btw-aftrek. Ook het Nederlandse fiscale (proces)recht kent geen bijzondere bewijsregels of bewijsstandaarden aan de hand waarvan kan of moet worden bewezen dat de ontvanger van de dienst buiten de EU is gevestigd. Er is dan volgens de Hoge Raad geen reden om af te wijken van het uitgangspunt dat een partij alles wat haar ter beschikking staat, mag aandragen als bewijsmiddel.

18.1.5 Voorbelasting: geen aftrek bij overige niet-belaste handelingen

Ondernemers kunnen ook handelingen verrichten die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. Het gaat hierbij om handelingen die niet worden verricht in het economisch verkeer zoals bedoeld in de BTW-Richtlijn. Genoemd kunnen worden het houden en de verkoop van een pakket aandelen (zie 5.4.2), het verrichten van gratis prestaties en andere handelingen waar geen aanwijsbare vergoeding tegenover staat (zie 5.2.4 en 7.2.3) en illegale activiteiten. Zie 6.1.2. De vraag komt op hoe het zit met de aftrek van voorbelasting als een ondernemer die *belaste* handelingen verricht daarnaast *onbelaste* handelingen verricht. Aftrek van voorbelasting is alleen mogelijk voor goederen en diensten die door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Vereist is dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de inkopen en de belaste handelingen. De gemaakte kosten moeten zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen, wil de btw op de kosten aftrekbaar zijn. Zie 18.1.3. Anders ligt het wanneer kosten niet uitsluitend zijn toe te rekenen aan economische handelingen die in een later stadium worden verricht en zij dus niet uitsluitend opgenomen zijn in de prijs van de handelingen die onder deze handelingen vallen. De btw op die kosten die worden gemaakt voor de niet-economische handelingen is niet aftrekbaar. Het gaat hierbij dus om kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan belaste handelingen, noch indirect als algemene kosten. Dit is door het Hof van Justitie beslist in het volgende geval (*'Securenta'*, zaak C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166). Een ondernemer verrichtte drie soorten handelingen, namelijk niet-economische handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, vrijgestelde economische handelingen en belaste economische handelingen. Deze ondernemer maakte kosten in verband met de uitgifte van aandelen en financiële deelnemingen. Vastgesteld was dat deze kosten niet uitsluitend (al dan niet als algemene kosten) waren toe te rekenen aan de economische handelingen van de ondernemer. Volgens het Hof van Justitie bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting over de door een ondernemer gemaakte kosten wanneer deze kosten betrekking hebben op niet-economische handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Daarom had de ondernemer slechts recht op aftrek van de btw op deze kosten, voor zover deze konden worden toegerekend aan de economische handeling. De btw op kosten die zowel op (belaste en/of vrijgestelde) economische handelingen betrekking hebben als op niet-economische handelingen moet worden gesplitst. Zie 18.1.5.1.

Toch kan soms ook de btw op kosten die worden opgeroepen door onbelaste handelingen voor aftrek in aanmerking komen. Dat is het geval als het kosten betreft die een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de algehele bedrijfsactiviteiten vertonen. Dergelijke kosten worden aangeduid als *algemene kosten*. Zie 18.1.3.

***LET OP** Het houden van aandelen behoort meestal niet tot de ondernemersactiviteiten. Desondanks kan de voorbelasting die daar betrekking op heeft toch aftrekbaar zijn. Zie 18.1.6.*

18.1.5.1 Voorbelasting: aftrek bij gebruik voor zowel economische als niet-economische handelingen

Een ondernemer die zowel belaste (economische) handelingen als onbelaste (niet-economische) handelingen verricht, moet zijn voorbelasting splitsen in een aftrekbaar en een niet aftrekbaar deel. Als voorbeeld kan worden genoemd een gemeente die een sporthal deels tegen een vergoeding en deels gratis ter beschikking aan derden stelt. De gemeente gebruikt de sporthal dus zowel voor economische als voor niet-economische handelingen. Deze handelingen zijn niet zodanig met elkaar verweven dat zij in een verhouding van wederzijdse afhankelijkheid staan. De gemeente heeft daarom alleen recht op aftrek van inkoop-btw die ziet op de sporthal voor zover die is toe te rekenen aan de economische handelingen (HR, nr. 15/01155, ECLI:NL:HR:2016:424). Het Hof van Justitie EU (*'Gmina Ryjewo'*, zaak C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595) heeft beslist dat later gebruik voor economische activiteiten kan leiden tot herziening mits bij de aanschaf van goederen en/of diensten is gehandeld als ondernemer. Zie 18.1.2. Dit betekent dat in het voorbeeld van de sporthal de herzieningsregels van toepassing zijn als de gemeente enkele jaren later de sporthal uitsluitend tegen vergoeding ter beschikking stelt (nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399). Zie 18.4.

De ondernemer die goederen alleen voor eigen privédoeleinden of andere niet-bedrijfsdoeleinden (bijv. als overheid) betrekt, heeft daarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat hij deze goederen niet in zijn hoedanigheid van ondernemer aanschaft. Een eventueel later zakelijk gebruik van de goederen leidt niet alsnog tot herziening van aftrek van voorbelasting (HvJ EU, *'Waterschap Zeeuws Vlaanderen'*, zaak C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335).

Ook bij een coffeeshop, waar behalve koffie ook softdrugs worden verkocht, moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar deel. De verkoop van koffie is belast, maar de verkoop van softdrugs valt buiten het bereik van de btw (niet-economische handeling). Zie 6.1.2.

Hof Amsterdam (nrs. 18/00251 t/m 18/00253, ECLI:NL:GHAMS:2020:2367) heeft bepaald hoe bij een coffeeshop het recht op aftrek kan worden vastgesteld. In deze zaak exploiteert de ondernemer o.a. vijf coffeeshops, alwaar softdrugs worden verkocht. Het hof stelt vast dat de activiteiten met betrekking tot softdrugs niet-economische handelingen zijn. De btw die drukt op leveringen en diensten die uitsluitend daarop betrekking hebben, is daarom niet aftrekbaar. De overige activiteiten van deze ondernemer zijn wel economische handelingen. Voor zowel de economische als de niet-economische handelingen berekent de ondernemer marktconforme prijzen. Naar het oordeel van het hof moet onder die omstandigheden de splitsing in beginsel worden bepaald aan de hand van de omzetverhouding. Dat is alleen anders als aannemelijk is dat een splitsing op basis van omzetverhoudingen het werkelijke gebruik van de ingekochte prestaties niet voldoende of onvoldoende weerspiegelt, waarvoor in dit geval de ondernemer de bewijslast heeft. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingediend. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad nog geen beslissing genomen. Zie verder 18.1.5.3.

***LET OP** Voor het gebruik van goederen en diensten voor privé of voor andere dan bedrijfsdoeleinden, geldt een aparte regeling. Zie*

18.1.5.2 Voorbelasting: samenhang tussen economische en niet-economische handelingen

De voorbelasting die betrekking heeft op de niet-economische handelingen van een ondernemer kan in sommige gevallen toch aftrekbaar zijn. Dat is het geval als die niet-economische handelingen en de economische handelingen onderling zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In dat geval is namelijk sprake van samenhang tussen de afgenomen goederen en diensten en de (belaste) economische handelingen. De Hoge Raad heeft een dergelijke samenhang aangenomen in een zaak waarbij één landgoed werd gebruikt voor economische handelingen (o.a. museum en restaurant) en niet-economische handelingen (het park van het landgoed). De voorbelasting die betrekking had op het park was daarmee ook aftrekbaar (HR, nr. 36.597, ECLI:NL:HR:2001:AB2790).

De Hoge Raad nam daarentegen een dergelijke samenhang niet aan tussen enerzijds de opvang van zeehonden en de voorlichting daarover (niet-economische handelingen) en anderzijds de winkel van het zeehondencentrum en haar reclameactiviteiten (economische handelingen). De voorbelasting die betrekking had op de opvang van en voorlichting over zeehonden was daarmee niet aftrekbaar (HR, nr. 34.950, ECLI:NL:HR:1999:AA3050). Evenmin nam Hof Amsterdam een dergelijke samenhang aan bij een onderzoeksinstituut. Dat instituut verrichtte zowel algemeen onderzoek (niet-economische handelingen) als contractonderzoek (economische handelingen). Het feit dat beide soorten onderzoek binnen het instituut door elkaar heen liepen, was niet voldoende om aan te nemen dat beide activiteiten onlosmakelijk met elkaar zijn verweven. De voorbelasting die het algemene onderzoek betreft, was daardoor niet aftrekbaar (Hof Amsterdam, nr. 00/1619, ECLI:NL:GHAMS:2002:BV5405).

18.1.5.3 Voorbelasting: splitsingsregels bij economische en niet-economische handelingen

De splitsingsregels gelden ten eerste voor ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verrichten. Daarnaast zijn ze van toepassing bij de splitsing van de voorbelasting die drukt op goederen en diensten die niet alleen worden gebruikt voor belaste handelingen, maar ook voor privédoeleinden of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden (hierna aangeduid als 'gebruik voor privédoeleinden').

Bij roerende investeringsgoederen, die de ondernemer zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden gaat gebruiken, kan de ondernemer ervoor kiezen die geheel tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen. Hij kan dan de aankoop-btw aftrekken. Vervolgens is hij wegens het gebruik voor privédoeleinden btw verschuldigd. Ook de btw op gebruik en onderhoud van deze investeringsgoederen is aftrekbaar. Het is nog onduidelijk of met betrekking tot niet-investeringsgoederen en -diensten die deels voor privédoeleinden worden gebruikt hetzelfde keuzerecht bestaat. Zie 20.2. Het Hof van Justitie heeft in het '*VNLTO*'-arrest beslist dat het keuzevermogen niet geldt voor gevallen waarin een investeringsgoed voor zowel bedrijfsdoeleinden als niet-economische activiteiten wordt gebruikt (zaak C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88). Deze beslissing betreft een vereniging die aan algemenebelangenbehartiging doet (geen ondernemerschap) en daarnaast commerciële activiteiten verricht (wel ondernemerschap). Er is geen sprake van keuzevermogen als investeringsgoederen worden aangeschaft (mede) voor niet-economische activiteiten. Voor dergelijke investeringsgoederen moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar deel (gebruik voor belaste handelingen) en een niet-aftrekbaar deel (gebruik voor niet-economische activiteiten). Zie 18.1.5.1 en 20.2. Voor goederen en diensten die de ondernemer gebruikt voor zowel economische handelingen (belast of vrijgesteld) als niet-economische handelingen, leveren de splitsingsregels problemen op. Het uitgangspunt is veelal een splitsing op basis van de verhouding tussen de vergoeding voor de belaste handelingen (de economische activiteiten) en de vergoeding voor de onbelaste handelingen (de niet-economische activiteiten). Probleem is echter dat er voor de niet-economische activiteiten soms niets wordt betaald of dat hetgeen ervoor wordt betaald niet als vergoeding wordt aangemerkt. Dit zou dan inhouden dat er alleen belaste vergoedingen overblijven en dat dan alle voorbelasting aftrekbaar is. Deze uitkomst lijkt strijdig met de ratio van de btw-regels.

Het Hof van Justitie heeft aangegeven hoe de splitsing moet plaatsvinden van voorbelasting op kosten die betrekking hebben op economische en op niet-economische activiteiten ('*Securenta*', zaak C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166). Het betreft in deze zaak een ondernemer van wie de activiteiten zijn te verdelen in drie onderdelen, namelijk niet-belaste handelingen (niet-economische activiteiten), vrijgestelde handelingen en belaste handelingen. Aan deze ondernemer is btw in rekening gebracht wegens kosten gemaakt in verband met de uitgifte van eigen aandelen. Vastgesteld is dat deze kosten niet uitsluitend zijn toe te rekenen aan de economische activiteiten, maar ook aan de niet-economische activiteiten. De btw op deze kosten is daarom slechts aftrekbaar voor zover ze betrekking heeft op de (belaste) economische activiteiten. Zie ook 18.1.3 en 18.1.5. Vervolgens komt de vraag naar de verdeelsleutel aan de orde. Het Hof van Justitie stelt vast dat de BTW-Richtlijn voor deze situatie geen regeling geeft. De BTW-Richtlijn geeft alleen regels voor de verdeling naar vrijgestelde en belaste economische activiteiten en niet voor de verdeling tussen economische en niet-economische activiteiten. Daarom kunnen de EU-lidstaten zelf methoden en criteria vaststellen voor het maken van splitsingsberekeningen. Hierbij moet wel worden gewaarborgd dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten moet dus objectief weergeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten is toe te rekenen aan elk van deze twee activiteiten.

In de zaak die heeft geleid tot het eerder aangehaalde arrest *VNLTO* werd de regeling voor belast en vrijgesteld gebruik naar analogie toegepast, omdat de ondernemer en de inspecteur deze splitsingsregels gezamenlijk als uitgangspunt hadden genomen (HR, nr. 42.415bis, ECLI:NL:HR:2009:BJ5328). Hof Den Bosch heeft bij de berekening van de aftrekbare voorbelasting op de algemene kosten van een coffeeshophouder het pro rata toegepast. De onbelastbare inkomsten wegens verkoop van hennepproducten is daarbij meegenomen in het pro rata (nr. 09/00451, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ0447).

Een ander voorbeeld uit de rechtspraak is de splitsing van de voorbelasting bij een school (HR, nr. 10/01746, ECLI:NL:HR:2012:BU1929). ste en vrijgestelde (economische) handelingen ook niet-economische handelingen. Tegenover die niet-

economische handeling stond een niet-belaste subsidie. Het wettelijke pro rata is niet van toepassing bij de toedeling van de voorbelasting naar de economische en de niet-economische handelingen. Als basis voor de berekening van die toedeling gold het aantal opleidingen dat deze school als ondernemer verrichtte ten opzichte van het totaal aantal opleidingen dat de school had gegeven. Op grond van die verhouding werd een deel van alle ontvangsten van de school toegerekend aan de ondernemershandelingen. Daarna werd voor de splitsing van de voorbelasting naar belaste en vrijgestelde (economische) handelingen het wettelijke pro rata toegepast op het deel van de ontvangsten dat aan de ondernemershandelingen was toegerekend.
In een zaak van een andere school heeft de Hoge Raad over het aftrekrecht het volgende beslist (nr. 16/04051, ECLI:NL:HR:2018:267).
Het betreft een instelling voor hoger onderwijs. Naast collegegelden (vergoeding voor onderwijs) ontvangt de school vergoedingen voor detachering van personeel, exploitatie van een kantine en verkoop van onderwijsmaterialen. Tevens ontvangt de school diverse bijdragen van het Rijk (rijksbijdragen). De rijksbijdragen vormen geen vergoeding voor een economische handeling. De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat de rijksbijdragen in aanmerking moesten worden genomen bij het bepalen van het recht op aftrek. De Hoge Raad oordeelde echter dat de rijksbijdragen en/of de verhouding in financieringsbronnen waaruit de school haar inkomsten verkrijgt, niet zodanige objectieve en nauwkeurige gegevens vormen dat daarmee het werkelijke gebruik van goederen en diensten objectief en nauwkeurig kan worden vastgesteld. Zie 18.4.3. Het recht op aftrek wordt daarom in dit geval bepaald op basis van het wettelijke pro rata waarbij de (niet-economische) rijksbijdragen niet worden opgenomen in de noemer.
Een laatste voorbeeld in deze categorie is de splitsing van voorbelasting bij een gemeente die een sporthal en gymzalen verhuurt. In het kader van haar wettelijke plicht stelt de gemeente de sportzalen om niet ter beschikking aan basisscholen. Buiten de voor de basisscholen ingeroosterde uren worden de sportzalen ter beschikking gesteld aan sportverenigingen en middelbare scholen. Voor het overige probeert de gemeente de sportzalen te verhuren aan derden voor sportactiviteiten. Bij de splitsing van voorbelasting hanteert de gemeente de volgende verdeelsleutel: uren belast gebruik (incl. incidentele verhuur) / uren belast gebruik + uren basisonderwijs. In geschil is of de 'leegstandsuren' meegeteld mogen worden als belast gebruik. Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de gemeente, om het werkelijke verbruik vast te stellen, geen rekening mag houden met de uren dat de sportzalen voor verhuur beschikbaar zijn. Volgens het hof is er dan geen sprake meer van een berekeningsmethode die objectief weergeeft hoe de kosten werkelijk zijn toe te rekenen aan de economische en de niet-economische activiteiten. Het hof acht daarbij van belang dat de sportzalen voor circa 50% niet worden verhuurd en dat er onvoldoende markt in de gemeente is voor de verhuur van de niet verhuurde uren. De Hoge Raad bevestigt het oordeel van het hof (nr. 18/00350, ECLI:NL:HR:2020:22)
Zie 18.4.2.1 voor de afronding van het percentage aftrekbare voorbelasting.

LET OP 1Lokale en regionale omroepen verrichten economische en niet-economische activiteiten. De staatssecretaris van Financiën heeft in Besluit nr. 2020-167681, onder 3.6.1 aangegeven dat de Belastingdienst zich voor de splitsing van de voorbelasting op het volgende standpunt stelt. Omroeporganisaties kunnen een van de hierna omschreven berekeningsmethoden hanteren om de aftrekbare voorbelasting te bepalen. Bij de beschreven berekeningsmethoden moeten de opbrengsten en kosten die zijn toe te rekenen aan handelingen die niet samenhangen met de uitzendingen buiten aanmerking blijven en op zichzelf worden beoordeeld.

a. *De voorbelasting wordt (behoudens andere wettelijke beperkingen) in aftrek gebracht naar rato van de verhouding tuss dingen voor belaste handelingen en de totale opbrengsten. Daarbij worden niet alleen de vergoedingen voor de door de omroeporganisaties verrichte belaste en vrijgestelde handelingen tot de totale opbrengsten gerekend, maar ook alle andere bedragen (zoals exploitatiesubsidies), die zij niet voor een belaste of vrijgestelde handeling ontvangen.*

b. *Als de totale opbrengsten niet voldoende zijn om de totale kosten te dekken, wordt het bedrag van de totale opbrengst kening onder a. hiervóór vervangen door het bedrag van de totale kosten. In dit verband wordt onder 'totale kosten' verstaan: alle bedragen die ten laste van het nettoresultaat van de omroeporganisatie komen. Tot die bedragen worden ook gerekend de kosten die alleen indirect met het oog op de uitzendingen worden gemaakt en de eventueel verschuldigde belastingen. De opbrengsten en kosten worden toegerekend aan het boekjaar waarop zij betrekking hebben. Het ontmoet geen bezwaar dat voor deze toerekening wordt uitgegaan van de fiscale winstberekening.*

LET OP 2De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat bij gebruik van een verdeelsleutel moet worden aangesloten bij objectieve factoren (m^2, m^3, opbrengsten of kosten), mits dat recht doet aan het gebruik van de ingekochte goederen en diensten (Besluit nr. 2020-167584, onder 3.3.3). De verdeelsleutel zoals lokale en regionale omroepen (zie Let op 1 hiervóór) die mogen gebruiken, kan volgens de staatssecretaris soms ook een reële verdeelsleutel zijn.

18.1.6 Voorbelasting: aftrek bij het houden van aandelen

Het houden van aandelen is in beginsel geen ondernemersactiviteit. Toch kan de voorbelasting die betrekking heeft op die aandelen aftrekbaar zijn. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen kosten die zien op het *verwerven* van aandelen (zie 18.1.6.1) en kosten die zien op het *verkopen* van aandelen. Zie 18.1.6.2. Als een (rechts)persoon bijv. management-, financierings- en advieswerkzaamheden verricht en ook – al dan niet incidenteel – aandelen houdt ten behoeve van de onderneming (bijv. ter tijdelijke belegging van overtollige liquide middelen), is hij ondernemer. Als de ondernemersactiviteiten volledig zijn belast, kan alle voorbelasting worden afgetrokken, ook die met betrekking tot het houden van de aandelen, aldus de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. VB91/347). Het Hof van Justitie EU heeft op een vraag van een Engelse rechter beslist dat er in deze gevallen geen recht bestaat op aftrek van voorbelasting (*'BLP'*, 07). Omdat de goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën echter (nog) niet is ingetrokken, kan een ondernemer zich daarop beroepen. Deze goedkeuring geldt niet als de aandelen worden gehouden bij wijze van actieve deelneming of handel als omschreven in 5.4.2.

Op overeenkomstige wijze kan worden gehandeld bij houdstermaatschappijen die naast het houden van aandelen ook andere werkzaamheden, zoals de hiervóór genoemde, verrichten, mits zij voor die werkzaamheden de hoedanigheid van ondernemer hebben. Wat deze laatste voorwaarde betreft, moet per geval worden bezien of de houdstermaatschappij – ook wel 'holding-plus' genoemd – zich inderdaad op zodanige wijze en in die mate bezighoudt met die buiten het kader van dat aandeelhouderschap gelegen werkzaamheden dat daarvoor als ondernemer wordt opgetreden. De mate waarin met deze werkzaamheden daadwerkelijk arbeid wordt verricht, is daarbij een belangrijke factor. De staatssecretaris van Financiën heeft in Besluit nr. CPP2004/1709M aangegeven dat kosten van het houden van aandelen tot het kader van de onderneming behoren als de aandeelhouder zich 'moeit' met de deelneming en het moeien gepaard gaat met belaste handelingen.

18.1.6.1 Voorbelasting: aftrek bij verwerving van aandelen

De btw op de kosten van de verwerving van een deelneming kan niet worden afgetrokken als de koper geen ondernemer is. De btw komt wel voor aftrek in aanmerking als de koper ondernemer is, omdat hij zich mengt in het beheer van de deelneming(en) en dit beheer gepaard gaat met belaste handelingen ten behoeve van de deelneming(en). Er bestaat echter geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de verwervingskosten en latere uitgaande (belaste) prestaties van de holding. Daarom maken de verwervingskosten deel uit van de algemene kosten en hangen zij dus samen met het geheel van de bedrijfsactiviteiten. De staatssecretaris van Financiën heeft in Besluit nr. CPP2004/1709M aangegeven dat verwervingskosten van aandelen tot het kader van de onderneming behoren als de aandeelhouder zich 'moeit' met de deelneming en het moeien gepaard gaat met belaste handelingen. Het Hof van Justitie heeft in gelijke zin geoordeeld ('*Larentia + Minerva*', zaak C-108/14 en '*Marenave Schiffahrts*', zaak C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496). Als deze bedrijfsactiviteiten zowel zijn belast als vrijgesteld, moet de voorbelasting worden gesplitst op basis van de omzetverhouding.

Het Hof van Justitie ('*Ryanair Ltd.*', zaak C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834) heeft beslist dat er ook recht op aftrek van voorbelasting bestaat bij een mislukte verwerving van aandelen met het oog op een overname. De Ierse luchtvaartmaatschappij Ryanair heeft in deze zaak een openbaar bod uitgebracht op alle aandelen van Aer Lingus. Zij heeft kosten gemaakt voor adviesdiensten en andere diensten in samenhang met de geplande overname. Deze transactie is om mededingingrechtelijke redenen echter niet volledig verwezenlijkt, zodat Ryanair slechts een deel van de aandelen van Aer Lingus heeft kunnen verwerven. Ryanair heeft volgens het Hof van Justitie recht op aftrek van voorbelasting omdat zij voornemens was zich, na overname van de zeggenschap over Aer Lingus, te mengen in het beheer van de maatschappij door tegen vergoeding managementdiensten te verrichten. Het feit dat deze economische activiteit niet van de grond is gekomen, leidt dus niet tot een andere uitkomst.

Ook in de zaak *Sonaecom* (zaak C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913) gaat het over een beoogde maar uiteindelijk niet doorgegane verwerving van aandelen (in telecomaanbieder Cabovisão). Sonaecom laat vooraf een marktonderzoek uitvoeren en betaalt een provisie aan een investeringsbank in verband met de uitgifte van obligaties. Met de opbrengst wil Sonaecom aandelen in Cabovisão verwerven en vervolgens belaste diensten verrichten aan Cabovisão. Omdat de verwerving van de aandelen uiteindelijk niet door blijkt te gaan, leent zij de opbrengst van de obligatielening uit aan haar moedermaatschappij. De voorbelasting op de kosten die Sonaecom maakt voor de beoogde maar niet doorgegane verwerving van Cabovisão kan zij, volgens het Hof van Justitie, volledig in aftrek brengen. Daarentegen is de voorbelasting over de aan een kredietinstelling betaalde provisie voor het regelen en tot stand brengen van een obligatielening, niet aftrekbaar. Het opgehaalde bedrag is namelijk uitgeleend aan de moedermaatschappij.

Zie ook 5.2.10.

18.1.6.2 Voorbelasting: aftrek bij verkoop van aandelen

De aftrek van voorbelasting op kosten die een ondernemer heeft gemaakt in verband met de verkoop van een deelneming (bijv. advies- of accountantskosten), is onderwerp van verschillende beroepsprocedures geweest. Ten aanzien van de verkoop van een meerderheidsdeelneming oordeelde de Hoge Raad als volgt (nr. 38.253, ECLI:NL:HR:2003:AF5828).

- Evenals het verwerven en het houden van een pakket aandelen, is de verkoop ervan alleen een economische ac deling geschiedt in het kader van een handelsactiviteit van een effectenmakelaar of in het kader van een inmenging in het beheer van de deelneming.
- De verkoopkosten van de deelneming maken deel uit van de algemene kosten van de holding. De btw op deze kost afgetrokken op basis van de omzetverhouding van de holding. Zie 18.4.2.
- De opbrengst van de verkoop van de deelneming blijft (net als dividend) buiten het toepassingsbereik van de btw buiten de omzetverhouding.

De Hoge Raad heeft ook geoordeeld over een situatie waarin een fiscale eenheid alle aandelen in drie vennootschappen, die tot het moment van die verkoop deel uitmaakten van die fiscale eenheid, verkocht (nr. 38.026, ECLI:NL:HR:2004:AH9789). Het oordeel was dat de verkoop van deze deelnemingen niet kan worden aangemerkt als een economische activiteit, maar dat deze verkoop door de fiscale eenheid wel had plaatsgevonden in de kwaliteit van ondernemer. Daarbij overwoog de Hoge Raad dat de drie vennootschappen deel hadden uitgemaakt van een fiscale eenheid die als één ondernemer wordt aangemerkt. In die zaak ging het om meerderheidsdeelnemingen. Later heeft de Hoge Raad geoordeeld over een situatie waarin een minderheidsdeelneming werd verkocht (nr. 42.863, ECLI:NL:HR:2014:728). De aandeelhouder verrichtte (tegen vergoeding) managementdiensten voor deze deelneming. De aandeelhouder betrekking hadden op zowel de verkoop als op de managementdiensten en het beëindigen daarvan. De

Hoge Raad oordeelt nu dat in deze omstandigheden de verkoop van deze aandelen een vrijgestelde ondernemershandeling vormt. De btw op de kosten is niet aftrekbaar voor zover die betrekking hebben op de (vrijgestelde) verkoop van de aandelen. Omdat laatste te kunnen vaststellen, spelen de aard en inhoud van de adviesdiensten een belangrijke rol.
De staatssecretaris van Financiën vindt dat (ook) de verkoopkosten van aandelen tot de algemene kosten van de onderneming behoren als de moeder zich 'moeide' (direct of indirect inmengen in het beheer van de vennootschap waarin wordt deelgenomen) met die dochter (Besluit nr. CPP2004/1709M). Daarbij wordt aangegeven dat alleen sprake kan zijn van menging bij een meerderheidsparticipatie. Dit standpunt houdt in dat geen aftrek van btw mogelijk is bij de verkoop van deelnemingen in vennootschappen waarvan de verkoper (bijv een holding) vóór de vervreemding niet meer dan 50% van de aandelen bezit. Wij menen dat dit standpunt als achterhaald moet worden beschouwd door het hiervóór genoemde arrest van de Hoge Raad (nr. 42.863, ECLI:NL:HR:2014:728). Zie ook 18.4.2.2 en 27.4.2.3.
Over de aftrek van voorbelasting bij de voorgenomen, maar niet-gerealiseerde verkoop van de aandelen, oordeelt het Hof van Justitie EU het volgende. In deze zaak houdt C&D Foods de aandelen in Arovit Holding, die op haar beurt alle aandelen in Arovit Petfood in handen heeft. Arovit Petfood houdt de aandelen in diverse vennootschappen. C&D Foods verricht belaste diensten aan Arovit Petfood. Omdat Arovit niet aan haar betalingsverplichtingen voldoet, verkrijgt de bank de Arovit-groep voor € 1. De bank geeft voor rekening van C&D Foods opdracht aan een consultant, in verband met een voorgenomen verkoop van de aandelen, om uit te zoeken in hoeverre een herstructurering van de Arovit-groep mogelijk is. C&D Foods betaalt de advieskosten en claimt aftrek van voorbelasting. Het Hof van Justitie EU overweegt dat de voorgenomen, maar niet-gerealiseerde verkoop van de aandelen in de Arovit-groep, niet binnen de werkingssfeer van de btw valt. Het Hof van Justitie EU wijst er hierbij op dat de handeling niet haar uitsluitende directe oorzaak vindt in de belastbare economische activiteit van de betrokken vennootschap. Ook vormt de handeling geen rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de economische activiteit. C&D Foods heeft daarom geen recht op aftrek van de advieskosten ter zake van de niet gerealiseerde verkoop van de aandelen (*C&D Foods Acquisition ApS*, zaak C-502/17, ECLI:EU:C:2018:888)

18.1.7 Voorbelasting: geen aftrek bij horecabestedingen

Art. 15, lid 5, Wet OB

Niet aftrekbaar is de omzetbelasting op *spijzen en dranken* die ter plaatse worden gebruikt in het kader van het hotel-, pension-, café-, restaurant- en aanverwant bedrijf door personen die daar voor korte periode verblijf houden. Het is daarbij niet van belang of deze kosten zakelijk zijn. Hier staat tegenover dat de spijzen en de alcoholvrije dranken onder het 9%-tarief vallen. De eventuele omzetbelasting op zaalhuur, overnachtingskosten en andere horecabestedingen is wél aftrekbaar.
Zie 10.3.11.1 voor het begrip 'voor een korte periode verblijf houden'.

18.1.7.1 Voorbelasting: aftrek en catering bij bijzondere gelegenheden

Vaak verzorgen cateringbedrijven bij een feestelijke gebeurtenis voor een bedrijf de verstrekking van spijzen en dranken in een daartoe apart voor die gelegenheid ingerichte ruimte (bijv. een historisch gebouw, een passagiersschip of een feesttent). Ook in deze gevallen is aftrek van voorbelasting op *spijzen en dranken* niet mogelijk. Het maakt niet uit of een en ander plaatsvindt in de bedrijfsruimte van de restauranthouder of in een ruimte die door de opdrachtgever ter beschikking is gesteld (HR, nr. 38.311, ECLI:NL:HR:2003:AF8161).
Soms brengen cateraars de kosten voor koks en bedienend personeel apart in rekening. De omzetbelasting daarover kan niet worden afgetrokken. Deze personeelskosten moeten worden toegerekend aan het verstrekken van spijzen en dranken. Wel zijn de personeelskosten deels belast naar het lage tarief (HR, nr. 27.330, ECLI:NL:HR:1991:ZC4779). Aftrek is wel mogelijk voor prestaties die naar hun aard niet nauw zijn verbonden met het verstrekken van spijzen en dranken, zoals het inrichten en aankleden van een ontvangst-/feestruimte en het verzorgen van een geluidsinstallatie. In een situatie waarin een cateringbedrijf vanuit een bus maaltijden verstrekte, werd door de Hoge Raad aftrek van voorbelasting toegestaan (nr. 35.651, ECLI:NL:HR:2000:AA7841). De maaltijden werden genuttigd op een plaats waarmee het cateringbedrijf geen bemoeienis had, namelijk in een door de afnemer van de maaltijden gehuurd pand waarvoor de bus stond geparkeerd.
Als een ondernemer (bijv. een evenementenbureau) – al dan niet in opdracht van een ander – een evenement organiseert en daarbij een cateringbedrijf inschakelt, kan (formeel beschouwd) ook hij de btw op spijzen en dranken niet aftrekken (HR, nr. 29.152, ECLI:NL:HR:1993:ZC5426). Als hij als organisator de spijzen en dranken met btw doorfactureert aan zijn opdrachtgever of bijv. een sponsor, moet worden voorkomen dat bij de opdrachtgever of sponsor de aftrek van deze btw ook weer wordt uitgesloten. Neem in deze situatie contact op met de inspecteur voor een regeling. De beste oplossing lijkt dat het evenementenbureau de btw die de cateraar hem in rekening brengt gewoon aftrekt. Het evenementenbureau vermeldt vervolgens op de factuur aan zijn opdrachtgever afzonderlijk de vergoeding en de daarover verschuldigde btw die moet worden toegerekend aan de verstrekking van spijzen en dranken. De opdrachtgever kan deze btw dan niet aftrekken. Ook zou het evenementenbureau op zijn factuur het brutobedrag voor het verstrekken van de spijzen en dranken kunnen vermelden, zonder de btw apart te noemen. Zie 28.2.3.

18.1.8 Voorbelasting: tijdstip voor aftrek

Art. 15, lid 4, Wet OB

Gefactureerde inkoop-btw

De omzetbelasting die aan een ondernemer op factuur in rekening wordt gebracht, wordt als voorbelasting afgetrokken in het aangiftetijdvak waarin deze belasting in rekening is gebracht. Dit is het aangiftetijdvak waarin de factuur is ontvangen. In het algemeen zal er en tussen de dagtekening van de factuur (de datum van uitreiking of verzending) en de datum van ontvangst

van de factuur. Met de aftrek van voorbelasting wordt dus niet gewacht tot de factuur is betaald. Aftrek in een eerder tijdvak dan dat waarin de factuur is ontvangen, is niet toegestaan (HvJ EU, *'Terra Baubedarf'*, zaak C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268).
Dat aftrek in een later tijdvak evenmin is toegestaan, volgt uit het arrest in de volgende zaak. Een ondernemer, die belaste en vrijgestelde prestaties verrichtte, had voorbelasting die hem in het tweede kwartaal in rekening was gebracht niet afgetrokken. Bij de aangifte over het vierde kwartaal van dat jaar wilde hij deze voorbelasting alsnog in aftrek brengen. De Hoge Raad oordeelde dat de ondernemer de voorbelasting in het tweede kwartaal had moeten aftrekken en hij dit niet alsnog in het vierde kwartaal kon doen (nr. 07/13629, ECLI:NL:HR:2010:BF0399). Ook de bepalingen voor herziening van de aftrek aan het eind van het jaar (zie 18.4.4) bieden die mogelijkheid niet. De ondernemer zou dan de voorbelasting alleen ambtshalve over het tweede kwartaal terug kunnen krijgen. Zie ook 4.2.11, 18.2.7.1 en 34.2.5.

LET OP De Hoge Raad heeft over een particulier met zonnepanelen (ondernemer voor de btw; zie 5.2.3.2) geoordeeld dat het verzoek om teruggaaf tijdig was gedaan. De eigenaar neemt op 1 september 2012 de zonnepanelen in gebruik. Hij meldt zich op 8 maart 2013 aan als ondernemer bij de Belastingdienst. De Belastingdienst reikt een aangiftebiljet uit over het tijdvak 1 september 2012 t/m 31 december 2012. De Belastingdienst stelt dat de aangifte vóór 6 mei 2013 binnen moet zijn. De ondernemer dient de aangifte in op 7 april 2013 en verzoekt per saldo om teruggaaf van btw. De Hoge Raad overweegt dat de wet niet meer voorschrijft dan dat het verzoek om teruggaaf moet worden gedaan bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Zie 4.2.9.2. De ondernemer heeft zijn verzoek volgens de Hoge Raad dan ook tijdig ingediend. Er is dus geen sprake van een verzoek om ambtshalve teruggaaf. Zie 34.2.5 (nr. 15/05937, ECLI:NL:HR:2017:3127).

Als een factuur gebreken vertoont, moet de factuuropsteller die gebreken herstellen. Als het herstel in een later aangiftetijdvak plaatsvindt, blijft het tijdvak waarin de inkoop-btw aftrekbaar is het tijdvak waarin de oorspronkelijke factuur is ontvangen (HvJ EU, *'Senatex'*, zaak C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691).
Sommige (vaak kleinere) ondernemers houden geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bij, maar volstaan met het voeren van een zgn. geldadministratie (kas-/bank-/giroboek). De staatssecretaris van Financiën had goedgekeurd (Besluit nr. CPP2007/308M) dat zij de omzetbelasting die aan hen op factuur in rekening wordt gebracht, in aftrek brengen in het (latere) aangiftetijdvak waarin zij de factuur hebben betaald. Voorwaarde was dat zij een vaste gedragslijn volgen. Het onderdeel van het besluit waarin deze goedkeuring was opgenomen (onderdeel 2.2.1) is formeel ingetrokken (Besluit nr. CPP2009/263M), omdat het beschrijvend van karakter is. De staatssecretaris heeft echter geen afstand genomen van het standpunt als zodanig. De ondernemer kan daar daarom naar onze mening nog steeds een beroep op doen.

Door de ondernemer zelf verschuldigde btw
Omzetbelasting die de afnemer van goederen en diensten zelf is verschuldigd (bijv. bij invoer of omdat een verleggingsregeling geldt; zie 18.3.3), wordt afgetrokken in het aangiftetijdvak waarin deze belasting is verschuldigd. Voor de aftrek van deze door de ondernemer zelf verschuldigde btw is het bezit van een (juiste) factuur volgens het Hof van Justitie EU niet vereist (*'Gerhard Bockemühl'*, zaak C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206).

LET OP Als een ondernemer voorbelasting heeft afgetrokken en later blijkt dat hij de factuur niet of niet geheel zal betalen, wordt hij de afgetrokken belasting (gedeeltelijk) weer verschuldigd. Zie 18.1.9.

18.1.8.1 Voorbelasting: factuur te laat uitgereikt

Een leverancier is verplicht een factuur uit te reiken uiterlijk op de vijftiende dag na de maand waarin de prestatie is verricht. Zie 28.1.5. Als de factuur te laat wordt uitgereikt door de leverancier, kan de afnemer zijn recht op aftrek pas uitoefenen in het aangiftetijdvak waarin hij de factuur heeft ontvangen. Bovendien moeten dan de leveringen en/of diensten zijn verricht (HvJ EU, *'Terra Baubedarf'*, zaak C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268). Mogelijk kan dit anders liggen als de factuur te laat wordt uitgereikt in een frauduleuze situatie.
In een geval waarin aanvankelijk geen omzetbelasting was berekend, werd in een rechterlijke procedure beslist dat toch omzetbelasting verschuldigd was. Naar aanleiding van die beslissing bracht de ondernemer alsnog omzetbelasting in rekening aan zijn afnemer. In deze situatie oordeelde de rechter dat voor de afnemer het recht op aftrek pas was ontstaan op de datum waarop de factuur aan hem was uitgereikt (Hof Den Bosch, nr. 94/3211, ECLI:NL:GHSHE:1996:AV9831). Dat de prestaties jaren eerder waren verricht, was in dit bijzondere geval niet van belang. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat in die situatie de *hoogte* van de aftrekbare btw wordt bepaald naar de situatie van het eerdere tijdvak waarin de goederen of diensten door de ondernemer werden afgenomen (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.1).

18.1.9 Voorbelasting: geen aftrek als factuurbedrag niet is betaald

Art. 29, lid 7, Wet OB

De aftrek van gefactureerde btw moet plaatsvinden in de aangifte over het belastingtijdvak waarin de ondernemer de factuur heeft ontvangen. Zie 18.1.8. Betaalt de ondernemer de factuur niet of ontvangt hij het al betaalde bedrag terug, dan moet hij de afgetrokken btw aan de Belastingdienst terugbetalen. De leverancier kan in dat geval de door hem afgedragen belasting van de Belastingdienst terugvragen. Zie 19.1.1 en 19.1.2. In het geval de koopschuld is omgezet in een leenschuld is de vergoeding voor de levering van goederen en diensten voldaan. De afnemer behoudt dan zijn recht op aftrek, ook als hij de lening niet volledig kan aflossen (HR, nr. 41.335, ECLI:NL:HR:2008:AY5990). Zie 19.1.16 voor het geval waarin een inkoopcombinatie de rekeningen van de leverancier betaalt voor haar leden.

De afgetrokken voorbelasting kan de ondernemer op twee tijdstippen weer aan de Belastingdienst verschuldigd worden. Ten eerste noemt de wet het tijdstip waarop komt vast te staan dat de ondernemer de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen. Zie 27.3.1.1 voor de terugbetaling van voorbelasting bij een faillissement van de ondernemer. Ten tweede wordt de afgetrokken voorbelasting verschuldigd als na het *opeisbaar* worden van het factuurbedrag *één jaar* is verstreken en dit bedrag nog niet (geheel) is betaald (het tweede tijdstip). Dit geldt ook als nog niet vaststaat dat niet zal worden betaald, omdat er bijv. nog een procedure loopt over de schuld en de leverancier dus nog geen verzoek om teruggaaf kan doen voor de al door hem voldane omzetbelasting.

Betaalt de ondernemer gedeeltelijk of ontvangt hij een al door hem betaald bedrag gedeeltelijk terug, dan geldt een gedeeltelijke correctie. Zie ook 10.1.9.1. Van betaling is nog geen sprake als de ondernemer meent een tegenvordering op zijn leverancier te hebben en hij deze tegenvordering compenseert met de nog openstaande schuld, tenzij de leverancier hiermee akkoord gaat.

De verschuldigde belasting moet de ondernemer aangeven in de aangifte over het belastingtijdvak waarin de correctieplicht is ontstaan bij vraag 5b. Ook als hij voor het niet (geheel) betaalde factuurbedrag een *creditnota* ontvangt van zijn leverancier, moet hij de terug te betalen voorbelasting verrekenen met de bij vraag 5b aan te geven aftrekbare voorbelasting.

LET OP *Betaalt de ondernemer een schuld gedeeltelijk, dan wordt deze betaling geacht naar evenredigheid te zijn verdeeld over het bedrag van de vergoeding en de belasting.*

VOORBEELD *A factureert op 30 oktober 2020 aan B € 10 000 + € 2100 aan btw. B trekt meteen € 2100 als voorbelasting af.*
B betaalt op 24 januari 2021 € 5000. B is van plan het restant van de schuld ook te betalen, maar daarvan is op 30 oktober 2021 nog niets terechtgekomen. Daarom wordt B op dat tijdstip verschuldigd aan btw: $^{21}/_{121}$ *× (€ 12 100 — € 5000) = € 1232. Dat bedrag moet hij aangeven in zijn eerstvolgende aangifte.*
Zou B op 28 april 2021 failliet gaan, dan is hij op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de faillietverklaring die € 1232 al verschuldigd, omdat op dat tijdstip vast komt te staan dat B het restant van de schuld niet meer zal kunnen voldoen.

18.1.9.1 Voorbelasting: kwijtschelding door schuldeiser

Als een schuldenaar zijn schuld (deels of helemaal) niet betaalt aan de schuldeiser, moet hij de afgetrokken voorbelasting (deels of helemaal) terugbetalen aan de Belastingdienst. Zie 18.1.9. Het komt voor dat de schuldenaar zijn schuld niet betaalt als gevolg van een akkoord met of tussen de schuldeisers. Als de schuldenaar door dat akkoord een tegenprestatie is verschuldigd voor het verkrijgen van kwijtschelding, moet worden beoordeeld of die tegenprestatie moet worden aangemerkt als een (gedeeltelijke) betaling van zijn schuld. Als de tegenprestatie inderdaad is aan te merken als 'betaling', hoeft de schuldenaar in zoverre de afgetrokken voorbelasting niet terug te betalen aan de Belastingdienst. Als de schuldenaar *geen* tegenprestatie verricht voor het verkrijgen van kwijtschelding, moet hij de afgetrokken voorbelasting in zoverre wel terugbetalen aan de Belastingdienst.

Het komt voor dat er binnen of buiten een faillissement een zgn. crediteurenakkoord wordt gesloten. Alle schuldeisers nemen dan genoegen met een bepaald deel van hun vordering, waarna de schuldeisers het restant van de schuld kwijtschelden. Op die manier kan de debiteur dan een zgn. doorstart maken. In de meeste gevallen staat tegenover die kwijtschelding geen prestatie van de schuldeiser. De schuldenaar moet in dat laatste geval wel de afgetrokken voorbelasting, voor het niet-betaalde deel, aan de Belastingdienst terugbetalen.

18.1.9.2 Voorbelasting: crediteuren cederen vordering tegen vergoeding lager dan de waarde

Het komt voor dat een ondernemer zijn vordering (uit een verrichte levering of dienst) op een afnemer/schuldenaar overdraagt of cedeert aan een derde, omdat hij als leverancier/schuldeiser ervan uitgaat dat zijn afnemer/schuldenaar niet (langer) kredietwaardig is. De overnameprijs zal dan lager zijn dan de nominale waarde van de vordering. Die enkele overdracht of cessie aan een derde leidt er niet toe dat de afnemer/schuldenaar de door hem afgetrokken voorbelasting, zoals beschreven in 18.1.9, moet terugbetalen aan de Belastingdienst. Een terugbetaling moet alleen plaatsvinden als op grond van feiten en omstandigheden redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de afnemer/schuldenaar zijn schuld niet zal (kunnen) voldoen. De overdracht van de vordering door de leverancier/schuldeiser aan een derde alsmede de hoogte van het bedrag bij de overdracht kunnen wel elementen zijn bij de afweging of redelijkerwijs vaststaat dat de afnemer/schuldenaar de vordering niet (helemaal) zal voldoen.

18.1.9.3 Voorbelasting: intracommunautaire verwervingen

De in dit punt beschreven correctie betreft alleen het niet of niet volledig betalen van facturen ter zake van leveringen en diensten en *niet* ter zake van *intracommunautaire verwervingen* van goederen. De ondernemer hoeft dus geen correctie toe te passen op de door hem afgetrokken btw ter zake van door hem verrichte intracommunautaire verwervingen (zie 18.3.1) als hij de door zijn leverancier uitgereikte factuur niet of niet geheel voldoet.

18.1.10 Voorbelasting: misbruik van recht, belastingbesparende structuren

Als er geen of maar beperkt recht op aftrek van voorbelasting bestaat, leidt de btw-heffing meestal tot een forse belastingdruk op de inkoop van goederen en diensten. Door gebruik te maken van bepaalde structuren kan die btw-druk worden verlaagd of zelfs helemaal vermeden. Dergelijke structuren richten zich veelal op de aftrek van btw. De structuren beogen om bij vrijgestelde prestaties of andere niet-belaste prestaties toch aftrek van voorbelasting te creëren. Zo wordt bijv. tussen de leverancier van kostbare (investerings)goederen en de afnemer die deze goederen gaat gebruiken voor vrijgestelde prestaties (bijv. ziekenhuizen of onderwijsinstellingen) een andere persoon geschoven. Zo'n tussenpersoon koopt de goederen, trekt alle voorbelasting af en stelt de goederen ter beschikking aan de vrijgestelde ondernemer. Door deze structuur worden de goederen door de tussenpersoon niet voor vrijgestelde maar voor belaste prestaties (verhuur) gebruikt. De tussenpersoon kan de btw op de aangeschafte goederen aftrekken. Het voordeel ontstaat doordat de tussenpersoon (uiteindelijk) niet het volledige bedrag van zijn investering (met btw) doorberekent aan de vrijgestelde ondernemer. Per saldo is het bedrag aan niet-aftrekbare btw dan lager. Dit belastingvoordeel vervalt als sprake is van misbruik van recht. Het leerstuk 'misbruik van recht' is ontwikkeld door het Hof van Justitie in enkele arresten.

Misbruik volgens het Hof van Justitie EU

Van misbruik van recht is volgens het Hof van Justitie EU sprake als wordt voldaan aan de volgende vereisten (*'Halifax'*, zaak C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 en *'Part Sevices'*, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:103):

- de betrokken transacties leiden ertoe dat, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbe bepalingen, in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt verkregen, én
- uit het geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een te verkrijgen. Bij de beoordeling of hiervan sprake is, kan worden gelet op het louter kunstmatige karakter van de handelingen en op de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie betrokken ondernemers.

Wanneer misbruik van recht is vastgesteld, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. In de hiervóór beschreven structuur wordt dan fiscaal gehandeld alsof de goederen niet aan het tussengeschoven lichaam maar rechtstreeks zijn geleverd aan de vrijgestelde ondernemer (het ziekenhuis of de onderwijsinstelling).

Geen misbruik volgens het Hof van Justitie EU

Volgens het Hof van Justitie EU is er geen sprake van misbruik van recht als door de constructie alleen een financieringsvoordeel wordt behaald (*'Weald Leasing'*, zaak C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804). Dat financieringsvoordeel ontstaat dan doordat de aanschaf-btw direct wordt terugontvangen en daarna in termijnen btw moet worden betaald over ontvangen huursommen. Evenmin achtte het Hof van Justitie EU dat sprake was van misbruik in de situatie waarbij door een constructie gebruik werd gemaakt van het feit dat de ene EU-lidstaat een bepaalde handelstransactie fiscaal anders kwalificeert dan een andere EU-lidstaat (*'RBS Deutschland'*, zaak C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810).

Een andere situatie betreft een gemeente die twee gebouwen tegen ca. 12% van de kostprijs overdraagt aan een stichting. De afnemende stichting stelt de gebouwen deels *om niet* (d.w.z. een niet-economische activiteit) en deels tegen een vergoeding (een economische activiteit) ter beschikking aan een onderwijsinstelling en andere maatschappelijke organisaties. Het Hof van Justitie EU oordeelde dat het gebruik (na de overname van de overdrager) door de afnemer niet relevant is voor de vraag of bij de overdrager sprake is van misbruik van recht (*'Gemeente Woerden'*, zaak C-267/15, ECLI:EU:C:2016:466).

Rechtspraak Hoge Raad

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een ondernemer het recht heeft om een activiteit zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt blijft (nr. 08/05317, ECLI:NL:HR:2012:BK1057 en nr. 09/03203, ECLI:NL:HR:2012:BQ4228). Dat recht is echter niet onbegrensd, omdat er geen sprake mag zijn van 'misbruik van recht'. In de twee genoemde zaken werd ziekenhuisapparatuur aangeschaft door een tussenpersoon en vervolgens verhuurd aan een ziekenhuis (dat geen recht op aftrek heeft). In één zaak ontstond het btw-voordeel doordat gedurende de looptijd van het contract de (met btw belaste) huur werd beëindigd (na afloop van vijf jaar) door het aangaan van een fiscale eenheid tussen huurder (het ziekenhuis) en verhuurder (de tussenpersoon). Door de tussentijdse beëindiging bedroeg het totaal van de huurtermijnen minder dan het investeringsbedrag. Daardoor kwam ook minder (niet-aftrekbare) btw ten laste van het ziekenhuis. In de andere zaak ontstond het voordeel doordat het ziekenhuis na verloop van vijf jaar, het recht had om de apparatuur te kopen. Het totaalbedrag van de huurtermijnen over vijf jaar plus de koopprijs was (veel) lager dan het bedrag waar de tussenpersoon de apparatuur voor had aangeschaft. In beide gevallen werd een vijfjaartermijn gehanteerd, omdat de verhuurder (c.q. de fiscale eenheid) dan de afgetrokken voorbelasting niet meer hoeft te herzien. Zie 18.4.6. Ook achtte de Hoge Raad misbruik van recht aanwezig in een situatie waarbij een gemeente een nieuw schoolgebouw, waarvan de bouwkosten ca. € 7 mln. (excl. btw) bedroegen, verkocht aan een (gelieerd) tussenpersoon voor € 1,2 mln., waarna zij dat gebouw vervolgens weer (terug)huurde (nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476). In een ander arrest heeft de Hoge Raad aangegeven dat, wil er sprake zijn van 'misbruik van recht', er door middel van een kunstmatig samenstel van rechtshandelingen een belastingvoordeel wordt beoogd te bereiken (nr. 10/04331, ECLI:NL:HR:2011:BU8247). Daarbij kan van belang zijn of die rechtshandelingen zijn aangegaan tussen partijen die in juridisch, economisch of persoonlijk opzicht met elkaar zijn verbonden, maar de mogelijkheid dat sprake is van misbruik van recht is niet beperkt tot gevallen danige banden hebben. Tot slot achtte de Hoge Raad een structuur waarbij een gemeente op verzoek van een onderwijsinstelling, na een fiscaal advies, als opdrachtgever voor verbouwingswerkzaamheden ging functioneren, niet kunstmatig (nr. 10/04024, ECLI:NL:HR:2012:BY3261). Daarom was er geen sprake van misbruik van recht.

In 2018 heeft de Hoge Raad in vier min of meer vergelijkbare zaken geoordeeld dat gemeenten de aan hen in rekening gebrachte btw op bouwkosten van schoolgebouwen niet kunnen aftrekken als zij voor de levering van het schoolgebouw geen reële prijs vragen. Gemeenten zijn wettelijk verplicht te voorzien in huisvesting van scholen. Daarvoor gelden bepaalde wettelijke bekostigingsnormen. De vier zaken gaan over de bouw en de daaropvolgende levering van scholen voor het voortgezet onderwijs aan een stichting of vereniging die het gebouw vervolgens aan de desbetreffende school ter beschikking stelt. De schoolgebouwen in deze zaken hebben extra voorzieningen die buiten de wettelijke bekostigingsnormen vallen. De prijs die de gemeenten in deze zaken aan de kopers berekende, was afgeleid van de kosten van deze extra voorzieningen. De vraag is of de gemeenten dan de in rekening gebrachte btw op de bouwkosten van de scholen in aftrek kunnen brengen. De Hoge Raad oordeelt dat gemeenten de btw die hen in rekening is gebracht voor de bouw van een schoolgebouw alleen in aftrek mogen brengen als de verkoopprijs een reële vergoeding is voor het gehele gebouw en niet alleen is bepaald op basis van de kosten van de voorzieningen die voortvloeien uit de extra eisen. Het door de stichting of vereniging betaalde bedrag vormt in het laatste geval niet de werkelijke tegenwaarde voor de levering van het schoolgebouw en is daarom niet aan te merken als een reële vergoeding. Omdat in deze zaken geen reële vergoeding voor de schoolgebouwen was berekend, is de levering van die gebouwen door de gemeenten niet aan btw-heffing onderworpen. Dit heeft tot gevolg dat de gemeenten geen recht hebben op aftrek van de btw op de bouwkosten van de schoolgebouwen (nrs. 17/02608 en 17/02609, NL:HR:2018:1966, nr. 17/02816, ECLI:NL:HR:2018:1837 en nr. 17/02812, ECLI:NL:HR:2018:1836). Zie ook 7.2.3.

LET OP De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven wanneer naar zijn oordeel sprake is van misbruik van recht bij de verhuur van sportaccommodaties. Zie 10.3.3.2. Btw-constructies met betrekking tot sportaccommodaties worden ook bestreden met een wetsfictie bij de sportvrijstelling. Zie 12.4.4.

18.1.11 Voorbelasting: btw-fraude

Bij fraudekwesties worden bepaalde in beginsel, economische handelingen verricht om daarmee btw-fraude te plegen. Over fraudekwesties en hoe hiermee om te gaan, heeft het Hof van Justitie EU richtlijnen gegeven. Uitgangspunt is dat ook ten aanzien van de btw het beginsel geldt dat in geval van fraude geen beroep op het Unierecht kan worden gedaan. De rechtszekerheid vereist dat een ondernemer erop moet kunnen vertrouwen dat de wettelijke bepalingen worden toegepast op leveringen en diensten (economische activiteiten) die voldoen aan de objectieve criteria waarop deze begrippen zijn gebaseerd. Zo behield een ondernemer zijn recht op teruggaaf voorbelasting in een situatie waarin bleek dat de factuuropsteller niet bestond en de werkelijke leverancier van de goederen niet bekend was. In die zaak stond vast dat de ondernemer niet wist of had moeten weten dat de betreffende leveringen deel uitmaakten van btw-fraude (HvJ EU, *'Stehcemp'*, zaak C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719).

Een vorm van deze btw-fraude is de zgn. carrouselfraude. Daarbij worden binnen een kring van ondernemers goederen in snel tempo aan elkaar doorgeleverd. Eén van deze ondernemers levert de goederen aan een ondernemer buiten Nederland en past hiervoor het nultarief toe. Omdat hij de btw op zijn inkopen als voorbelasting aftrekt, krijgt hij een teruggaaf van belasting van de Belastingdienst. Zijn leverancier, die ook deelneemt aan de carrousel, draagt echter de btw die hij aan zijn afnemer factureert niet af aan de Belastingdienst. In dergelijke gevallen weigert de Belastingdienst veelal toepassing van het nultarief (zie ook 16.1) of stelt de Belastingdienst anderen hoofdelijk aansprakelijk voor de onbetaald gebleven belastingschuld. Zie 35.2.9. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie EU volgt dat in geval van fraude ook het recht op aftrek kan worden geweigerd als aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de ondernemer wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel is van btw-fraude (samengevoegde zaken *'Optigen e.a.'*, zaken C-354/03, C-355/03, C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; *'Axel Kittel'* zaak C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 en *'Recolta Recycling'*, zaak C-440/04, ECLI:EU:C:2005:74). Als hij echter niet wist en niet had kunnen weten dat hij onderdeel is van een keten waarin btw-fraude wordt gepleegd, behoudt de ondernemer zijn recht op aftrek van voorbelasting. De bewijslast voor die wetenschap bij de afnemer ligt bij de Belastingdienst (HvJ EU, *'Donik'*, zaak C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774). Uiteraard moet het wel gaan om reële transacties. Voor gefingeerde transacties bestaat in elk geval geen recht op aftrek. De Hoge Raad heeft aftrek van voorbelasting geweigerd bij een handelaar in autobanden, omdat deze wist dat hij een schakel was in een carrouselfraude (nr. 40.867 ECLI:NL:HR:2008:AX6292). Het speelde geen rol of deze handelaar met zijn deelname voordeel behaalde.

LET OP Op de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl) zijn tips opgenomen over hoe een ondernemer kan voorkomen dat hij ongewild betrokken raakt bij btw-fraude.

18.1.12 Voorbelasting: aftrek bij overdracht van een onderneming

De overdracht van een onderneming (een algemeenheid van goederen) is niet onderworpen aan btw en is dus geen belaste handeling. Zie 27.4.1. De (advies)kosten die op deze overdracht betrekking hebben, houden dus niet rechtstreeks en onmiddellijk verband met belaste handelingen (handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat). De kosten maken echter deel uit van de algemene kosten van de ondernemer en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van zijn producten. Zij houden dus rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de ondernemer. Voor zover die economische activiteit bestaat uit handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, kan ook de btw op de (advies)kosten met betrekking tot de overdracht van het bedrijfsonderdeel (geheel of gedeeltelijk) in aftrek [illegible] ek op (advies)kosten bij de overdrager is mogelijk als:

- de door de overdrager voor de overdracht van het bedrijfsonderdeel gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddell met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat bedrijfsonderdeel; en
- alle met betrekking tot dit bedrijfsonderdeel verrichte handelingen aan btw zijn onderworpen (HvJ EU, *'Abbey National'*, zaak C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110).

18.1.13 Voorbelasting: aftrek bij bedrijfsbeëindiging

Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat zolang sprake is van ondernemerschap. Zie ook 5.2.11. In beginsel bestaat dat recht dus ook als een onderneming zich in een periode bevindt waarin de onderneming wordt beëindigd. Als voorwaarde geldt wel dat de in de liquidatieperiode ingekochte prestaties onmiddellijk samenhangen met de ondernemersactiviteiten (HvJ EU, *'Fini H'*, zaak C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128). Zo had een restauranthouder wél recht op aftrek van de btw op huurtermijnen, terwijl het restaurant inmiddels was gesloten. Die betalingsverplichting vloeide voort uit een overeenkomst die de restauranthouder al (ver) vóór de restaurantsluiting was aangegaan. Daarentegen had een ondernemer die in staat van faillissement verkeerde geen recht op aftrek van de btw op de kosten van de curator. In die zaak oordeelde de Hoge Raad dat die btw niet aftrekbaar was, omdat niet aannemelijk was geworden dat de faillissementskosten verband hielden óf met de vóór het faillissement verrichte ondernemersactiviteiten óf met de nog te verrichten ondernemersactiviteiten (nr. 14/04953, ECLI:NL:HR:2015:1672).

18.2 Voorbelasting: aftrek van op factuur in rekening gebrachte btw

18.2.1 Voorbelasting: btw in rekening gebracht door andere ondernemers

Art. 15, lid 1, onderdeel a., Wet OB

Bij het merendeel van de ondernemers bestaat de voorbelasting voornamelijk uit de omzetbelasting die andere ondernemers hun in rekening brengen. Als wordt voldaan aan de algemene voorwaarden voor aftrek (zie 18.1.3), is die voorbelasting aftrekbaar als deze in rekening is gebracht:

a. de ondernemer voor *aan hem* verrichte leveringen en diensten. Zie 18.2.2 t/m 18.2.6;
b. door andere *ondernemers*. Zie 18.2.7;
c. op een *op de voorgeschreven wijze* opgemaakte factuur. Zie 18.2.8. Als er ten onrechte btw op een factuur is vermeld, is deze niet op de voorgeschreven wijze opgemaakt. Zie 18.2.9.

Wordt niet voldaan aan één of meer van de onder a., *b.* of c. hiervóór vermelde eisen, dan is aftrek van voorbelasting in beginsel niet mogelijk.

18.2.2 Voorbelasting: aan de ondernemer in rekening gebrachte omzetbelasting voor aan hem verrichte leveringen en diensten

In rekening gebrachte belasting is bij een ondernemer als voorbelasting aftrekbaar als die belasting aan hem is gefactureerd voor aan hem verrichte prestaties. De prestaties moeten rechtstreeks zijn verricht ten behoeve van de ondernemer die de voorbelasting in aftrek brengt. Er moet sprake zijn van een (contractuele) band tussen hem en de leverancier. Illustratief is het volgende praktijkvoorbeeld. Een ondernemer gaf op eigen naam en voor eigen rekening aan een verhuizer de opdracht verhuisboedels van zijn werknemers te vervoeren en op te slaan. De facturen werden gesteld op naam van de ondernemer en door hem betaald. Tussen de verhuizer en de werknemers bestond geen rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties werden uitgewisseld. Daarom had de verhuizer zijn diensten verricht aan de ondernemer en niet aan de werknemers (HR, nr. 38.482, ECLI:NL:HR:2004:AO3178). Zie ook 18.2.2.1.

Daadwerkelijke levering aan de ondernemer

Voor de aftrek is het niet voldoende dat de inkoopfactuur op naam van de ondernemer is gesteld. De ondernemer kan alleen de btw aftrekken als hij echt afnemer is. Zo mocht een bv de btw op facturen van leveranciers van ziekenhuisapparatuur niet aftrekken, ook al stonden de facturen op haar naam. Gebleken was namelijk dat de leveranciers niet bekend waren met de identiteit van de bv en geen overeenkomsten hadden afgesloten met de bv. Het ziekenhuis had alles geregeld met de leveranciers, maar had de facturen op naam van de bv laten zetten (HR, nr. 37.646, ECLI:NL:HR:2007:BA7180).

In een andere zaak die veel lijkt op de vorige, oordeelde Hof Leeuwarden (nr. 835/00, ECLI:NL:GHLEE:2002:AF0411) dat de leveringen in feite niet aan de bv maar aan het ziekenhuis waren verricht. Volgens het hof had de bv gehandeld voor rekening en risico van het ziekenhuis en had het ziekenhuis het volledige economische belang van de goederen verworven. De Hoge Raad achtte dit niet voldoende om te spreken van een levering niet aan de bv maar aan het ziekenhuis (nr. 38.126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428). De bv had immers wel de juridische eigendom verkregen en er was niet gebleken dat het ziekenhuis hierover op verzoek zou kunnen beschikken. Er stond dus niet vast dat de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken was overgedragen aan het ziekenhuis. Zie 0.2.3. Zo kon een leasemaatschappij de btw die haar door een oliemaatschappij in rekening is gebracht wegens het tanken van brandstof niet aftrekken, omdat de brandstof niet aan haar is geleverd maar aan de lessee van de auto. De lessor kon niet over de brandstof beschikken als een eigenaar. De leasemaatschappij had evenmin de mogelijkheid te beslissen hoe of waarvoor de brandstof wordt gebruikt (HvJ EU, *'Auto Lease Holland'*, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73). Bij het bergen van auto's die op de weg zijn gestrand (bijv. na een ongeluk), verricht de autoberger een dienst aan de eigenaar van de auto. Als deze ondernemer is, kan hij de btw op de autoberging in aftrek brengen (Besluit nr. DGB2003/4726).

Aankopen door personeel van de ondernemer

De ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting als zijn personeel op eigen naam goederen en diensten koopt en hij de kosten aan hen vergoedt. Zo kan een ondernemer die zijn personeel een vergoeding voor telefoonkosten verstrekt, waarbij het personeel de telefoonnota moet overleggen, geen btw in aftrek brengen. Dit ligt anders als een personeelslid vanwege zijn werk over een huistelefoonaansluiting moet beschikken en zijn werkgever optreedt als contractpartij met de telecommaatschappij. De facturen worden dan door de telecommaatschappij aan de werkgever verzonden en door deze betaald. De telefoondienst wordt dan verricht aan de werkgever/ondernemer en in het kader van diens onderneming gebruikt. De aftrek van voorbelasting is uitgesloten voor zover het personeelslid de telefoon privé gebruikt (HR, nr. 39.829, ECLI:NL:HR:2004:AO7710). Zie 20.5.5.
Als goederen feitelijk worden geleverd aan personeel maar (met de leverancier en de werknemer) is overeengekomen dat de leverancier factureert aan de werkgever/ondernemer en die goederen uitsluitend worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, kan de ondernemer de btw wel aftrekken (HR, nr. 23.419, ECLI:NL:HR:1988:BH6803).

Afnemer bij reizen met openbaar vervoer

Bij reizen met openbaar vervoer (hierna: ov-reizen) komt er een vervoersovereenkomst tot stand tussen de vervoerder (bijv. de NS) en de reiziger die wordt vervoerd. Dit is ook het geval als een werknemer ov-reizen maakt in het kader van de onderneming van zijn werkgever en daarbij voor de betaling aan de vervoerder gebruikmaakt van een door de werkgever ter beschikking gestelde ov-chipkaart. De kosten van het vervoer komen dan voor rekening van de ondernemer (de werkgever). De staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.7) keurt onder de volgende voorwaarden goed dat de ondernemer (de werkgever) wordt aangemerkt als de afnemer van de vervoersprestatie voor de ov-reizen die zijn werknemers maken in het kader van de onderneming met gebruik van ov-chipkaarten die door de ondernemer zijn aangeschaft/verkregen en aan de werknemers ter beschikking zijn gesteld:

– de ondernemer kan aantonen dat de werknemer deze ov-reizen maakt in het kader van diens onderneming. Woon- daaronder niet begrepen. Anders dan bij de inkomsten- en loonbelasting geldt bij de omzetbelasting woon-werkverkeer namelijk als privévervoer. Zie 21.2.5; en
– de ondernemer beschikt over een (periodieke) afrekening van de vervoerder waaruit blijkt dat de ondernemer de k betaalt aan de vervoerder voor het gebruik door zijn werknemers van een ov-chipkaart voor de ov-reizen.

De vorenstaande goedkeuring geldt niet alleen voor werknemers maar ook voor eventuele uitzendkrachten die door de ondernemer worden ingehuurd. Zie 28.2.3.1 voor de factuurvereisten bij vervoer van personen.

Mede-eigendom van de geleverde goederen

Het kan zijn dat twee of meer personen een goed gezamenlijk aanschaffen. Als één van hen ondernemer is en dat goed gebruikt binnen zijn onderneming, is het de vraag of het aftrekrecht wordt beperkt doordat deze ondernemer slechts mede-eigenaar is. Het Hof van Justitie heeft in een Duitse zaak waarbij een echtpaar (waarvan de man ondernemer was) gezamenlijk een onroerende zaak had aangeschaft, geoordeeld dat het bij de man aftrekbare gedeelte van de gefactureerde btw maximaal zijn (eigendoms)aandeel in de onroerende zaak bedraagt (*'HE'*, zaak C-25/03, ECLI:EU:C:2005:241). Zie ook 20.2.1. De staatssecretaris van Financiën vindt dat in de situatie waarbij twee in *algehele gemeenschap van goederen gehuwde* personen een goed aanschaffen dat één van de twee in zijn onderneming gebruikt, die ondernemer recht heeft op aftrek van het *hele* btw-bedrag. Als deze echtgenoten allebei recht hebben op aftrek, kunnen beide ondernemers samen niet méér aftrekken dan het gefactureerde btw-bedrag (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.5).

18.2.2.1 Voorbelasting: een ander dan de ondernemer heeft ook belang bij de afgenomen prestatie

In sommige situaties is niet alleen de ondernemer die opdracht geeft tot de levering of de dienst belanghebbende bij de prestatie, maar kunnen er ook anderen zijn die belang hebben bij de prestatie en/of daarvan feitelijk gebruikmaken. Uit de rechtspraak volgt dat in beginsel bepalend is de rechtsbetrekking die met de leverancier van het goed of de dienst is aangegaan.
Een winkelier liet in een gehuurd winkelpand de opgang naar de bovenwoning verplaatsen van het midden naar de zijkant van de winkelruimte. Hoewel de huurder van de bovenwoning de nieuwe opgang feitelijk gebruikte, mocht de winkelier de btw over de verbouwingskosten aftrekken. Hij gebruikte de verbouwing in het kader van zijn onderneming (HR, nr. 31.558, ECLI:NL:HR:1996:BI5783). Ook de ondernemer die een weg, die eigendom was van de gemeente, liet reconstrueren mede met het oog op voorgenomen bedrijfsuitbreiding mocht de btw die de aannemer hem in rekening bracht als voorbelasting aftrekken. De reconstructiewerkzaamheden waren volgens de rechter afgenomen en verbruikt door de ondernemer en ook door hem in het kader van zijn onderneming aangewend (HR, nr. 36.257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514).
Het Hof van Justitie EU volgt in het arrest *'Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments'* dezelfde lijn (nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683). Iberdrola is exploitant van een vakantiepark. Deze sluit een overeenkomst met de gemeente om de gemeentelijke afvalwaterinfrastructuur op eigen kosten te repareren. Om het vakantiepark echter aan het bestaande gemeentelijke pompstation voor afvalwater te kunnen aansluiten moet dit pompstation eerst grondig worden gesaneerd. Iberdrola brengt de btw op de saneringskosten in aftrek. Volgens het Hof van Justitie bestaat recht op aftrek van voorbelasting wanneer onroerende zaken die eigendom zijn van de gemeente, worden gebouwd ieer de gemeente om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel

door Iberdrola als door de gemeente in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt. Het hof legt hierbij wel beperkingen op. De diensten mogen namelijk niet verder reiken dan hetgeen noodzakelijk is om Iberdrola in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten en de kosten ervan moeten zijn inbegrepen in de prijs van die handelingen.
Het Hof van Justitie EU zet deze lijn door in het arrest '*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*' (zaak C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712). Aan Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG (MHI) wordt een vergunning verleend om een heropende kalksteengroeve te exploiteren. In ruil voor het recht om de steengroeve te exploiteren, moet MHI de toegang tot deze steengroeve aanpassen via een openbare weg. Deze weg behoort toe aan de gemeente op het grondgebied waarvan die steengroeve is gelegen. De gemeente en MHI komen overeen dat de gemeente de uitbreiding van de weg zal ontwerpen, uitvoeren en ter beschikking van MHI zal stellen. MHI moet dan wel alle kosten van de uitbreiding voor haar rekening nemen en de weg voor het publiek openstellen. Het Hof van Justitie EU oordeelt dat MHI de btw in verband met de aanleg van de weg alleen in aftrek mag brengen als de uitbreidingswerkzaamheden aan de weg niet verder gaan dan noodzakelijk is voor MHI om haar economische activiteit uit te oefenen. Verder moeten deze kosten ook zijn begrepen in de prijs van door MHI in een later stadium verrichte handelingen. In het arrest '*Vos Aannemingen BVBA*' (HvJ EU, zaak C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785) voegt het Hof van Justitie EU daaraan toe dat het voordeel voor de ander wel ondergeschikt moet zijn aan de behoeften van de ondernemer die opdracht geeft tot de levering of de dienst.
Een andere zaak betrof een apotheker die beschikte over bedrijfsruimten waarin naast zijn apotheek ook een huisartsenpraktijk van een andere ondernemer was gevestigd. De verbouwing betrof mede de huisartsenpraktijk. De Hoge Raad oordeelde dat voor de apotheker alle voorbelasting aftrekbaar was (nr. 13/06113, ECLI:NL:HR:2015:1175). De apotheker was de (enige) afnemer van de verbouwingsdienst, omdat deze de rechtsbetrekking met de aannemer was aangegaan. Het feit dat over de verbouwing nauw overleg heeft plaatsgevonden met de huisarts was onvoldoende om laatstgenoemde (mede) aan te merken als afnemer van de verbouwingsdienst.
Zie 18.2.5 voor schadegevallen.

18.2.2.2 Voorbelasting: kosten t.b.v. een gelieerd zelfstandig bedrijfsonderdeel

Het komt voor dat een ondernemer prestaties inkoopt ten behoeve van een gelieerd maar zelfstandig bedrijfsonderdeel. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat onder bepaalde omstandigheden de ondernemer de voorbelasting kan aftrekken ondanks dat deze de ingekochte prestaties niet zelf verbruikt (nr. 11/02615, ECLI:NL:HR:2016:133). In het betreffende geval ging het om een ondernemer die uitgaven voor zijn rekening nam die het aan de onderneming gelieerde bedrijfspensioenfonds betroffen. Er bestond namelijk een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen het beheer resp. de bedrijfsvoering van het pensioenfonds en de gehele belastbare activiteit van de ondernemer.

18.2.2.3 Voorbelasting: kosten voor gemene rekening

Het komt voor dat ondernemers besluiten om bepaalde kosten te delen. De ene ondernemer koopt dan één of meerdere goederen en/of diensten in en ontvangt van de andere ondernemer(s) een (gedeeltelijke) vergoeding in die inkoopkosten. Als regel moet ervan worden uitgegaan dat die vergoeding de tegenwaarde vormt voor een (meestal: belastbare) prestatie door die ene ondernemer aan de andere ondernemer(s). Op dit uitgangspunt geldt een uitzondering als er sprake is van 'kosten voor gemene rekening'. In dat geval blijft heffing van btw over de bijdrage in de kosten achterwege, omdat de omgeslagen kosten niet het karakter hebben van een vergoeding voor een prestatie. Zie 7.2.4 voor de voorwaarden. Iedere ondernemer heeft dan recht op aftrek, volgens de algemene regels, van zijn aandeel in de gefactureerde btw. Vooral als een ondernemer geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting heeft, kan toepassing van 'kosten voor gemene rekening' leiden tot lagere (niet-aftrekbare) btw.

***VOORBEELD** Ondernemer X (makelaar in onroerende zaken) spreekt met ondernemer Y (hypotheekbemiddelaar) af dat de ICT-afdeling van X ook werkzaamheden voor Y verricht. X verricht belastbare prestaties, terwijl Y vrijgestelde prestaties verricht. X heeft voor de ICT-afdeling de volgende kosten gemaakt: aanschaf nieuwe computer € 10 000 (plus € 2100 btw) en personeelskosten € 40 000 (hierop rust geen btw). Afgesproken is dat X 60% en Y 40% van de kosten plus de daarop drukkende btw draagt.*

Uitwerking als geen sprake is van 'kosten voor gemene rekening'
X verricht een (belaste) dienst aan Y. X heeft dan recht op aftrek van de inkoop-btw ad € 2100. Over de vergoeding die X van Y ontvangt (40% van (€ 10 000 plus € 40 000) = € 20 000), moet X (21% van € 20 000 =) € 4200 aan btw op aangifte voldoen. Y heeft geen recht op aftrek van de gefactureerde btw ad € 4200, omdat hij vrijgestelde prestaties verricht.

Uitwerking als sprake is van 'kosten voor gemene rekening'
X heeft recht op aftrek van 60% van € 2100 = € 1260. De bij Y niet-aftrekbare inkoop-btw bedraagt nu slechts (40% van € 2100 =) € 840.

18.2.3 Voorbelasting: aftrek van btw in rekening gebracht aan een firmant of maat

Het 'maatschapsarrest'

Het komt voor dat een firmant of maat op eigen naam goederen of diensten aanschaft die worden gebruikt voor de firma of de maatschap. In dat geval mag de firma of maatschap – de ondernemer – volgens de Hoge Raad handelen alsof de omzetbelasting aan haar in rekening ap kan de omzetbelasting dus op de normale wijze als voorbelasting aftrekken. De goederen en diensten worden dan geacht te behoren tot het bedrijfsvermogen van de firma of maatschap. Het gevolg hiervan is dat bij het afsloten van de goederen de firma of maatschap *een levering verricht* waarover zij in beginsel omzetbelasting is verschuldigd. De goederen en diensten en de daarop betrekking hebbende facturen, waarop de naam van de firmant of maat staat vermeld, moeten worden geregistreerd in de boekhouding van de firma of maatschap (HR, nr. 20.808, ECLI:NL:HR:1983:AW9011).

In een zaak waarbij twee van de drie maten van een maatschap een woning hadden aangeschaft en die woning gedeeltelijk gebruikten binnen de maatschap, lijkt de Hoge Raad te oordelen dat het maatschapsarrest nog steeds geldende rechtspraak is (nr. 14/03007, ECLI:NL:HR:2015:3175). De maatschap kan volgens het arrest de regeling voor keuzevermogen (zie 18.1.2.2) niet toepassen, omdat de woning niet tot de onderneming *van de maatschap* is gaan behoren. Als een deelnemer goederen of diensten afneemt die worden gebruikt voor de belaste handelingen van het samenwerkingsverband, kan daarom een situatie ontstaan waarin geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De staatssecretaris van Financiën keurt de aftrek, als het samenwerkingsverband het goed gebruikt voor belaste handelingen, goed als aan de volgende voorwaarden is voldaan (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.4):

- de deelnemer in het samenwerkingsverband ontvangt voor de terbeschikkingstelling van het goed of de dienst a
kingsverband geen vergoeding als bedoeld in art. 8 Wet OB (een winstafhankelijke vergoeding vormt volgens de staatssecretaris van Financiën geen vergoeding als bedoeld in art. 8 Wet OB); en
- het samenwerkingsverband neemt voor de btw-heffing ten aanzien van het/de aan haar ter beschikking gestelde rechten en verplichtingen op zich alsof de btw aan haar in rekening is gebracht en alsof zij de beschikkingsmacht over het goed of de dienst heeft verworven.

LET OP De Advocaat-Generaal (A-G) bij de Hoge Raad (nr. 20/00271, ECLI:NL:PHR:2020:718) heeft onlangs geconcludeerd dat het 'maatschapsarrest' uit 1983 achterhaald is door de arresten van het Hof van Justitie EU in de zaken Polski Trawertyn (zaak C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107) en Malburg (zaak C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147). Volgens de A-G kan de firma of maatschap de btw niet als voorbelasting aftrekken indien de firmant of maat op eigen naam goederen of diensten aanschaft die worden gebruikt voor de firma of de maatschap. Bij de publicatie van deze Almanak had de Hoge Raad nog geen beslissing genomen.

Verhuur van een goed door maat aan maatschap

Als een firmant of maat een door hem aangeschaft bedrijfsmiddel (bijv. een onroerende zaak) verhuurt aan de firma of maatschap, is die firmant (of maat) daarvoor afzonderlijk ondernemer. Zie 5.2.2.1. Hij is dan btw verschuldigd over de vergoeding die hiervoor is berekend aan de firma, tenzij een vrijstelling geldt.

18.2.4 Voorbelasting: aftrek van btw in rekening gebracht via beheerder van onroerende zaken

Eigenaren ondernemers van onroerende zaken laten het beheer daarvan vaak over aan een makelaar. De makelaar zorgt dan, behalve voor de inning van de huur, ook voor het onderhoud e.d. De facturen hiervoor staan dan meestal op naam van de makelaar-beheerder. Om de eigenaar-ondernemer zijn recht op aftrek van voorbelasting te kunnen laten uitoefenen, zijn er naar onze mening twee mogelijkheden.

1. De makelaar-beheerder brengt de hem gefactureerde omzetbelasting in aftrek en berekent de kosten met omzetbelas
de eigenaar. De laatste trekt de aan hem door de makelaar-beheerder berekende omzetbelasting vervolgens weer af.
2. De makelaar-beheerder schuift de kosten via een opgave met de daarbij behorende facturen direct door naar de eigena
vervolgens de voorbelasting af die is vermeld op de facturen.

18.2.4.1 Voorbelasting: verenigingen van eigenaren

Een vereniging van eigenaren is meestal geen btw-ondernemer en kan dus de voorbelasting op kosten en onderhoud niet in aftrek brengen. Goedgekeurd is dat de niet bij de vereniging aftrekbare btw bij de leden-ondernemers aftrekbaar is naar rato van hun bijdragen aan de vereniging (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.3). Aan de goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden.

- De vereniging van eigenaren kwalificeert voor de btw-heffing niet als ondernemer.
- De aftrek door de leden-ondernemers vindt plaats naar rato van de financiële bijdrage van de desbetreffende ond
vereniging en met inachtneming van de ter zake geldende wettelijke bepalingen (met name art. 15 Wet OB en artt. 11 t/m 14a Uitv.besch. OB).
- De leden-ondernemers nemen voor de btw-heffing ten aanzien van de desbetreffende goederen alle rechten en
zich alsof de btw aan hen in rekening is gebracht en alsof zij de beschikkingsmacht over het goed hebben verworven.

Aftrek is uiteraard alleen mogelijk als de lid ondernemer belastbare prestaties verricht.

18.2.4.2 Voorbelasting: ondernemersverenigingen

Ondernemersverenigingen zijn organisaties waarin bijv. winkeliers in een bepaald gebied of branchegenoten zijn verenigd. Zo'n vereniging verricht activiteiten waar de leden baat bij hebben, zoals een promotiecampagne voor een bepaalde branche of het verzorgen van het onderhoud van het publieke deel van een winkelcentrum. Voor de (aftrek van) btw is van belang of de vereniging btw-ondernemer is. Als de vereniging btw ondernemer is, zal zij doorgaans belastbare prestaties verrichten, waardoor de vereniging recht op aftrek van inkoop btw heeft. Voor de aftrek van btw die zij dan aan elk lid in rekening brengt, gelden bij de lid-ondernemer de algemene regels. Als de on-
jen geen btw-ondernemer is, heeft zij ook geen recht op aftrek van de inkoop-btw. Voor die situatie is

echter goedgekeurd dat de vereniging de inkoop-btw toch kan aftrekken, mits aan de volgende voorwaarden is voldaan (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.6.1).

- De goedkeuring geldt alleen voor verenigingen die de zakelijke belangen van ondernemers behartigen en waarbi nemers en/of ondernemersverenigingen zijn aangesloten. Voor de toets of uitsluitend ondernemers/ondernemersverenigingen zijn aangesloten, is relevant dat de (rechts)personen die een formele binding hebben met de vereniging en die (in)direct gehouden zijn om een financiële bijdrage te voldoen, uitsluitend bestaan uit ondernemers;
- Alleen die btw komt voor aftrek in aanmerking die niet toerekenbaar is aan prestaties waarvoor de vereniging kw nemer (belast dan wel vrijgesteld bijvoorbeeld ingevolge de koepelvrijstelling. Zie 2.19). Dit laat uiteraard onverlet dat een organisatie recht op aftrek heeft van btw die toerekenbaar is aan belaste ondernemingshandelingen;
- De btw is alleen aftrekbaar voor zover de kosten voor de hieraan toerekenbare goederen en diensten feitelijk won de aangesloten ondernemers; en
- De aangesloten ondernemers zouden de btw in aftrek kunnen brengen als de goederen en diensten rechtstreeks zouden worden. De vereniging dient dit (zowel het recht op aftrek als de groep van ondernemers die het betreft) ten genoegen van de inspecteur aan te tonen. Als verdeelsleutel geldt het percentage dat wordt verkregen door het aantal aftrekgerechtigde leden-ondernemers uit te drukken in een percentage van het totaal aantal leden-ondernemers.

18.2.4.3 Voorbelasting: investeringszones (BIZ-stichtingen)

BIZ-stichtingen worden opgericht als de Experimentenwet Bedrijven Investeringszones (BIZ) gaat worden toegepast. Onder bepaalde voorwaarden kan een gemeente dan aan belanghebbenden een (lokale) heffing opleggen. De gemeente draagt de netto opbrengst van deze heffing over aan de stichting die daar vervolgens gemeenschappelijke voorzieningen financiert (bijv. camerabewaking op een bedrijventerrein). Als deze stichting niet wordt aangemerkt als btw-ondernemer, heeft zij ook geen recht op teruggaaf van btw. Goedgekeurd is dat deze stichting dan onder dezelfde voorwaarden als de ondernemersvereniging (zie 18.2.4.2) de inkoop-btw kan terugvragen (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.6.2).

18.2.5 Voorbelasting: schadegevallen

Bij schadeherstel volgt volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-167584) uit de rechtspraak (HR, nr. 13/06113, ECLI:NL:HR:2015:1173) dat de aftrek kan worden genoten door de ondernemer die de opdracht heeft gegeven voor de prestatie én aan wie de factuur is uitgereikt. Zie 18.2.2.1.

Brengt een ondernemer of zijn personeel (hierna: schadeveroorzaker) aan derden schade toe die voor zijn rekening wordt hersteld door een andere ondernemer, dan heeft hij dus recht op aftrek van de berekende voorbelasting als hij in het bezit is van een goede factuur.

***VOORBEELD** Een schilder krijgt opdracht van een particulier de woonkamer te behangen. Als hij zijn bedrijfsauto parkeert bij de woning van de particulier, maakt hij een deuk in de personenauto van de particulier. De schilder laat een garagebedrijf de personenauto herstellen en betaalt de rekening. De hierop vermelde btw kan de schilder aftrekken.*

Na enige tijd blijkt dat het behangplaksel een verkeerde samenstelling heeft en dat daardoor de wanden zijn aangetast. De schilder laat de wanden herstellen door een stukadoor. De daarvoor in rekening gebrachte btw kan de schilder aftrekken als voorbelasting.

18.2.6 Voorbelasting: vergoeding gedeeltelijk door een ander voldaan

De leverancier is ook omzetbelasting verschuldigd over de bedragen die hij wegens leveringen of diensten niet aan de afnemer maar aan derden in rekening brengt. Zie 8.1.2. Naar onze mening moet in een dergelijk geval de leverancier de totale omzetbelasting op de factuur vermelden. Hoewel de afnemer niet zelf het hele factuurbedrag betaalt, kan hij op grond van het systeem van de wet toch de totale omzetbelasting als voorbelasting aftrekken volgens de gewone regels. Wel moet de leverancier ook het bedrag dat hij van de derde ontvangt op de factuur aan de afnemer vermelden. De derde heeft geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat de prestatie niet aan hem is verricht.

***VOORBEELD** A levert goederen aan B voor € 2500 (€ 2066 plus € 434 aan omzetbelasting). A ontvangt van B € 2350 en krijgt bovendien van D een prijssubsidie van € 150.*

A reikt aan B de volgende factuur uit:

geleverde goederen		*2066*
omzetbelasting 21%		*434*
	+	——
subtotaal		*2500*
reeds voldaan door D		*150*
	—	——
door A te voldoen		*2350*

18.2.7 Voorbelasting: omzetbelasting in rekening gebracht door andere ondernemers

Voor de aftrek van voorbelasting geldt als voorwaarde dat die belasting door een *ondernemer* in rekening is gebracht. Door een *niet-ondernemer* gefactureerde btw is niet aftrekbaar. De afnemende ondernemer moet er dus op letten of hij wel met een ondernemer te maken heeft. Het komt geregeld voor dat de inspecteur in aftrek gebrachte voorbelasting naheft, omdat bij controle is gebleken dat de leverancier geen ondernemer is (was) of een onbekende en onvindbare persoon. Zie bijv. Hof Den Bosch, nr. 00/0590, ECLI:NL:GHSHE:2003:AF9898. Meestal kan de ondernemer ervan uitgaan dat alleen in gevallen waarin hij in redelijkheid had kunnen twijfelen aan het ondernemerschap van de leverancier, de aftrek wordt gecorrigeerd als de leverancier achteraf geen ondernemer blijkt te zijn. Waar op dit punt de grenzen liggen, is niet precies aan te geven. De feitelijke omstandigheden waaronder de prestaties worden verricht, zijn doorgaans bepalend. Wel zal de ondernemer aannemelijk moeten maken dat hij er in redelijkheid op mocht vertrouwen met een ondernemer te maken te hebben. Zie 18.2.9 voor de gedragslijn die de Belastingdienst hanteert als ten onrechte btw in rekening is gebracht.

De inspecteur kan de aftrek bij een ondernemer niet weigeren met enkel het argument dat de leverancier niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en de in rekening gebrachte btw niet heeft betaald. Als op een factuur de naam van de leverancier onjuist is vermeld, kan de afnemende ondernemer toch de btw aftrekken als er ondanks de gemaakte fout geen ruimte is voor misverstand omtrent de identiteit van de leverancier. Wanneer onduidelijk is wie de leverancier is, bestaat er geen recht op aftrek (HR, nr. 36.284, ECLI:NL:HR:2001:AB1610 en HR, nr. 41.320, ECLI:NL:HR:2006:AY6004). Zie ook 18.2.8.

LET OP De leverancier moet zijn btw-identificatienummer op de factuur vermelden. Bij twijfel kan de afnemende ondernemer bij de Belastingdienst navragen of de naam van de leverancier en het btw-identificatienummer bij elkaar horen. Zie 16.1.6.10 en 28.2.1.2.

18.2.7.1 Voorbelasting: tijdstip aftrek onjuiste factuur

De omzetbelasting die aan een ondernemer wordt gefactureerd wegens een afgenomen prestatie is aftrekbaar in het tijdvak dat de ondernemer de factuur ontvangt. Zie 18.1.8. Als de factuur gebreken heeft waardoor geen recht op aftrek bestaat (zie 18.2.8), moet de factuur worden hersteld. Nadat de gebreken in de factuur zijn hersteld, kan alsnog aftrek plaatsvinden. Die aftrek vindt dan plaats in het tijdvak waarin de ondernemer de (aanvankelijk 'gebrekkige') factuur oorspronkelijk ontving (HvJ EU, '*Senatex*', zaak C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691).

18.2.8 Voorbelasting: aftrek en een ontvangen (on)juiste factuur

De voorbelasting moet in rekening zijn gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur. Zie 28.2.1 voor de eisen waaraan een factuur moet voldoen. Uit de rechtspraak blijkt dat kleine gebreken in een factuur al tot gevolg kunnen hebben dat het recht op aftrek van voorbelasting verloren gaat. Zie bijv. Hof Amsterdam, nr. 2341/82, ECLI:NL:GHAMS:1984:AW8476 en HR, nr. 26.904, ECLI:NL:HR:1990:ZC4502. Een ondernemer moet daarom kritisch zijn bij het aanvaarden van facturen en hij moet zo nodig een verbeterde factuur verlangen. De leverancier is wettelijk verplicht een goede factuur uit te reiken. De Hoge Raad heeft ingestemd met de beslissing van Hof Amsterdam dat geen recht op aftrek bestaat als een ondernemer niet beschikt over de vereiste facturen of geen op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen kan tonen (nr. 43.656, ECLI:NL:HR:2009:BH6525). Ook in een situatie waarbij degene die de factuur had opgesteld niet traceerbaar was, werd aftrek van de gefactureerde voorbelasting niet toegestaan (HR, nr. 12/05451, ECLI:NL:HR:2014:1062).

Het komt voor dat een factuur niet volledig voldoet aan de wettelijke eisen en dat aftrek van btw wordt geweigerd. Uit Europese jurisprudentie volgt dat het recht op aftrek van btw niet mag worden geweigerd om de reden dat een factuur niet voldoet aan alle formele vereisten, als alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van de aftrek van btw voorhanden zijn (HvJ EU, '*Barlis 06*', zaak C-516/14, ECLI:EU:2016:690 en HvJ EU, '*Senatex GmbH*', zaak C-518/14, ECLI:EU:2016:691). Bij de beoordeling van de materiële voorwaarden moet rekening worden gehouden met aanvullende informatie die door de ondernemer wordt verstrekt. De aftrek van btw wordt alsnog geweigerd als (Besluit nr. DLKD2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7000, onder 3.3.7):

1. degene die de factuur heeft uitgereikt de daarop vermelde btw of enige andere in verband met de prestatie verschuldig geheel of gedeeltelijk niet heeft voldaan, terwijl degene die de factuur heeft ontvangen dat wist of redelijkerwijze moest vermoeden en daarvan direct profijt heeft gehad dan wel invloed heeft gehad op het fiscaal laakbare handelen van degene die de factuur heeft uitgereikt; of
2. het geheel van feiten en omstandigheden de conclusie rechtvaardigt dat doel en strekking van de desbetreffende wettelijke bepalingen zouden worden miskend als de aftrek van de btw zou worden toegestaan.

Het feit dat het recht op aftrek niet mag worden beperkt door een formeel factuurgebrek laat onverlet dat het niet-voldoen aan de wettelijke factuureisen een verzuim van de presterende ondernemer vormt, ter zake waarvan een verzuimboete kan worden opgelegd. Zie 33.3.4.

Als een factuur vals is omdat een prestatie tussen de leverancier en de afnemer ontbreekt, is voor het weigeren van de aftrek niet van belang of de hierop vermelde btw (eventueel) op aangifte is voldaan (HvJ EU, '*Stroy trans*', zaak C-642/11, ECLI:EU:C:2013:54, HvJ EU, '*LVK*', zaak C-643/11, ECLI:EU:C:2013:55 en Hof Amsterdam, nr. 11/00810, ECLI:NL:HR:2014:992).

***LET OP1** Ook al vertoont de factuur geen gebreken en zijn de daarop vermelde leveringen daadwerkelijk verricht, dan is aftrek van voorbelasting toch niet toegestaan als er sprake is van fraude en de afnemer daarvan wist of had moeten weten. Zie 18.1.11.*
***LET OP2** Een bijzondere situatie doet zich voor als er ten onrechte een bedrag aan btw op een factuur is vermeld. Degene die de factuur heeft uitgereikt is deze btw verschuldigd. De ontvanger van de factuur kan deze btw in beginsel niet als voorbelasting aftrekken. Zie 18.2.9.*

18.2.8.1 Voorbelasting: omzetbelastingbedrag niet vermeld

Het bedrag aan omzetbelasting moet op de factuur duidelijk en overzichtelijk worden vermeld. Zie 20.2.1.7. Aan deze voorwaarde wordt niet voldaan als bijv. op een factuur een totaalbedrag is genoemd met daarbij alleen de aanduiding 'inclusief (9% of 21%) btw'. Degene die een dergelijke factuur uitreikt, kan daardoor echter wel omzetbelasting verschuldigd worden. Zie 28.4.1.1. Als de btw niet apart wordt vermeld, kan deze niet als voorbelasting worden afgetrokken. Dit geldt ook als in een koopakte is overeengekomen dat over de prijs btw is verschuldigd zonder dat het bedrag afzonderlijk is genoemd.

18.2.8.2 Voorbelasting: aftrek bij niet-geboekte inkopen

Bij een boekenonderzoek door de Belastingdienst kan blijken dat bepaalde inkopen niet werden geboekt. Dit zal voor de inspecteur aanleiding zijn de omzette verhogen met de geschatte opbrengst van die niet-geboekte inkopen. Over deze omzetbijtelling wordt vervolgens omzetbelasting nageheven. Als vaststaat dat de leverancier voor de niet-geboekte inkopen wel op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen heeft uitgereikt, kan toch aanspraak worden gemaakt op aftrek van voorbelasting. De afnemer zal in een dergelijke situatie echter tegenover de Belastingdienst aannemelijk moeten maken dat aan hem een correcte factuur is uitgereikt.

18.2.8.3 Voorbelasting: uitzonderingen op de eis van juiste facturen

Voor ondernemers die *personen* vervoeren per trein, metro, tram, bus, taxi e.d. geldt het vervoerbewijs als factuur. Van het op het vervoerbewijs vermelde bedrag is $^{9}/_{109}$ als voorbelasting aftrekbaar. Zie 23.2.3.1. Aftrek van voorbelasting is in dit geval dus mogelijk zonder dat een ondernemer beschikt over een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.
Bij benzinebonnen gelden soepeler regels voor de aftrek. Zie 28.2.1.4.

18.2.8.4 Voorbelasting: afrekening opgemaakt door de afnemer (selfbilling)

In een aantal bedrijfstakken is het gebruikelijk dat de *afnemer* een afrekening opmaakt (ook wel aangeduid als 'selfbilling'). Aftrek van voorbelasting is dan alleen toegestaan als deze afrekening aan alle eisen voldoet waaraan een factuur moet voldoen en er verder uiteraard sprake is van een situatie waarin recht op aftrek bestaat. Ook moet de factuur zijn opgemaakt met instemming van de leverancier. Zie 23.1.6.1.

18.2.8.5 Voorbelasting: vooruit gefactureerd

Art. 15, lid 4, Wet OB

Vooruitbetaling

Bij een vooruit- of aanbetaling betaalt de afnemer al een bedrag, zonder dat op dat moment een prestatie aan de afnemer wordt verricht. Doorgaans (zie 28.3.3.2) is de leverancier wel btw verschuldigd over de aanbetaling. De afnemer heeft, mits hij een correcte factuur heeft ontvangen, aftrekrecht voor die btw volgens de gebruikelijke regels. Zie 18.1.3 en 18.4.1. Die aftrek moet (eventueel) worden herzien op het moment dat de afnemer de prestatie daadwerkelijk afneemt. Zie 18.4.4. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat herziening van de btw op die vooruitbetaling ook moet plaatsvinden als de afgesproken prestatie uiteindelijk niet wordt verricht, maar geen creditfactuur is uitgereikt ('*GMAC UK*', zaak C-589/12, ECLI:EU:C:2014:2131). Wij menen dat de Nederlandse wetgeving niet voorziet in een herzieningsmogelijkheid in die situatie.

Alleen vooruit gefactureerd

Als een ondernemer een factuur verstuurt vóórdat hij de prestatie verricht én zonder dat op dat moment een vooruitbetaling wordt gevorderd, heeft de factuurontvanger wel recht op aftrek van de vooruitgefactureerde btw (HR, nr. 13/03775, ECLI:NL:HR:2015:1004). Zie ook 20.1.5.

18.2.8.6 Voorbelasting: vereenvoudigde factuur

Voor bepaalde prestaties met een lage vergoeding (max. € 100) gelden lichtere factuurvereisten. Zie 28.2.2. De btw die op deze facturen betrekking heeft, is bij de afnemer volgens de gebruikelijke regels aftrekbaar. Op zo'n factuur hoeven bijv. de gegevens van de afnemer van de prestatie niet te worden vermeld. Om de btw te kunnen aftrekken, moet de afnemer wel aannemelijk kunnen maken dat hij de afnemer van die prestatie is en dat hij de prestatie heeft gebruikt voor zijn (met btw belaste) ondernemershandelingen.

18.2.9 Voorbelasting: aftrek van ten onrechte in rekening gebrachte btw

Algemeen

Als een factuuropsteller ten onrechte of voor een te hoog bedrag aan btw vermeldt op een factuur, kan de factuurontvanger die btw *niet* als voorbelasting aftrekken (HvJ EU, '*Genius Holding*', zaak C-342/87, ECLI:EU:C:1989:635), terwijl de factuuropsteller die btw wel aan de Belastingdienst moet voldoen. Zie 28.4. Dit betekent dat de inspecteur dus twee mogelijkheden heeft om de ten onrechte gefactureerde btw te corrigeren:

- de btw (voor zover niet voldaan aan de Belastingdienst) naheffen bij de factuuropsteller, én
- de btw naheffen bij de factuurontvanger als deze de btw heeft afgetrokken.

De staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066, onder 3.5.2) heeft aangegeven dat de inspecteur in beginsel niet beide mogelijkheden zal benutten, maar een keuze zal maken tussen naheffen bij de factuuropsteller óf de factuurontvanger. Daarbij heeft de staatssecretaris aangegeven dat als uitgangspunt geldt dat de inspecteur zich éérst wendt tot de factuuropsteller om de belasting na te heffen. Dit betekent echter niet dat de inspecteur in alle gevallen verplicht wordt in eerste instantie een naheffingsaanslag op te leggen aan de factuuropsteller. Als namelijk aannemelijk is dat naheffing bij de factuuropsteller zonder resultaat blijft, kan de inspecteur zich rechtstreeks wenden tot de factuurontvanger. Vgl. HR, nr. 12/03838, ECLI:NL:HR:2013:BZ5148. Verder schrijft de staatssecretaris van Financiën in het hiervóór vermelde besluit dat als sprake is van een zodanige verwijtbaarheid van de afnemer, dat dan steeds de (ten onrechte) in aftrek gebrachte btw bij de afnemer moet worden gecorrigeerd. In de goedkeuring worden wel uitzonderingen op dat uitgangspunt genoemd. Voor die uitzonderingen is van belang of de factuurontvanger 'zorgvuldig' dan wel 'verwijtbaar' heeft gehandeld.

Afnemer handelt als 'zorgvuldig ondernemer'

Een factuurontvanger die aangaande de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur heeft gehandeld als zorgvuldig ondernemer mag, volgens de hiervóór vermelde goedkeuring, de ten onrechte of voor het te hoge bedrag aan gefactureerde btw als voorbelasting aftrekken. Het maakt daarbij geen verschil of de factuuropsteller die belasting wel of niet heeft voldaan aan de Belastingdienst. Voor wat betreft de bij de afnemer te eisen zorgvuldigheid bij de beoordeling van de uitgereikte factuur merkt de staatssecretaris van Financiën het volgende op.

- Als het gaat om de beoordeling van de juistheid van de op een factuur vermelde btw zal de afnemer voor de niet feiten en omstandigheden meestal afgaan op wat hem daarover door de leverancier is aangegeven. Te denken valt aan de hoedanigheid van de leverancier of de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. Van de afnemer mag worden verlangd dat hij niet zonder meer vertrouwt op de verklaringen van de factuuropsteller. Dit geldt vooral in de gevallen waarin bij hem gerede twijfel had moeten bestaan over de juistheid van de door de leverancier verstrekte gegevens. Van de afnemer mag dan worden gevraagd dat hij pogingen onderneemt om verificatie van deze gegevens te verkrijgen. Zo kan bijv. de datum van een vorige transportakte meer inzicht verschaffen over het tijdstip van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. In dit verband heeft de staatssecretaris aangegeven dat de factuurontvanger de mogelijkheid heeft om de gegevens die voor de beoordeling van de factuur van belang zijn, op te vragen bij de ter zake bevoegde inspecteur. In de weging van de mate van zorgvuldigheid aan de kant van de afnemer kan volgens de staatssecretaris ook een rol spelen de bij hem (of zijn adviseur) aanwezig te achten kennis over de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen.
- Zo moet het een ondernemer bekend zijn welke goederen en diensten onder het algemene tarief vallen en welke o tarief en moet een ondernemer ook op de hoogte zijn van de tariefwijzigingen. Aan die wijzigingen wordt gewoonlijk op het tijdstip van invoering voldoende publiciteit gegeven. Eigen kennis bij de afnemer mag worden verondersteld als de toepasselijkheid van de wettelijke bepalingen in sterke mate afhankelijk is van de kenmerken van zijn onderneming. Een goede oriëntatie betreffende de fiscale positie van de eigen onderneming behoort immers tot de normale bedrijfsuitoefening.
- Zo is het volgens de staatssecretaris van Financiën een factuurontvanger aan te rekenen als hij zich bijv. niet bew het feit dat de onderneming van de factuuropsteller deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Voor wat betreft de bij de overdracht van een onderneming ten onrechte in aftrek gebrachte btw is aan de kant van de afnemer sprake van onzorgvuldigheid buiten twijfel als de regeling voor bedrijfsoverdracht (zie hfst. 27) van toepassing is. Dit geldt ook als de afnemer de toepasselijkheid van de bijzondere regeling voor een bedrijfsoverdracht niet duidelijk voor ogen stond, maar er zodanige signalen aanwezig waren dat hij ten onrechte heeft nagelaten zich hierover, bijv. bij zijn competente inspecteur, te laten informeren.

  Zo kan een transactie een zodanige omvang hebben dat een goede bedrijfsvoering noopt tot gedegen onderzoek gevolgen.

Afnemer handelt 'verwijtbaar'

Als de factuurontvanger aangaande de aan hem uitgereikte onjuiste factuur verwijtbaar heeft gehandeld, dan heft de inspecteur de btw steeds bij hem na. Wat precies onder 'verwijtbaarheid' moet worden verstaan, kan niet uit het besluit van de staatssecretaris van Financiën worden afgeleid. Van verwijtbaarheid is in elk geval sprake als de factuurontvanger 'te kwader trouw' heeft gehandeld. Volgens de goedkeuring is bijv. sprake van 'kwade trouw' als een afnemer de transactie is aangegaan om aftrek van btw te creëren in de wetenschap dat deze btw door de factuuropsteller of degene die de levering of dienst verricht niet wordt voldaan.

Rechtspraak

De Hoge Raad heeft een beroep op de hiervóór genoemde goedkeuring afgewezen waarbij fraude plaatsvond in een eerdere transactie in een bepaalde handelsketen (nr. 40.867, ECLI:NL:HR 2008:AX6202). Een afnemer van autobanden had van zijn leverancier facturen gekregen waarop ten onrechte btw was vermeld. De leverancier had deze btw op aangifte voldaan. Toch werd de afnemer het aftrekrecht

onthouden, omdat er sprake was van carrouselfraude en de afnemer hiervan wist. De schakel vóór zijn leverancier (de ploffer) had de btw niet afgedragen.
Hof Amsterdam heeft daarentegen in een bijzonder geval toch aftrek van btw toegestaan die was vermeld op valse facturen (nrs. 08/1138 en 08/1140, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ3083). In dat geval betrof het facturen voor prestaties die in werkelijkheid niet waren verricht. De btw was door de uitreikers van de facturen wel steeds op aangifte voldaan. De aftrek is door Hof Amsterdam geaccepteerd onder verwijzing naar een beslissing van het Hof van Justitie (*'Reemtsma Cigarettenfabriken'*, zaak C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167). Daarin heeft dat hof beslist dat bij het ten onrechte op een factuur vermelden van btw het herzien van die fout, inclusief de teruggaaf van de btw, een aangelegenheid is tussen degene die de factuur heeft uitgereikt en de Belastingdienst. Zie 28.4.3. Als het verlenen van teruggaaf aan de uitreiker van de factuur echter onmogelijk of buitengewoon moeilijk is, moet de ontvanger van de onjuiste factuur zich tot de Belastingdienst kunnen wenden voor teruggaaf van de ten onrechte gefactureerde btw. Omdat het herzien van de onjuiste facturering bij de uitreikers van de facturen niet mogelijk was, heeft het hof de aftrek bij de factuurontvanger in stand gelaten.

LET OP Als de aftrek bij de afnemer ongedaan is gemaakt en de leverancier de belasting heeft betaald, kan de leverancier de belasting terugvragen. Zie 28.4.3.

18.2.9.1 Voorbelasting: onzorgvuldigheid bij afnemer en ten onrechte gefactureerde belasting

Wat betreft de van de afnemer te eisen zorgvuldigheid bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur heeft de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066, onder 3.5.2). Voor de beoordeling van de juistheid van het op een factuur vermelde btw-bedrag zal de afnemer voor de niet direct vaststaande feiten en omstandigheden meestal afgaan op wat hem daarover door de leverancier wordt verteld (bijv. waar het betreft de hoedanigheid van de leverancier of de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak). Toch mag hier van de afnemer worden verlangd dat hij niet zonder meer vertrouwt op de verklaringen van de contractpartner. Dit geldt vooral in de gevallen waarin bij hem gerede twijfel had moeten bestaan over de juistheid van de door de leverancier verstrekte gegevens. Van de afnemer mag dan worden verwacht dat hij pogingen onderneemt om verificatie van deze gegevens te verkrijgen. Zo kan bijv. de datum van een vorige transportakte meer inzicht verschaffen over het tijdstip van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak. Daarom kan de inspecteur aan ondernemers, na een daartoe gedaan verzoek, de nodige inlichtingen verstrekken betreffende het ondernemerschap van derden, het aanwezig zijn van een vaste inrichting hier te lande, de datum van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak enz.; namelijk voor zover de desbetreffende gegevens van belang zijn en ook bekend zijn bij de inspecteur die is bevoegd voor de belastingheffing van die derde.
In de weging van de mate van zorgvuldigheid aan de kant van de afnemer kan ook een rol spelen de bij hem (of zijn adviseur) aanwezig te achten kennis over de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen. Zo moet het een ondernemer bekend zijn welke goederen en diensten onder het algemene tarief vallen en welke onder het verlaagde tarief en moet een ondernemer ook op de hoogte zijn van de tariefwijzigingen nu het gebruikelijk is dat daaraan op het tijdstip van invoering voldoende publiciteit wordt gegeven. Eigen kennis bij de afnemer mag te meer worden verondersteld als de toepasselijkheid van de wettelijke bepalingen in sterke mate afhankelijk is van de kenmerken van zijn onderneming. Een goede oriëntatie betreffende de fiscale positie van de eigen onderneming behoort immers tot de normale bedrijfsvoering. Zo is het een afnemer aan te rekenen als hij zich bijv. niet bewust is geweest van het feit dat de onderneming deel uitmaakte van een fiscale eenheid of optrad als (hoofd)aannemer voor de toepassing van de verleggingsregeling in de bouw- en scheepsbouwsector. Zie 23.2.
Bij de overdracht van een onderneming is geen omzetbelasting verschuldigd. Zie 27.4.1. Als daarbij toch omzetbelasting in rekening wordt gebracht en deze door de afnemer wordt afgetrokken, neemt de Belastingdienst het standpunt in dat de afnemer onzorgvuldig heeft gehandeld als er geen enkele twijfel behoefde te bestaan dat er sprake was van een niet-belaste overdracht. Ook is de afnemer dat verwijt te maken als hem weliswaar de toepasselijkheid van deze regeling niet duidelijk voor ogen hoefde te staan, maar er zodanige signalen aanwezig waren dat hij ten onrechte heeft nagelaten zich hierover (bijv. door de Belastingdienst) te laten informeren. Zo kan de transactie een zodanige omvang hebben dat een goede bedrijfsvoering noopt tot een gedegen onderzoek naar de fiscale gevolgen. Hoe de gang van zaken is als de informatie waarover de inspecteur beschikt niet juist is, maakt de staatssecretaris van Financiën niet duidelijk. Ook rijst de vraag wat er moet gebeuren als de inspecteur niet beschikt over de door een ondernemer gevraagde informatie en niet bereid is daarvoor een onderzoek in te stellen. Ondanks deze onzekerheden raden wij aan bij twijfel altijd schriftelijk informatie in te winnen bij de inspecteur. De inspecteur zal de ondernemer dan niet zo gemakkelijk onzorgvuldigheid kunnen verwijten.

18.2.10 Voorbelasting: aftrek bij doorlopende posten

Een doorlopende post is een betaling aan een derde die door de ondernemer wordt gedaan in naam en voor rekening van zijn opdrachtgever. Een doorlopende post behoort niet tot de vergoeding voor de levering of dienst verricht door de ondernemer. De betaling door de ondernemer aan een derde berust op een rechtstreekse rechtsverhouding tussen de derde en de opdrachtgever. Zie 8.1.8. Als er in de doorlopende posten btw is begrepen, komt die niet voor aftrek in aanmerking bij de ondernemer bij wie de kosten 'doorlopen' maar eventueel wel bij zijn afnemer. In de praktijk komt het echter voor dat ondernemers dergelijke doorlopende posten (incl. de in rekening gebrachte btw) behandelen als eigen ingekochte prestaties. Die kosten en de daarop betrekking hebbende btw brengt de ondernemer voor dezelfde bedragen weer aan zijn opdrachtgever in rekening. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat in die situatie de voorbelasting die in rekening wordt gebracht aan de ondernemer bij wie de kosten 'doorlopen', voor aftrek in aanmerking komt (Besluit wijzigd bij nr. 2020-22956). Daarvoor gelden de volgende voorwaarden:

- de ondernemer berekent de kosten voor hetzelfde bedrag en onder hetzelfde btw-regime door aan zijn opdrachtg
  hierover verschuldigde omzetbelasting op aangifte;
- de ondernemer vermeldt de kosten afzonderlijk op de factuur aan de opdrachtgever; en
- de ondernemer rekent het bedrag van deze kosten niet mee bij de vaststelling van zijn recht op aftrek van voorbel
  mene kosten'. Dit zijn kosten die zowel worden gebruikt voor handelingen met aftrekrecht van voorbelasting als voor handelingen zonder aftrekrecht (bijv. vrijgestelde leveringen en diensten zoals genoemd in hfst. 12).

18.3 Voorbelasting: aftrek van verschuldigde btw

18.3.1 Voorbelasting: aftrek van btw verschuldigd bij intracommunautaire verwerving

Art. 15, lid 1, onderdelen b. en c., onder 4°, Wet OB

Als een ondernemer goederen betrekt uit een andere EU-lidstaat, verricht hij een intracommunautaire verwerving. De goederen moeten dan van die andere EU-lidstaat worden vervoerd of verzonden naar Nederland. Wegens de intracommunautaire verwerving is de ondernemer, behoudens enkele uitzonderingen, omzetbelasting verschuldigd. Zie hfst. 14. Deze omzetbelasting komt bij deze ondernemer volgens de gewone regels voor aftrek in aanmerking. Zie 18.1.3.

Drie gevallen kunnen worden onderscheiden.

a. De ondernemer heeft de goederen verworven van een (buitenlandse) leverancier en deze is verplicht een factuur uit te reiken. De leverancier brengt geen btw in rekening. De ondernemer verricht een intracommunautaire verwerving en hij is Nederlandse btw verschuldigd over de aankoopprijs van de goederen. Zie 14.1.5. Deze omzetbelasting kan de ondernemer aftrekken als hij een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur heeft.

b. De ondernemer heeft de goederen in het kader van zijn eigen bedrijf vervoerd van een andere EU-lidstaat naar Nederland. In dit geval verricht hij een (fictieve) intracommunautaire levering in de andere EU-lidstaat die niet belast is en een intracommunautaire verwerving die belast is met Nederlandse omzetbelasting. Zie 14.1.1.1, Voorbeeld 2. De ondernemer is btw verschuldigd over de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen dan wel over de kostprijs ervan. Zie 14.1.5. De aftrek van deze belasting is niet gebonden aan het bezit van een factuur. De ondernemer hoeft immers geen factuur aan zichzelf uit te reiken.

c. De ondernemer heeft de goederen verkregen in een andere EU-lidstaat en beschikt daarover later voor bedrijfsdoeleinden. Zie 14.1.2. De wegens dit beschikken verschuldigde omzetbelasting kan hij weer aftrekken.

18.3.1.1 Voorbelasting: dubbele intracommunautaire verwerving

Als een in Nederland gevestigde ondernemer goederen koopt in een andere EU-lidstaat (bijv. België) en deze laat afleveren in een andere EU-lidstaat dan Nederland (bijv. Duitsland) terwijl hij aan de Belgische leverancier zijn Nederlandse btw-identificatienummer verstrekt, verricht de Nederlandse ondernemer in Duitsland én in Nederland een intracommunautaire verwerving. Zie 14.1.4.1.

Om dubbele heffing te voorkomen, kan de Nederlandse ondernemer onder bepaalde voorwaarden teruggaaf vragen van de btw die in Nederland is betaald. Zie 19.1.4. De btw waarvoor dit verzoek kan worden gedaan, kan volgens de Nederlandse wet niet in aftrek worden gebracht. De ondernemer moet een apart verzoek indienen en hij moet daarbij aantonen dat in een andere EU-lidstaat belasting is geheven over de intracommunautaire verwerving. Evenmin is ook geen aftrek mogelijk van de btw die is verschuldigd wegens intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen als daarvoor een teruggaaf kan worden gevraagd, omdat de afnemer – na de verwerving – de in de EU-lidstaat van vertrek betaalde accijns terugontvangt. Zie 19.1.5.

LET OP Bij een zgn. vereenvoudigde ABC-levering is geen sprake van een dubbele verwerving. Zie 16.1.8.4

18.3.2 Voorbelasting: aftrek van btw verschuldigd bij invoer

Art. 15, lid 1, onderdeel c., onder 1°, Wet OB; art. 10 Uitv.besch. OB

De wegens de invoer van goederen verschuldigde omzetbelasting kan door degene voor wie de goederen zijn bestemd als voorbelasting in aftrek worden gebracht. Uiteraard moet daarbij worden voldaan aan de algemene voorwaarden. Zie 18.1.3. Van invoer is alleen sprake als goederen uit een land komen dat niet tot de EU behoort. De omzetbelasting bij invoer kan op twee manieren worden geheven.

a. bij het doen van de aangifte ten invoer bij de douane (de douaneaangifte). De omzetbelasting wordt dan geheven van de aangever van de invoer. Zie 15.1.7;

b. met toepassing van de verleggingsregeling bij invoer. De omzetbelasting wordt dan geheven van degene voor wie de goederen zijn bestemd. Zie 15.2.

Ad a. Als voor de ondernemer zelf bestemde goederen zijn ingevoerd met betaling van omzetbelasting bij de douaneaangifte, moet hij het recht op aftrek van voorbelasting aantonen aan de hand van boeken en bescheiden. Daaruit moet blijken dat de belasting is verschuldigd en dat de goederen voor hem zijn bestemd. Heeft hij de aangifte ten invoer zelf gedaan, dan kan hij beschikken over de inkoopfactuur, het aangeversexemplaar van de douaneaangifte, een door de douane verstrekte uitnodiging tot betaling waarop de verschuldigde belasting is vermeld en een betalingsbewijs. Is de douaneaangifte gedaan door een ander (bijv. een douane-expediteur of een vervoerder), dan kan de ondernemer voor de aftrek van btw in elk geval beschikken over de inkoopfactuur en een factuur van de douane-expediteur of andere aangever waarop o.a. het bedrag van de bij invoer betaalde btw vermeld staat. (Een douane-expediteur kan de omzetbelasting

die hij voor een ander betaalt niet in aftrek brengen.) Verder is het raadzaam de aangever te vragen naar de door de douane verstrekte uitnodiging tot betaling met o.a. een specificatie van de verschuldigde belasting.
Als de douaneformaliteiten op elektronische wijze zijn vervuld, gelden de elektronische documenten als de vereiste bescheiden, mits de uitoefening van het recht op aftrek kan worden gecontroleerd (art. 52 Verordening nr. 282/2011/EG).
Heeft een postbedrijf de voor de ondernemer bestemde goederen ten invoer aangegeven, dan moet de ondernemer om het recht op aftrek aan te tonen een door het postbedrijf afgegeven bewijsstuk (een nota) kunnen overleggen. Op dat bewijsstuk moet de bij invoer verschuldigde btw die door het postbedrijf is voldaan afzonderlijk aan de ondernemer in rekening zijn gebracht.

Ad b. Bij toepassing van de *verleggingsregeling* bij invoer berekent de ondernemer zelf de verschuldigde omzetbelasting; hij vermeldt deze in de aangifte voor de omzetbelasting. Dit bedrag is ook de aftrekbare voorbelasting. In het geval goederen naar een consignatiehouder gaan of naar iemand die de goederen bewerkt (actieve veredeling), kan deze de invoer-btw aftrekken als of de goederen voor hem zijn bestemd.

18.3.2.1 Voorbelasting: onregelmatige onttrekking goederen aan douaneregime

Omzetbelasting wegens invoer is ook verschuldigd als goederen op onregelmatige wijze in het vrije verkeer worden gebracht. Dit is bijv. het geval als douanedocumenten niet worden gezuiverd of als er een vermis wordt geconstateerd bij goederen opgeslagen in een douane-entrepot. Zie 15.1.5.2. Ook bij dergelijke goederen kan voor de heffing van omzetbelasting de verleggingsregeling van toepassing zijn. Zie 15.2.1.1. Als de verleggingsregeling niet geldt, zal de inspecteur voor de verschuldigde omzetbelasting een uitnodiging tot betaling uitreiken.
Hoewel de goederen op onregelmatige wijze in het vrije verkeer zijn gebracht, kan de ondernemer voor de goederen die voor hem zijn (waren) bestemd toch de invoer-btw als voorbelasting in aftrek brengen. Wel zal hij moeten aantonen dat de goederen voor hem zijn (waren) bestemd (HR, nr. 26.498, ECLI:NL:HR:1990:ZC4401 en HR, nr. 38.397, ECLI:NL:HR:2003:AF7095).
Soms wordt de wegens vermis in entrepot of onttrekking aan het douaneregime verschuldigde omzetbelasting geheven van een ander dan degene voor wie de goederen waren bestemd. Dit is bijv. het geval als de beheerder van een douane-entrepot goederen van derden in opslag heeft en er een vermis wordt geconstateerd. Ook dan mag de ondernemer voor wie de goederen waren bestemd de wegens vermis verschuldigde btw in aftrek brengen.

***VOORBEELD** Tijdens het douanevervoer van goederen naar ondernemer A worden de goederen in Nederland gestolen. Het douanedocument wordt dus niet gezuiverd en er is btw verschuldigd. Ondernemer A bezit een vergunning om de verleggingsregeling bij invoer toe te passen. A moet nu de verschuldigde btw aangeven op zijn gewone aangifte omzetbelasting en kan die btw op dezelfde aangifte als voorbelasting aftrekken.*

18.3.3 Voorbelasting: aftrek van 'verlegde' btw

Art. 15, lid 1, onderdeel c., onder 2°, Wet OB

In een aantal gevallen wordt de belasting niet geheven van degene die de levering of de dienst heeft verricht, maar van de afnemer van de levering of de dienst. Men spreekt dan wel van 'verlegde btw'. Dat kan zich voordoen in de volgende situaties:

- levering van gas, warmte, koude en elektriciteit. Zie 6.3.3;
- zgn. B2B-diensten. Zie 7.4.1;
- aankoop van (beleggings)goud. Zie 14.5.7;
- via een optie belaste levering van onroerende zaak. Zie 16.3.7;
- goederenleverancier of dienstverrichter is niet in Nederland gevestigd. Zie 22.4;
- diensten in de bouw en scheepsbouw. Zie 23.2;
- levering van afvalstoffen. Zie 23.3;
- emissierechten. Zie 23.5;
- levering van mobiele telefoons, spelcomputers, tablets enz. Zie 23.6;
- zgn. executieverkoop van (onroerende) zaken. Zie 20.4.4 en 23.4.2.

Als een van deze situaties zich voordoet, moet de afnemer van de levering of de dienst de over de levering of dienst verschuldigde btw op aangifte betalen. De afnemer kan deze door hem zelf verschuldigde belasting volgens de algemene regels direct weer in aftrek brengen.

***LET OP** Voor aftrek van verlegde btw is het niet noodzakelijk dat de ondernemer beschikt over een factuur die aan alle wettelijke eisen voldoet (HvJ EU, 'Gerhard Bockemühl', zaak C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206).*

***VOORBEELD 1** Een Nederlandse fabrikant geeft aan een Duits transportbedrijf opdracht een partij goederen te vervoeren van Amsterdam naar Bonn. De prijs bedraagt € 5000. Deze vervoersdienst wordt geacht geheel in Nederland te zijn verricht. Zie 7.4.1.*

De wegens het vervoer verschuldigde omzetbelasting ad € 1050 wordt geheven van de fabrikant. Deze moet in zijn aangifte omzetbelasting vermelden:

–	*vraag 4b:*	
	Leveringen/diensten uit landen binnen de EU	*1050*
–	*vraag 5b:*	
	Voorbelasting	*1050*
per saldo te betalen		*nihil*

VOORBEELD 2 Een makelaarskantoor koopt een onroerende zaak in Nederland. De levering is op gezamenlijk verzoek van het makelaarskantoor en de verkoper belast. Zie 13.2.7. De over deze levering verschuldigde btw bedraagt € 80 000. Het makelaarskantoor gebruikt het kantoorgebouw voor 95% voor belastbare prestaties. Het makelaarskantoor moet ter zake aangeven:

–	*vraag 2a:*	
	Leveringen/diensten waarbij de heffing van de belasting naar u is verlegd	*80 000*
–	*vraag 5b:*	
	Voorbelasting (95% van € 80 000)	*76 000*
per saldo te betalen €		*4 000*

18.4 Voorbelasting: gemengd gebruik belaste en vrijgestelde handelingen, herzieningsregels

18.4.1 Voorbelasting: gemengd gebruik, toerekening van voorbelasting

Art. 15, lid 6, Wet OB, art. 11 Uitv.besch. OB

Voorbelasting is alleen aftrekbaar voor zover de aangekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Bij gebruik voor vrijgestelde of niet-economische handelingen bestaat geen recht op aftrek. Zie 18.1.4 en 18.1.5.1. Op deze regel bestaan enkele uitzonderingen. Bij sommige vrijgestelde en sommige onbelaste handelingen is de voorbelasting wel aftrekbaar. Zie 18.1.3.1 en 18.1.4.2.
Als een ondernemer zowel handelingen met aftrekrecht als handelingen zonder aftrekrecht verricht, moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel (zgn. gemengd gebruik). Gemengd gebruik kan zowel gelijktijdig als volgtijdig plaatsvinden. Zie hfst. 20 voor de gevallen waarin de roerende goederen en diensten ook voor privédoeleinden van de ondernemer zelf of zijn personeel worden gebruikt. Voor de splitsing van de voorbelasting wordt onderscheid gemaakt tussen goederen en diensten die:

a. uitsluitend voor handelingen met aftrekrecht worden gebruikt. De voorbelasting die op deze goederen en diensten drukt, komt geheel voor aftrek in aanmerking;
b. uitsluitend voor handelingen zonder aftrekrecht worden gebruikt. De voorbelasting is helemaal niet aftrekbaar;
c. zowel voor handelingen met aftrekrecht als voor handelingen zonder aftrekrecht worden gebruikt. De voorbelasting is aftrekbaar voor zover deze kan worden toegerekend aan de handelingen met aftrekrecht.

Deze toerekening moet plaatsvinden met toepassing van voorgeschreven splitsingsregels. Zie 18.4.1.1. Hoe de splitsing moet gebeuren als de kosten betrekking hebben op zowel economische als niet economische activiteiten is nog niet helemaal duidelijk. Zie 18.1.5.3. In 18.1.3.6 wordt specifieke aandacht besteed aan de splitsing van voorbelasting die betrekking heeft op onroerende zaken die zowel voor zakelijke als voor privédoeleinden worden gebruikt.

De beoordeling of ingekochte goederen en diensten direct zijn toe te rekenen aan handelingen met aftrekrecht dan wel handelingen zonder aftrekrecht of dat ze gemengd worden gebruikt, kan in de praktijk lastig zijn. Als de handelingen met aftrekrecht en de handelingen zonder aftrekrecht van een ondernemer nauw met elkaar samenhangen in die zin dat de ene soort handelingen voortvloeit uit de andere, is niet duidelijk in hoeverre er ruimte is om kosten (met de daarop drukkende btw) geheel toe te rekenen aan handelingen met aftrekrecht of aan handelingen zonder aftrekrecht. Voor een makelaar (belast) die ook deed aan hypotheekbemiddeling (vrijgesteld) oordeelde de rechter dat de enkele omstandigheid dat beide activiteiten in elkaars verlengde liggen, er nog niet toe leidt dat er voor auto-, personeels- en huisvestingskosten sprake is van gemengd gebruik (dus vallend onder c. hiervóór). Er is sprake van verschillende van elkaar te onderscheiden diensten die ook worden verricht door verschillende personen binnen de onderneming. Daarom moet per goed of dienst worden beoordeeld of er sprake is van gebruik uitsluitend voor handelingen met aftrekrecht of uitsluitend voor handelingen zonder aftrekrecht. Pas als vaststaat dat een goed of dienst wordt gebruikt voor beide soorten handelingen, dan moet de voorbelasting worden gesplitst. Ze bijv. Rb. Zeeland-West-Brabant nr. 06/0544, ECLI:NL:RBBRE:2007:AZ8077.

18.4.1.1 Voorbelasting: splitsingsregels

Artt. 11 t/m 14 Uitv.besch. OB

De splitsingsregels voor goederen en diensten die worden gebruikt zowel voor handelingen met aftrekrecht als voor handelingen zonder aftrekrecht houden het volgende in.

a. De voorbelasting op gemengd gebruikte goederen en diensten wordt gesplitst naar de verhouding van de omzet met aftrekrecht (belaste omzet) tot de totale omzet (excl. omzetbelasting). Bepalend is de omzetverhouding in het tijdvak waarin de aftrek van voorbelasting plaatsheeft. Zie 18.4.2. Als splitsing naar werkelijk gebruik voor handelingen met en zonder aftrekrecht een zuiverder resultaat geeft, moet echter worden gesplitst op basis van het werkelijke gebruik. Zie 18.4.3.

b. Vervolgens wordt de splitsing aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming herzien op basis van de omzetverhouding of de gebruiksverhouding gemeten over het hele jaar. Zie 18.4.4.8.

c. Het kan voorkomen, met name bij onroerende zaken, dat er geruime tijd ligt tussen het tijdstip van de aanschaf en het moment van de ingebruikneming. In dat geval wordt de voorbelasting eerst gesplitst op basis van de gegevens in het tijdvak van aanschaf. Vervolgens vindt er een herziening plaats in het tijdvak van ingebruikneming. Zie 18.4.4.2.

d. Bij investeringsgoederen is de aftrek dan nog niet definitief. Gedurende vier jaar (roerende zaken) of negen jaar (onroerende zaken) na het jaar van ingebruikneming moet de aftrek worden herzien. Zie 18.4.6. Een voorbeeld waarin alle regels met betrekking tot splitsing en herziening zijn verwerkt, hebben wij opgenomen in 18.4.7.

Bij toepassing van de splitsingsregels worden investeringsgoederen afzonderlijk in aanmerking genomen. Met andere woorden, voor elk investeringsgoed wordt apart bezien hoe de voorbelasting moet worden gesplitst. Daarentegen wordt de voorbelasting op de overige goederen en diensten steeds samengeteld voordat de splitsingsregels worden toegepast. Voor enkele sectoren gelden bijzondere splitsingsregels. Het gaat hier om de aftrek bij arbodiensten (zie 12.6.8), bankprestaties (zie 12.8.6.1 en 18.1.4.2), diensten van lokale en regionale omroepen (zie 18.1.5.3, Let op 1) en reisbureaus. Zie 8.4.4.

18.4.1.2 Voorbelasting: twee of meer goederen van dezelfde soort

Art. 11, lid 3, Uitv.besch. OB

Gebruikt een ondernemer die zowel handelingen met en zonder aftrekrecht verricht in zijn bedrijf verscheidene goederen van dezelfde soort, dan wordt aangenomen dat al die goederen gemengd worden gebruikt, tenzij de ondernemer kan aantonen dat daarvan geen sprake is.

18.4.2 Voorbelasting: splitsing op basis van omzetten, het zgn. pro rata

Artt. 11, lid 1, onderdeel c, en 12, lid 1, Uitv.besch. OB

Als goederen en diensten gemengd worden gebruikt, kan de voorbelasting doorgaans worden gesplitst op basis van de verhouding tussen de omzet met aftrekrecht (belaste omzet) en de totale omzet (excl. omzetbelasting); het zgn. pro rata. Een splitsing naar werkelijk gebruik komt alleen aan de orde als aannemelijk wordt gemaakt (door de ondernemer of door de inspecteur) dat die juister is. Zie 18.4.3. De splitsing op basis van het pro rata is niet toegestaan als het gaat om de aftrek van voorbelasting die een onroerende zaak betreft die zowel zakelijk als voor privédoeleinden wordt gebruikt. In die situatie moet de voorbelasting worden gesplitst op basis van het werkelijke gebruik.

De splitsing op basis van de omzetten gaat als volgt. Eerst wordt de verhouding bepaald tussen de omzet met aftrekrecht (belaste omzet) en de totale omzet. Onder 'omzet' wordt verstaan het totaal van de vergoedingen, ofwel de omzet exclusief omzetbelasting. Onderhanden werk dat nog niet is gefactureerd en waarvoor geen vooruitbetaling heeft plaatsgevonden, telt niet mee (HvJ EU, *'António Jorge'*, zaak C-536/03, ECLI:EU:C:2005:323). Er wordt uitgegaan van de omzetgegevens van het belastingtijdvak waarin de aftrek van voorbelasting plaatsheeft. Dit zal meestal ook het tijdvak van aanschaf en ingebruikneming zijn. (Zie 18.4.5 als er langere tijd ligt tussen het tijdvak van aanschaf en het tijdvak van ingebruikneming.) Vervolgens wordt de voorbelasting op de goederen en de diensten gesplitst op basis van de hiervóór bedoelde verhouding. Op de aangifte over het desbetreffende belastingtijdvak kan dan het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting in mindering worden gebracht. Aan het einde van het (boek)jaar van ingebruikneming van de goederen en diensten moet eventueel de aftrek worden herzien. Zie 18.4.4. Zie 18.4.2.1 voor de afronding van de percentages.

In het Voorbeeld hierna wordt omwille van de eenvoud uitgegaan van één goed dat gemengd wordt gebruikt. In de praktijk wordt alle voorbelasting van de gemengd gebruikte goederen en diensten in een tijdvak bij elkaar opgeteld en het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting berekend door op het totaal de volgende breuk toe te passen:

$$\frac{\text{omzet van de handelingen met aftrekrecht}}{\text{omzet van alle handelingen}}$$

***VOORBEELD 1** Een ondernemer verricht zowel (belast) taxivervoer als (vrijgesteld) ambulancevervoer. In het tweede kwartaal heeft deze ondernemer de volgende uitgaven gedaan:*

- *reparatie taxi: € 1000 + € 210 aan btw;*
- *aankoop brancard: € 1200 + € 252 aan btw;*
- *aankoop computersysteem: € 20 000 + € 4200 aan btw.*

De voorbelasting op de reparatie van de taxi is geheel aftrekbaar, want deze heeft betrekking op belaste prestaties. De voorbelasting op de brancard is niet aftrekbaar, want de brancard wordt gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties. Het computersysteem wordt voor zowel het taxi- als het ambulancebedrijf gebruikt. Voor zover het gebruik betrekking heeft op het taxibedrijf is de voorbelasting aftrekbaar. De voorbelasting moet dus worden gesplitst.

Taxiomzet in het tweede kwartaal excl. omzetbelasting is € 40 000; ambulanceomzet in het tweede kwartaal is € 20 000. De op de aangifte over het tweede kwartaal af te trekken voorbelasting ter zake van het computersysteem bedraagt: (belaste omzet) € 40 000 / (totale omzet) € 60 000 × € 4200 = € 2800.

VOORBEELD 2 Een vereniging doet aan belangenbehartiging van haar leden. Dit wordt bekostigd uit de contributies van € 100 000. Dit zijn onbelaste handelingen (geen economische activiteiten voor de btw). Verder verricht de vereniging belaste handelingen (vergoeding € 50 000) en vrijgestelde handelingen (vergoeding € 25 000).

De vereniging koopt voor € 20 000 excl. btw nieuw kantoormeubilair. Dit wordt gebruikt voor alle activiteiten. De vereniging kiest ervoor dit meubilair volledig tot haar bedrijfsvermogen te rekenen. Zie 20.2.2 voor de aftrek van de btw op het meubilair.

De vereniging betaalt € 10 000 + € 2100 btw aan accountantskosten voor het opmaken van de jaarstukken. De vraag is nu welk deel van deze € 2100 aftrekbaar is. Twee berekeningen lijken verdedigbaar:

a. € 50 000 / € 50 000 + € 25 000 + € 100 000 × € 2100 = € 600;
b. € 50 000 / € 50 000 + € 25 000 × € 2100 = € 1400.

Zie ook 19.1.5.3.

18.4.2.1 Voorbelasting: pro rata en afronding percentage

Het pro-ratapercentage komt veelal uit op een getal met één of meer cijfers achter de komma. Op grond van art. 175, lid 1, BTW-Richtlijn wordt het percentage afgerond op de 'hogere eenheid'. Zo wordt een percentage van bijv. 33,01 afgerond op 34. Hoewel dit een gering verschil lijkt, kan het om belangrijke bedragen gaan. Deze afrondingsregel geldt alleen bij de toerekening aan belaste en vrijgestelde activiteiten op basis van omzetten. Bij toerekening van de voorbelasting op basis van werkelijk gebruik aan de belaste en vrijgestelde prestaties (zie 18.4.3) is deze afrondingsregel niet voorgeschreven (HvJ EU, *'Kreissparkasse Wiedenbrück'*, zaak C-186/15, ECLI:EU:C:2016:452). Bij toerekening van de voorbelasting aan economische en niet economische handelingen (zie 18.1.5.1) geldt de afrondingsregel evenmin (HvJ EU, *'Royal Bank of Scotland'*, zaak C-488/07, ECLI:EU:C:2008:750)

18.4.2.2 Voorbelasting: pro rata en incidentele of bijkomstige handelingen

Art. 14 Uitv.besch. OB

Afstoten bedrijfsmiddelen

Als in een onderneming gebruikte goederen worden afgestoten, moet de opbrengst daarvan voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing worden gelaten. Dat geldt niet voor (investerings)goederen die een ondernemer eerst exploiteert en daarna verkoopt, waarbij die verkoop tot de gebruikelijke economische activiteiten van de onderneming behoort. Zo mag een leasemaatschappij de verkoop van auto's die eerst voor een periode in lease zijn gegeven, meetellen bij de (belaste) omzet (HvJ EU, *'Nordania Finans en BG Factoring'*, zaak C-98/07, ECLI:EU:C:2008:144). Daarentegen werd de omzet van een woningbouwvereniging die zij behaalde uit de (vrijgestelde) verkoop van (voorheen verhuurde) woningen niet meegeteld (HR, nr. 12/05835, ECLI:NL:HR:2014:1315). Deze verkoop van woningen werd aangemerkt als een opzichzelfstaande handeling en vormde geen 'noodzakelijk verlengstuk' van de bedrijfsactiviteit van de woningbouwvereniging en bleef dus buiten de berekening van het pro rata.

Zou in Voorbeeld 1 van 18.4.2 in de ambulanceomzet € 10 000 zijn begrepen wegens de verkoop van een ambulance (die verkoop is vrijgesteld van belasting omdat de ambulance uitsluitend is gebruikt voor vrijgestelde prestaties; zie 12.16), dan zou de af te trekken voorbelasting bedragen: (belaste omzet) € 40 000 / (totale omzet € 60 000 — € 10 000 =) € 50 000 × € 4200 = € 3360.

'Bijkomstige handelingen' m.b.t. onroerende zaken of financiële diensten

Volgens art. 174, lid 2, BTW Richtlijn wordt bij de berekening van het pro rata de omzet met betrekking tot de (doorgaans vrijgestelde) handelingen ter zake van onroerende zaken (zie hfst. 13) en financiële handelingen (zie 12.8) buiten beschouwing gelaten wanneer deze handelingen *bijkomstig* zijn. Zij behoren dan niet tot de noemer van de pro rata. Deze bepaling is niet overgenomen in de Nederlandse wetgeving. Als het voor de ondernemer gunstiger uitkomt, kan de ondernemer een beroep doen op deze richtlijnbepaling (Rb. Den Haag, nr. 06/8051, ECLI:NL:RBSGR:2008:BD9611). Dat zal zich voordoen als die handelingen zijn vrijgesteld (zonder recht op aftrek van voorbelasting).

Ondernemershandelingen kunnen als 'bijkomstig' worden aangemerkt als zij niet tot de gebruikelijke bedrijfshandelingen van de ondernemer behoren. Volgens het Hof van Justitie EU (*'NCC Construction Danmark'*, zaak C-174/08, ECLI:EU:C:2009:669) kan daarvan sprake zijn als die handelingen *niet* het verlengstuk van de belaste handelingen vormen of als die handelingen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor btw is verschuldigd. De omvang van de opbrengsten uit financiële handelingen is niet doorslaggevend voor de vraag of die handelingen worden aangemerkt als 'bijkomstig'. Zie ook 18.4.2.3 voor verkoop van deelnemingen.

18.4.2.3 Voorbelasting: pro rata en dividend, rente en verkoop deelneming

Dividend en rente

Bij de splitsing voor voorbelasting op basis van omzetten nemen de ontvangen dividenden en rentevergoedingen een bijzondere plaats in. Het Hof van Justitie EU heeft daarover een beslissing genomen (*'Floridienne en Berginvest'*, zaak C-142/99, ECLI:EU:C:2000:623). Het ging daarbij om een holding die zich bezighield met het beheer van haar dochtervennootschappen en daarvoor een vergoeding berekende. Hierover was btw verschuldigd. Verder ontving de holding dividend van haar dochters en rente wegens verstrekte geldleningen. Het Hof van Justitie EU besliste dat dividend naar zijn aard geen vergoeding vormt voor enige economische activiteit. Daardoor valt dividend buiten de werkingssfeer van de btw. Het is dus belaste noch vrijgestelde omzet. Het telt eenvoudigweg niet mee. Ontvangen rente telt alleen dan mee als het verstrekken van geldleningen zelf een economische activiteit is. Zie 5.2.8.

Verkoop deelneming
In bepaalde omstandigheden behoort het verkopen van een pakket aandelen, dat een deelneming vormt, tot de ondernemershandelingen. Zie 18.1.6.2. Hoewel de Hoge Raad het niet expliciet zegt, volgt naar onze mening uit het arrest nr. 42.863bis, ECLI:NL:HR:2014:728 dat de verkoopopbrengst tot het pro rata behoort. De staatssecretaris van Financiën heeft zich daarentegen in een besluit op het standpunt gesteld dat de opbrengst van de (vrijgestelde) verkoop van een deelneming niet tot het pro rata behoort (Besluit nr. CPP2004/1709). Wij menen dat een ondernemer zich nog steeds op dit besluit kan beroepen, omdat de staatssecretaris dat besluit niet heeft ingetrokken.

18.4.2.4 Voorbelasting: pro rata en omzet buiten Nederland

Bij een ondernemer die internationaal handelt en zijn voorbelasting splitst op grond van omzetten (het zgn. pro rata) kan de vraag aan de orde komen of omzet die niet in Nederland belastbaar is, tot de pro-ratabreuk behoort. De staatssecretaris van Financiën heeft zich op het standpunt gesteld dat de ondernemer moet uitgaan van zijn totale omzet, dus ongeacht of deze in Nederland of in een ander land belastbaar is (Besluit nr. 2020-167584, onder 3.3.4.2). Voor de vraag of die buitenlandse omzet moet worden toegerekend aan handelingen met aftrekrecht of aan handelingen zonder aftrekrecht, moet de ondernemer uitgaan van het btw-regime dat zou gelden als de betreffende prestaties in Nederland belastbaar zouden zijn geweest.
Het Hof van Justitie heeft beslist dat voor het pro rata *van het hoofdkantoor* niet meetelt de omzet van een in een ander land gevestigd bijkantoor (zaak *'Le Crédit Lyonnais'*, nr. C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541). De staatssecretaris van Financiën gaat ervan uit dat voor de bepaling van het pro rata van *de vaste inrichting* (in Nederland), de prestaties van buitenlandse onderdelen van de onderneming *wel* van invloed zijn op het pro rata wanneer de aangeschafte goederen en diensten door de vaste inrichting mede zijn gebezigd voor de prestaties van de buitenlandse onderdelen (Besluit nr. 2020-25513, onder 4). Deze zienswijze sluit aan bij de rechtspraak van het Hof van Justitie (zaak *'Morgan Stanley & Co'*, nr. C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58). In dit arrest overweegt het Hof van Justitie namelijk dat ook (een deel van) de omzetgegevens van het hoofdhuis relevant zijn voor het vaststellen van het pro rata van de vaste inrichting indien de kosten van de vaste inrichting geheel of gedeeltelijk gebruikt worden door het hoofdhuis.

18.4.3 Voorbelasting: splitsing naar werkelijk gebruik

Artt. 11, lid 2, en 12, lid 1, Uitv.besch. OB
Als splitsing op basis van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten voor belaste en vrijgestelde prestaties een zuiverder uitkomst geeft dan splitsing naar omzetverhouding (het zgn. pro rata), moet worden gesplitst overeenkomstig het werkelijke gebruik. Een splitsing van de voorbelasting naar werkelijk gebruik vindt overigens alleen plaats als het gebruik van alle goederen en diensten (excl. investeringsgoederen) als geheel genomen niet overeenkomt met de verhouding van de omzetten (Besluit nr. 2020-167584, onder 3.3.4.3). Het is dus – behalve bij investeringsgoederen – niet mogelijk dat de voorbelasting op het ene goed wordt gesplitst naar omzet en de voorbelasting op een ander goed naar werkelijk gebruik (HR, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9). De bewijslast voor het werkelijke gebruik rust op degene – de ondernemer of de inspecteur – die van het pro rata wil afwijken. Hij moet aannemelijk maken dat het werkelijke gebruik niet overeenkomt met het pro rata en dat daarom het werkelijke gebruik moet worden genomen voor de splitsing van de voorbelasting.
De Hoge Raad heeft beslist dat als het werkelijke gebruik niet anders dan bij benadering kan worden bepaald, het pro rata blijft gelden (nr. 41.751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823). Het bepalen van het aftrekbaar gedeelte op basis van het werkelijk gebruik is alleen mogelijk als voor het *hele* goed het werkelijk gebruik vast te stellen is. Als voor een *gedeelte* van het goed de aftrek niet vast te stellen is op grond van het werkelijke gebruik, moet de aftrek voor het *hele* goed worden bepaald op basis van de omzetverhoudingen (HR, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9 en HR, nr. 19/04081, ECLI:NL:HR:2021:845).
Bij onroerende zaken kan het werkelijk gebruik worden vastgesteld op basis van de ruimte die wordt gebruikt voor de belaste en de vrijgestelde prestaties (vierkante of kubieke meters). Soms leidt een verdeling op basis van de vierkante of kubieke meters niet tot een juiste splitsing. Dit zal zich met name voordoen als de bouwaard van de ruimten in de onroerende zaak onderling aanmerkelijke verschillen vertoont. Bij bijv. een complex waarin woningen en winkelruimten worden verhuurd, zullen de bouwkosten van de woningen per vierkante of kubieke meter meer bedragen dan die voor de kale winkelruimten. In zo'n geval is het redelijk om bij de splitsing van de omzetbelasting in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel naast de oppervlakte of de inhoud van de ruimten ook rekening te houden met de bouwaard. Hoe hiermee in de praktijk rekening kan worden gehouden, moet per geval worden beoordeeld. Wij adviseren om hierover vooraf contact op te nemen met de inspecteur. Bij herstelwerkzaamheden aan het dak van een flatgebouw bestaande uit woningen en winkels oordeelde de rechter dat de omzetbelasting moest worden gesplitst naar de verhouding tussen het aantal vrijgesteld en het aantal belast verhuurde vierkante meters (HR, nr. 28.910, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263). Tussen de vergoeding voor de herstelwerkzaamheden en de huuropbrengsten bestond in dat geval geen enkel verband.
Met betrekking tot een complex woningen en kantoren heeft de Hoge Raad beslist dat de splitsing van de voorbelasting moet gebeuren op basis van de verhuurde vierkante en/of kubieke meters. De Hoge Raad verwierp het pleidooi van de verhuurder om de voorbelasting te splitsen op basis van het rendement (de huuropbrengst) (nr. 32.778, ECLI:NL:HR:1997:BI6455).

Als een goed naar zijn bestemming gedurende enige tijd niet wordt gebruikt (bijv. in verband met het seizoen), moet die periode geheel buiten beschouwing blijven en kan dus noch aan het belaste noch aan het vrijgestelde gebruik worden toegerekend. Zo heeft de rechter ten aanzien van een theaterzaal die belast en vrijgesteld werd gebruikt, beslist dat alleen het feitelijke gebruik telt (HR, nr. 41.984, ECLI:NL:HR:2006:AY8166). Dat de zaal niet 24 uur per dag wordt gebruikt, is inherent aan de wijze van exploitatie. De niet-gebruikte uren tellen niet mee. Zie 18.4.5 voor leegstand van onroerende zaken. Zie 18.4.2.1 voor de afronding van het percentage aftrekbare voorbelasting.

18.4.4 Voorbelasting: (herziening van) aftrek in het jaar van ingebruikneming

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12 Uitv.besch. OB

De aftrekbaarheid van de voorbelasting wordt bepaald door het doel waarvoor de aangeschafte goederen en diensten worden gebruikt. Bij gebruik voor belaste prestaties bestaat recht op aftrek van voorbelasting, maar bij gebruik voor vrijgestelde prestaties of andere niet-belaste handelingen kan de voorbelasting niet worden afgetrokken. Zie 10.1.3. Voor de aftrek van voorbelasting die drukt op de inkoop van goederen en diensten is de periode vanaf het moment van aanschaf tot het einde van het boekjaar waarin het goed of de dienst voor het eerst wordt gebruikt, van belang. Het gebruik van het goed of de dienst in dat eerste boekjaar is beslissend voor welk deel van de voorbelasting aftrekbaar is. Voor investeringsgoederen kan een wijziging van het gebruik in latere boekjaren (vier voor roerende zaken of negen voor onroerende zaken) leiden tot een jaarlijkse correctie op een gedeelte van de voorbelasting die drukte op het aangeschafte goed. Zie 18.4.6.

***LET OP** Bij de herziening in het jaar van ingebruikneming geldt de 10%-grens niet (HR, nr. 10/02532, ECLI:NL:HR:2011:BU8847). Die grens geldt alleen bij een mogelijke herziening in de jaren die volgen op het jaar van ingebruikneming. Zie 18.4.6.*

18.4.4.1 Voorbelasting: het (beoogde) gebruik van het goed of de dienst staat nog niet vast

Art. 15, lid 4, Wet OB

Worden de aangeschafte goederen en diensten niet direct gebruikt, dan moet voor de aftrek van de voorbelasting worden uitgegaan van het vermoedelijk toekomstig gebruik (de bestemming). Bij vermoedelijk belast gebruik is de voorbelasting aftrekbaar. Wel moet de ondernemer aannemelijk kunnen maken dat de bestemming inderdaad gebruik voor belaste handelingen is. Bij een andere bestemming is niets aftrekbaar.

Verwacht de ondernemer de goederen of diensten in de toekomst zowel voor belaste als voor vrijgestelde prestaties of andere niet-belaste handelingen te gaan gebruiken – zgn. gemengd gebruik – dan moet hij schatten in welke mate er sprake zal zijn van gebruik voor belaste prestaties. Op basis van het vermoedelijk toekomstig gebruik moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet aftrekbaar gedeelte. Als het vermoedelijk toekomstig gebruik deels voor handelingen met aftrekrecht is en deels voor handelingen zonder aftrekrecht, moet de voorbelasting worden gesplitst op basis van de geschatte toekomstige omzetverhouding dan wel het toekomstig werkelijk gebruik als dit aantoonbaar anders is (Hof Arnhem, nr. 02/4143, ECLI:NL:GHARN:2004:AO8186). Het aftrekbare gedeelte wordt als aftrekpost in de aangifte opgevoerd. Als op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen en diensten feitelijk gaat gebruiken, blijkt dat het feitelijk gebruik afwijkt van de oorspronkelijke bestemming, wordt de afgetrokken belasting herzien. Zie ook 18.4.4.2

18.4.4.2 Voorbelasting: ingebruikneming (geruime) tijd na aanschaf

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12, lid 2, Uitv.besch. OB

Meestal worden goederen en diensten vrijwel meteen na de aanschaf in gebruik genomen. Bij investeringsgoederen en vooral bij onroerende zaken kan het echter voorkomen dat de ingebruikneming plaatsvindt in een later belastingtijdvak dan dat waarin de aanschaf heeft plaatsgevonden. De aftrek van voorbelasting in het tijdvak van aanschaf van het goed of de dienst moet worden herzien in het belastingtijdvak van ingebruikneming op basis van de dan geldende omzet- of gebruiksgegevens. Ten slotte vindt aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming nog een herziening plaats aan de hand van de voor het hele boekjaar geldende gegevens. Zie 18.4.4.3. Het te betalen bedrag moet worden verwerkt bij vraag 5b van de aangifte. Werd eerst te weinig afgetrokken, dan kan het verschil worden teruggevraagd. Formeel moet hiervoor een afzonderlijk verzoek worden gedaan bij de aangifte over het betreffende tijdvak. De aangifte heeft hier geen aparte vraag voor. Naar onze mening kan de ondernemer daarom het terug te vragen bedrag opnemen bij vraag 5b van de aangifte. Zie 3.6.4.

***VOORBEELD 1** A koopt in maart 2020 een bedrijfspand en krijgt € 60 000 aan btw in rekening gebracht. Het pand is bestemd om belast te worden verhuurd. In maart 2020 bestaat recht op aftrek van alle inkoop-btw (€ 60 000). Nadat het pand ruim een jaar heeft leeggestaan, wordt het in juni 2021 voor $^{1}/_{3}$ deel vrijgesteld verhuurd en voor $^{2}/_{3}$ deel belast verhuurd. Op dat moment blijkt dat er indertijd te veel voorbelasting is afgetrokken. De te veel afgetrokken voorbelasting ad € 20 000 ($^{1}/_{3}$ × € 60 000) is A verschuldigd in juni 2021 en moet hij in de aangifte over die maand aangeven bij vraag 5b.*

Aan het einde van 2021 vindt vervolgens een herziening van de voorbelasting plaats op basis van het gebruik gedurende de periode juni t/m december 2021. Deze herziening heeft alleen effect als het gebruik sinds juni 2021 is gewijzigd.

***VOORBEELD 2** Een verzekeringsmaatschappij koopt drukwerk met haar bedrijfsnaam. Dit drukwerk is bestemd om voor vrijgestelde prestaties te worden gebruikt en de voorbelasting is dus niet aftrekbaar. Na enige tijd wordt de bedrijfsnaam veranderd. [illegible]kwerk is onbruikbaar geworden en wordt verkocht aan een handelaar in oud papier. Deze verkoop*

is belast met btw. De verzekeringsmaatschappij kan de voorbelasting op de aankoop van het drukwerk nu alsnog in aftrek brengen (Hof Amsterdam, nr. 01/2189, ECLI:NL:GHAMS:2002:AV5371).

18.4.4.3 Voorbelasting: moment van ingebruikneming van goederen of diensten

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12, lid 2, Uitv.besch. OB

Aangeschafte goederen worden fiscaal gezien pas in gebruik genomen als de ondernemer ze feitelijk gaat gebruiken in overeenstemming met de beoogde bestemming van het goed. Van ingebruikneming is bijv. geen sprake bij het (testen voor het) gebruiksklaar maken. Het (laten) verrichten van werkzaamheden aan een bedrijfsmiddel met het oog op de bestemming daarvan houdt volgens de Hoge Raad niet in dat het goed wordt gebruikt (nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109). In de door de Hoge Raad besliste situatie was sprake van met btw aangekochte bouwgrond waaraan voorbereidende bouwwerkzaamheden werden uitgevoerd, zoals het storten van schoon zand en het uitgraven van grond voor het aanbrengen van drainage. Dan is er enkel nog maar sprake van het gereedmaken van het bedrijfsmiddel voor het beoogde gebruik.
Op prejudiciële vragen van de Hoge Raad heeft het Hof van Justitie EU geantwoord dat de Nederlandse herzieningsregels die gelden op het moment van ingebruikname niet in strijd zijn met EU-recht (*'Stichting Schoonzicht'*, zaak C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731).

18.4.4.4 Voorbelasting: ingebruikneming buiten de wil van de ondernemer

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12, lid 2, Uitv.besch. OB

Als een voorgenomen belast gebruik door omstandigheden buiten de wil van de ondernemer niet kan doorgaan en er uiteindelijk sprake is van vrijgesteld gebruik, moet de afgetrokken btw worden terugbetaald. Dit heeft de Hoge Raad beslist in twee situaties. In het eerste geval ging het om een ondernemer die een bouwterrein met btw had aangekocht met het oog op het realiseren van een kuuroord. Na de aankoop werd de bouwvergunning ingetrokken en daarom verkocht die ondernemer de grond weer. Die levering vond vrijgesteld plaats. De Hoge Raad besliste dat het gebruik van de grond voor een vrijgestelde levering tot herziening (in één keer) leidt (nr. 07/10582, ECLI:NL:HR:2009:BH9183). Uit deze beslissing blijkt dat het voor een herziening niet van belang is dat zich omstandigheden voordoen buiten de wil van de betrokken ondernemer, zoals de intrekking van een bouwvergunning. Het tweede geval betrof een ondernemer die grond had gekocht (gedeeltelijk met btw) om er een glastuinbouwbedrijf op te vestigen. Met het oog hierop liet hij bewerkingen aan de grond uitvoeren. De btw hierop (en de btw op de grond) trok hij af. De bouwvergunning werd echter ingetrokken en de vestiging van het glastuinbouwbedrijf kon niet doorgaan. De ondernemer verkocht om die reden de grond, vrijgesteld van btw. De afgetrokken btw op de grond en de bewerkingen aan de grond moest volledig worden herzien. De grond en de bewerkingen daaraan zijn volgens de Hoge Raad door de ondernemer pas in gebruik genomen bij de (vrijgestelde) levering van de grond en niet bij het (eerder) laten uitvoeren van die bewerkingen (nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109).

18.4.4.5 Voorbelasting: mogelijkheid om met herziening eerdere fout te herstellen

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12, lid 2, Uitv.besch. OB

De Hoge Raad (nr. 19/01427, ECLI:NL:HR:2021:155) oordeelt dat het onduidelijk is of het mogelijk is om via de herzieningsregeling alsnog voorbelasting af te trekken omdat in het jaar van ingebruikname ten onrechte geen aftrek heeft plaatsgevonden. In deze zaak brengt de ondernemer bij de aankoop van tien percelen grond in 2006 de aan hem in rekening gebrachte btw niet in aftrek ondanks zijn voornemen de percelen belast te gebruiken. Het beoogde belaste gebruik, de verkoop van stacaravans met een perceel grond, komt uiteindelijk niet van de grond. In 2013 verkoopt de ondernemer twee van de tien percelen belast terug aan de verkoper. De ondernemer voldoet de verschuldigde btw niet op aangifte met het argument dat hij zijn in 2006 niet-geclaimde recht op aftrek van voorbelasting voor de twee teruggeleverde percelen alsnog in 2013 kan effectueren via de herzieningsregeling. De Hoge Raad stelt prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. De Hoge Raad vraagt of het mogelijk is om btw die abusievelijk niet tijdig in aftrek is gebracht, alsnog in aftrek kan worden gebracht bij de eerste ingebruikneming. Verder wil de Hoge Raad weten of daarbij van belang is dat geen fraude of misbruik van recht in het spel is en geen nadelige gevolgen voor de schatkist zijn vastgesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het Hof van Justitie nog geen beslissing genomen.

18.4.4.6 Voorbelasting: ingebruikneming verbouwing onroerende zaak

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12, lid 2, Uitv.besch. OB

Als een ondernemer een onroerende zaak laat verbouwen, zonder dat het leidt tot een geheel nieuwe onroerende zaak, is het de vraag wanneer de ondernemer die verbouwingsdienst gaat gebruiken. De Hoge Raad oordeelde dat bij een verbouwing en uitbreiding van een onroerende zaak, gevolgd door een vrijgestelde levering van die onroerende zaak, de verbouwingsdienst pas werd gebruikt bij de vrijgestelde levering. Als gevolg hiervan kon de voorbelasting op de kosten van verbouwing en uitbreiding niet in aftrek worden gebracht (HR, nr. 35.405, ECLI:NL:HR:2000:AA6017). Evenmin is, volgens Hof Arnhem, aftrek mogelijk als in verband met een verbouwing een vrijgestelde bedrijfsuitoefening tijdelijk stilligt (nr. 97/22111, ECLI:NL:GHARN:2000:AA6652).
Verhelderend is nog het volgende praktijkgeval. Een bv verhuurde een kantoorvilla met optie voor belaste verhuur. Nadat deze huur was beëindigd, liet de bv de kantoorvilla renoveren en verbouwen. De btw hierop bracht zij (terecht) volledig in aftrek als voorbelasting, omdat zij het pand na de verbouwing weer belast wilde verhuren. De nieuwe huurder die werd gevonden nadat de verbouwing gereed was, voldeed niet aan de voorwaarde van de 90%-aftrek. Daardoor moest de bv de kantoorvilla met vrijstelling van btw verhuren. Het gevolg

was dat de bv de afgetrokken voorbelasting moest terugbetalen bij de aangifte over de maand waarin de vrijgestelde verhuur inging (Hof Den Bosch, nr. 97/20854, ECLI:NL:GHSHE:2001:AD3453)

18.4.4.7 Voorbelasting: wetswijziging na aanschaf maar vóór ingebruikneming

Art. 15, lid 4, Wet OB

Een bijzondere situatie doet zich voor als een ondernemer goederen aanschaft voor belaste prestaties, maar op het moment dat hij de goederen daadwerkelijk in gebruik neemt de prestaties vanwege een wetswijziging onder een vrijstelling vallen. Moet de ondernemer ook in dit geval de afgetrokken voorbelasting direct volledig terugbetalen? De rechtspraak is naar onze mening op dit punt niet helemaal duidelijk. Aan de ene kant heeft het Hof van Justitie uitgesproken dat een wetswijziging tussen aanschaf en ingebruikneming niet met terugwerkende kracht aan een ondernemer het aftrekrecht kan ontnemen dat hij bij de aanschaf had, omdat hij van plan was belaste activiteiten te gaan verrichten ('*Schloßstraße*', zaak C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303). Aan de andere kant is beslist dat een wetswijziging wel leidt tot herziening van de aftrek van voorbelasting voor de toekomst (HR, nr. 38.277, ECLI:NL:HR:2005:AT5002). Formeel is er bij de herziening op het moment van ingebruikneming geen sprake van terugwerkende kracht, want de vroeger afgetrokken belasting wordt pas in het tijdvak van ingebruikneming verschuldigd. Er kan ook worden verdedigd dat in deze bijzondere situatie de aftrek van voorbelasting alleen kan worden herzien via de herzieningsregels die gelden na de ingebruikneming. Dit zou voor een onroerende zaak inhouden dat na de ingebruikneming voor vrijgestelde prestaties telkens na afloop van een jaar $^{1}/_{10}$ deel van de voorbelasting moet worden terugbetaald in plaats van de hele voorbelasting in één keer bij de ingebruikneming. Vgl. HR, nr. 35.977, ECLI:NL:HR:2001:AV4620

18.4.4.8 Voorbelasting: herziening van aftrek aan einde boekjaar

Art. 15, lid 6, Wet OB; art. 12, lid 3, Uitv.besch. OB

De voorbelasting die bij gemengd gebruik voor aftrek in aanmerking komt, wordt in eerste instantie berekend op basis van de omzet- of gebruiksgegevens van het belastingtijdvak van ingebruikneming. Het is echter heel goed mogelijk dat op basis van de gegevens van het hele boekjaar de aftrekbare voorbelasting hoger of lager is dan het al afgetrokken bedrag. Daarom moet bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het boekjaar van ingebruikneming de aftrek worden herzien. Te veel afgetrokken voorbelasting verrekent de ondernemer met de aftrekbare voorbelasting die wordt vermeld bij vraag 5b van de aangifte. Te weinig afgetrokken voorbelasting kan de ondernemer alsnog in aftrek brengen bij vraag 5b. Bij deze herziening geldt *niet* de drempel van 10%, zoals die wel geldt bij herziening van voorbelasting op investeringsgoederen in de latere boekjaren (HR, nr. 10/02532, ECLI:NL:HR:2011:BU8847). Zie 18.4.6.5. Het boekjaar is bij de meeste ondernemers gelijk aan een kalenderjaar, maar dat is niet altijd het geval. Voor de berekening van de herziening van de voorbelasting moet de ondernemer uitgaan van het boekjaar zoals hij dat in zijn administratie hanteert. Dat geldt volgens de Hoge Raad ook als het boekjaar incidenteel op een kortere of een langere periode dan twaalf maanden is gesteld (nr. 08/00829, ECLI:NL:HR:2010:BG4124). Wij menen dat de ondernemer bij het bepalen van het boekjaar wel een vaste gedragslijn moet volgen. Als de ingebruikneming plaatsvindt in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar, wordt de aftrekbare voorbelasting uiteraard direct berekend op basis van de gegevens van het hele boekjaar. Herziening is dan niet meer nodig. Dit geldt eveneens voor ondernemers die kunnen volstaan met een jaarlijkse aangifte. Meestal zal het tijdvak waarin de goederen en diensten worden aangeschaft gelijk zijn aan het tijdvak van ingebruikneming. Zie 18.4.4.2 voor het geval dat daar geruime tijd tussen ligt. Een bijzondere situatie doet zich voor als een ondernemer een investeringsgoed (mede) heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties en hij dit goed in hetzelfde jaar weer verkoopt met btw. De vraag is dan in hoeverre de ondernemer alsnog de voorbelasting kan aftrekken. Zie 18.4.6.7.

***VOORBEELD** Een ondernemer schaft in december 2020 een auto aan. De aan hem gefactureerde btw bedraagt € 4000. Het verwachte toekomstige gebruik is: 50% belast en 50% vrijgesteld. De helft van de voorbelasting (€ 2000) is aftrekbaar in de aangifte over december 2020.*

In februari 2021 neemt de ondernemer de auto in gebruik. De omzetverhouding van de belaste en de vrijgestelde prestaties is op dat moment 30:70. In de aangifte van december 2020 is, achteraf gezien, dus 20% van de voorbelasting te veel afgetrokken. Deze voorbelasting (20% van € 4000 = € 800) moet worden terugbetaald in de aangifte over februari 2021.

Aan het einde van 2021 blijkt de verhouding van de belaste tot de vrijgestelde prestaties 20:80 te zijn geweest. Daarom moet alsnog (30% — 20% =) 10% van de voorbelasting (d.w.z. € 400) worden terugbetaald. Per saldo heeft de ondernemer van de gefactureerde btw (€ 4000 — € 2000 — € 800 — € 400 =) € 800 terugontvangen.

***LET OP** Hiervóór is ervan uitgegaan dat de herziening moet plaatsvinden op basis van de gegevens van het hele boekjaar. Dit volgt uit de tekst van de wet. Het lijkt ons echter niet onredelijk bij de herziening van investeringsgoederen die afzonderlijk worden bezien, uit te gaan van de gegevens over de periode gelegen tussen ingebruikneming en het einde van het boekjaar. Er moet wel een vaste gedragslijn worden gevolgd.*

18.4.4.9 Voorbelasting: ingebruikneming roerend investeringsgoed voor zakelijke en privédoeleinden

Een ondernemer die een roerend investeringsgoed aanschaft en dat gaat gebruiken voor zowel zakelijke als privédoeleinden, heeft recht op aftrek van voorbelasting die de aanschaf van het investeringsgoed betreft mits hij dat goed helemaal of deels tot zijn onderneming rekent. Zie 20.2. Die keuze om het goed al dan niet tot zijn onderneming te rekenen, moet de ondernemer maken uiterlijk in het tijdvak [illegible] eemt (HR, nr. 10/00275, ECLI:NL:HR:2011:BQ1213).

***VOORBEELD** Een ondernemer geeft in 2020 opdracht om een zeiljacht te laten bouwen. Hij gaat het zeiljacht bedrijfsmatig verhuren, maar hij zal het ook zelf gaan gebruiken voor zeiltochten samen met zijn gezin. Gedurende 2020 en het eerste kwartaal van 2021 ontvangt hij verschillende termijnfacturen voor een totaalbedrag van € 20 000 aan btw. Deze voorbelasting heeft hij niet op zijn aangiften afgetrokken. In april 2021 wordt het jacht aan hem afgeleverd en hij neemt het direct in gebruik. Hij besluit dan het jacht voor 100% tot zijn onderneming te rekenen. In het tijdvak april 2021 heeft hij recht op een aftrek van € 20 000, omdat hij in de eerdere aangiften helemaal geen voorbelasting had afgetrokken. Hij is dan jaarlijks wegens privégebruik van het zeiljacht wel belasting verschuldigd. Zie 20.4.1.1.*

18.4.5 Voorbelasting: (herziening van) aftrek bij leegstand van een onroerende zaak

Art. 15, leden 4 en 6, Wet OB

Uit de rechtspraak van de Hoge Raad over de aftrekbaarheid van voorbelasting bij leegstand van onroerende zaken volgt dat de aard van de kosten van belang zijn. Voor kosten die worden gemaakt om een onroerende zaak in goede staat te houden (zie18.4.5.1), geldt een ander regime dan voor kosten die zien op de aanschaf van een onroerende zaak. Zie 18.4.5.2, 18.4.5.3 en 18.4.5.4.

18.4.5.1 Voorbelasting: aftrek btw op 'instandhoudingskosten' en leegstand onroerende zaak

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12 Uitv.besch. OB

Ook tijdens perioden van leegstand van onroerende zaken moet de eigenaar kosten maken om de onroerende zaken in goede staat te houden, zoals kosten van verwarming en onderhoud. De omzetbelasting over deze kosten is aftrekbaar, mits de eigenaar op het tijdstip waarop de onderhoudsdiensten worden verricht, het voornemen heeft de onroerende zaken te gaan gebruiken voor belaste handelingen, bijv. belaste verhuur (HR, nr. 29.414, ECLI:NL:HR:1994:ZC5733 en HR, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109). Van het voornemen tot belaste verhuur is volgens de Hoge Raad (HR, nr. 18/02810, ECLI:NL:HR:2020:1045) sprake als in redelijkheid niet kan worden uitgesloten dat, als een huurder is gevonden, gekozen zal worden voor belaste verhuur. In de praktijk zal hier doorgaans aan worden voldaan, tenzij de onroerende zaak zich bijvoorbeeld uitsluitend of nagenoeg uitsluitend leent voor niet-aftrekgerechtigde prestaties.
De hoogte van het aftrekbare deel wordt berekend volgens het pro rata of het werkelijke gebruik zoals dat geldt voor die onroerende zaak. Als blijkt dat na de periode van leegstand de onroerende zaak toch vrijgesteld wordt verhuurd, hoeft de btw op instandhoudingskosten niet te worden gecorrigeerd. Deze uitgaven vormen immers geen kosten van aanschaf van een investeringsgoed.

18.4.5.2 Voorbelasting: aftrek btw op aanschafkosten en leegstand vóór ingebruikneming

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12, lid 2, Uitv.besch. OB

Als een onroerende zaak tijdens en direct na de aanschaf door de ondernemer leegstaat, heeft de ondernemer het voor de herzieningsbepalingen nog niet in gebruik genomen. De ondernemer trekt de aanschaf-btw af in overeenstemming met het geschatte gebruik. Zolang het geschatte gebruik geen vrijgesteld gebruik is, bestaat op dat moment recht op aftrek (HR, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376). Pas bij de ingebruikneming moet de ondernemer de aftrek van voorbelasting herzien als het werkelijke gebruik afwijkt van het verwachte gebruik. Zie 18.4.4.1.

18.4.5.3 Voorbelasting: aftrek btw op aanschafkosten en leegstand ná ingebruikneming

Art. 15, lid 4, Wet OB; art. 12 Uitv.besch. OB

Als een gebouw na een periode van gebruik (bijv. verhuur) enige tijd leegstaat, was de vraag welke invloed die leegstand heeft op de herziening van de voorbelasting gedurende de herzieningstermijn. Uit de rechtspraak (HR, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376) volgt volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020 167584, onder 4.2.6.2) dat de (herziening van de) aftrek bij leegstand na de eerste ingebruikneming afhangt van het voornemen dat de ondernemer met het leegstaande (deel van het) vastgoed heeft. Het voornemen tot aanwending voor belaste handelingen moet met objectieve gegevens aannemelijk worden gemaakt. Van belang daarbij kan o.a. zijn de opdracht aan de makelaar, de aard van de onroerende zaak en de locatie van de onroerende zaak. Herziening van belasting over de periode van leegstand waarin een aantoonbaar voornemen tot belast gebruik bestond, blijft achterwege indien na de leegstand onvoorzien toch gebruik voor vrijgestelde prestaties plaatsvindt. De (herziening van de) aftrek bij leegstand wordt volgens de staatssecretaris berekend op basis van het (beoogde) werkelijk gebruik (zie 18.4.3) van de onroerende zaak, ondanks dat door de leegstand geen gebruik plaatsvindt. Het beoogde werkelijk gebruik kan bijvoorbeeld worden vastgesteld op basis van de ruimten die gebruikt zullen worden voor de belaste en de vrijgestelde prestaties (bijvoorbeeld m^2 of m^3). Bij volgtijdelijke leegstand moet het beoogde werkelijk gebruik tijdsgelang worden berekend.

***VOORBEELD** Een ondernemer koopt op 1 juli 2017 een gebouw voor € 500 000 (plus € 105 000 btw) en verhuurt het direct met vrijstelling van btw. De ondernemer heeft dan in 2017 geen recht op aftrek van de aanschaf-btw, omdat hij het gebouw in gebruik neemt voor vrijgestelde prestaties. Per 1 januari 2021 komt het gebouw leeg te staan. De ondernemer zoekt een nieuwe huurder wat vooralsnog niet lukt. Zolang de ondernemer niet beoogt het gebouw met vrijstelling van btw te verhuren, heeft de ondernemer gedurende de periode van leegstand recht op teruggaaf wegens herziening van btw (per heel boekjaar: $^1/_{10}$ van € 105 000 = € 10 500).*

Als de ondernemer het gebouw per 1 januari 2022 opnieuw verhuurt en dat gebeurt (ondanks zijn voornemen) toch weer met vrijstelling van btw, blijft de teruggaaf over 2021 in stand. Vanaf 1 januari 2022 bestaat er, vanwege het vrijgestelde gebruik van het gebouw, geen recht meer op (jaarlijkse) teruggaaf wegens herziening van de voorbelasting.

18.4.5.4 Voorbelasting: aftrek btw op aanschafkosten en gedeeltelijke leegstand bij ingebruikneming

Art. 15, leden 4 en 6, Wet OB; art. 13 Uitv.besch. OB

Een onroerende zaak kan na de aankoop gedeeltelijk in gebruik worden genomen en gedeeltelijk nog een tijd leeg blijven. De vraag komt dan op hoe het staat met de aftrek van voorbelasting die aan het leegstaande gedeelte is toe te rekenen. De Hoge Raad heeft zich hierover in twee arresten uitgesproken in de volgende zaak (nr. 43.011, ECLI:NL:HR:2008:BB5776 en nr. 09/02214, ECLI:NL:HR:2011:BP6593). Een ondernemer heeft een kantoorpand van vier verdiepingen laten bouwen. Direct na de oplevering worden drie verdiepingen verhuurd met vrijstelling van btw. De vierde verdieping blijft in dat eerste jaar leegstaan, maar wordt in het volgende jaar voor een gedeelte verhuurd; ook met vrijstelling van btw. De ingebruikneming door het ingaan van de (vrijgestelde) verhuur van drie verdiepingen leidde toen nog tot een integratielevering (zie 6.2.11) voor de hele onroerende zaak. Deze integratieheffing is weer aftrekbaar voor zover de onroerende zaak voor belaste prestaties wordt gebruikt. De Hoge Raad oordeelde dat het deel van de integratieheffing dat is toe te rekenen aan de vierde verdieping in het eerste jaar aftrekbaar was, omdat op dat moment nog niets vaststond over de toekomstige verhuur van de vierde etage (leegstand). Die latere verhuur kan immers zowel belast zijn als vrijgesteld en dan gaat het aftrekrecht voor. Verder oordeelde de Hoge Raad dat in het volgende jaar, bij de ingebruikneming van een gedeelte van de vierde etage voor vrijgestelde verhuur, de eerdere aftrek van de integratieheffing moet worden gecorrigeerd (in gelijke zin nr. 10/05228, ECLI:NL:HR:2011:BT8766). Die correctie moet plaatsvinden volgens herzieningsregels zoals die gelden voor investeringsgoederen in de negen jaar na het jaar van ingebruikneming. Vgl. 18.4.6. Het investeringsgoed (de hele onroerende zaak) was immers een jaar eerder in gebruik genomen.

LET OP Ondanks het feit dat de integratielevering inmiddels is afgeschaft, blijven de arresten naar onze mening nog steeds van waarde. De arresten gaan immers over de toepassing van aftrek van voorbelasting en de herziening daarvan.

18.4.6 Voorbelasting: herziening van de aftrek in volgende jaren bij investeringsgoederen

Artt. 13 en 13a Uitv.besch. OB

Bij goederen die fiscaal doorgaans in één keer worden afgeschreven en bij diensten is de aftrek van voorbelasting definitief zodra de herziening van de aftrek aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming heeft plaatsgehad. Zie 18.4.4.

De herzieningsregeling is niet van toepassing op aftrek van voorbelasting die op grond van het BUA is uitgesloten (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 16/6908, ECLI:NL:REZWE:2017:4021). Zie 20.5.1.

Voor *investeringsgoederen* is de aftrek van voorbelasting na deze herziening echter *nog niet definitief*. Bij deze goederen wordt de aftrek in volgende boekjaren zo nodig steeds opnieuw *herzien*, mits het verschil in het betreffende jaar meer dan 10% bedraagt. Die herziening vindt per jaar plaats op basis van de voor dat boekjaar geldende omzet- of gebruiksgegevens. Voor roerende investeringsgoederen moet de aftrek jaarlijks worden herzien gedurende vier jaar volgend op het jaar van ingebruikneming van de goederen. Voor onroerende zaken is de herzieningstermijn negen jaar volgend op het jaar van ingebruikneming.

Investeringsgoederen zijn in dit verband:

- roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft of waarop hij zou als hij aan een dergelijke belasting zou zijn onderworpen;
- onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen.

LET OP Het ministerie van Financiën heeft een internetconsultatie geopend over het voornemen de herzieningsregels voor investeringsgoederen ook te laten gelden voor zgn. kostbare diensten (zie www.internetconsultatie.nl/kostbarediensten). Onder kostbare diensten worden in dit verband diensten verstaan die aan een ondernemer worden verricht en door die ondernemer over langere tijd binnen zijn onderneming worden gebruikt. Deze diensten worden doorgaans op de balans geactiveerd en over meerdere jaren afgeschreven. Daardoor vertonen deze diensten dezelfde kenmerken als investeringsgoederen (zie 18.4.6.1) binnen de onderneming. Het voornemen bestond om per 1 januari 2018 herziening op kostbare diensten in te voeren. Vooralsnog zijn de herzieningsregels echter niet gewijzigd. Over de termijn waarop herziening op kostbare diensten eventueel alsnog wordt ingevoerd, was bij de publicatie van deze Almanak nog geen nadere informatie beschikbaar.

18.4.6.1 Voorbelasting: het begrip 'investeringsgoederen'

Diensten die een ondernemer inkoopt, kunnen niet worden gerekend tot het begrip 'investeringsgoederen', herziening van op die diensten betrekking hebbende voorbelasting is daarom niet mogelijk. Dit geldt ook voor de kostbare verbouwing van een pand die voor de inkomsten of vennootschapsbelasting moet worden geactiveerd (HR, nr. 38.573, ECLI:NL:HR:2003:BI8375 en HR, nr. 11/02894, ECLI:NL:HR:2012:BX1391). Het is naar onze mening op dit moment niet duidelijk of deze opvatting moet worden bijgesteld. Het Hof van Justitie en Nederlandse gerechtshoven (zie 20.1.3) hebben namelijk inmiddels uitspraken gedaan waarbij aanpassingen/verbouwingen aan of van onroerende zaken *wel* als zelfstandig goed worden aangemerkt (en dus niet als 'dienst'). In die zaken ging het echter over de regeling voor privégebruik van goederen en niet om de herzieningsregels. Gelet op onduidelijkheid over de precieze reikwijdte van die uitspraken voor de herzieningsregels, raden wij ondernemers daarom aan om in een voorkomend geval contact op te nemen met de Belastingdienst.

Bij een aanbouw aan een bestaand pand wordt de aanbouw niet gauw als een afzonderlijk investeringsgoed gezien. Vgl. 13.2.6. Zo oordeelde de rechter over het aanbrengen van een noodtrappenhuis aan een bestaand gebouw dat er sprake was van een dienst en niet van een aparte levering (HR, nr. 27.053, ECLI:NL:HR:1991:BH8126). Van belang was dat het trappenhuis geen enkele zelfstandigheid bezat, maar onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar was aan het gebouw. Een vergelijkbare beslissing is genomen met betrekking tot de aanbouw van een zittribune in een bestaand voetbalstadion. Hoewel deze tribune een eigen ingang heeft en er vanaf die tribune geen toegang is tot de andere tribunes, is er volgens de Hoge Raad geen sprake van een zelfstandige onroerende zaak, maar van een onzelfstandig deel van een bestaand stadion (nr. 33.031, ECLI:NL:HR:1998:AA2442). De bouw van die zittribune was dus geen levering maar een dienst, waardoor met betrekking tot die tribune geen herziening kan plaatsvinden.

De nieuwbouw van het voorgedeelte van een complex is wel als een zelfstandige onroerende zaak beschouwd. Bouwtechnisch was de nieuwbouw te onderscheiden van het achtergedeelte. Van belang was dat de nieuwbouw een eigen ingang had, alle voor het gebruik als kantorenpand noodzakelijke voorzieningen had, naar aard en inrichting een eigen functie had en niet in betekenende mate dienstbaar was aan een andere onroerende zaak (bijv. aan het achtergedeelte van het complex of aan het complex als geheel). Verder speelde een rol dat de nieuwbouw naar maatschappelijke opvattingen zelfstandig in het economisch verkeer kan worden geëxploiteerd (HR, nr. 40.448, ECLI:NL:HR:2005:AV3380).

De Hoge Raad heeft uitgesproken dat bij onroerende zaken slechts sprake is van vervaardiging van een goed, als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden (nr. 09/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM0001). In enkele andere uitspraken is het begrip 'in wezen nieuwbouw' verder ingevuld. Zie 13.2.6.1. Naar onze mening heeft deze rechtspraak ook gevolgen voor de herziening. Als sprake is van vervaardiging, ontstaat immers een (nieuw) investeringsgoed.

18.4.6.2 Voorbelasting: integratielevering (oud) en herziening

Integratielevering vóór 1 januari 2014 en herziening voorbelasting

Ondernemers die een zelf vervaardigd investeringsgoed vóór 1 januari 2014 in gebruik hebben genomen, werden soms geconfronteerd met een integratieheffing. Zie 37.3.4. Deze heffing blijft, ondanks het afschaffen van de integratielevering per 1 januari 2014, ook na deze datum in de herziening betrokken (uiteraard voor zover de herzieningstermijn niet is verstreken).

VOORBEELD Een ondernemer laat een kantoor bouwen op een perceel grond dat hij destijd vrijgesteld van btw heeft aangeschaft. De bouwkosten in 2013 bedroegen € 400 000 (plus € 84 000 btw). De waarde van het kantoor (incl. de grond) bedraagt bij oplevering in 2013 € 600 000. Tot 2021 gebruikt de ondernemer het kantoor 100% voor vrijgestelde prestaties. Vanaf 2021 gebruikt de ondernemer het kantoor voor 60% voor vrijgestelde en voor 40% voor belaste prestaties.

Uitwerking

De ondernemer heeft in 2013 recht op teruggaaf van € 84 000 vanwege het in 2013 beoogde belaste gebruik van het kantoor (de integratielevering). In 2013 is de ondernemer wegens de integratielevering € 600 000 × 21% = € 126 000 verschuldigd. Vanwege het (volledig) vrijgestelde gebruik in de jaren 2013 t/m 2020, heeft de ondernemer geen recht op aftrek van het bedrag ad € 126 000 of herziening daarvan. In 2021 wordt de integratieheffing in de herziening betrokken, omdat de ondernemer het kantoor binnen de herzieningstermijn nu (voor 40%) gebruikt voor belaste prestaties. Wegens herziening heeft de ondernemer in 2021 recht op teruggaaf van ($^1/_{10}$ × 40% × € 126 000 =) € 5040. Zie ook 18.4.6.5. Zie Voorbeeld hierna voor de situatie waarin deze ondernemer het kantoor op of na 1 januari 2014 in gebruik neemt.

Integratielevering vanaf 1 januari 2014 en herziening voorbelasting

Per 1 januari 2014 is de integratielevering afgeschaft. Zie 37.3.4. Dat betekent dat goederen die vanaf deze datum in gebruik worden genomen, niet meer worden betrokken in een integratieheffing. De btw die drukt op de aanschaf van een goed is aftrekbaar als de ondernemer beoogt het goed te gaan gebruiken voor belaste prestaties. Als het werkelijk gebruik afwijkt van het beoogde gebruik, moet de ondernemer de aftrek van de aanschaf-btw herzien. Zie 18.4.4 en 18.4.6. Het kan voorkomen dat een ondernemer vóór 1 januari 2014 is begonnen met het vervaardigen of laten vervaardigen van een goed, terwijl de ingebruikneming van dat goed plaatsvindt op of na 1 januari 2014. Als dit goed volgens de wetgeving van vóór 1 januari 2014 (zie 37.3.4) zou worden betrokken in een integratielevering, zal de ondernemer de btw op de vervaardigingskosten in 2013 (terecht) afgetrokken hebben. Op het moment van ingebruikneming (op of na 1 januari 2014) vindt dan geen integratielevering meer plaats. De ondernemer moet op dat moment de eerder afgetrokken btw herzien.

VOORBEELD Een ondernemer laat een kantoor bouwen op een perceel grond dat hij destijd vrijgesteld van btw heeft aangeschaft. De bouwkosten in 2013 bedroegen € 400 000 (plus € 84 000 btw). De waarde van het kantoor (incl. de grond) bedraagt bij oplevering in 2014 € 600 000. Tot 2021 gebruikt de ondernemer het kantoor voor 100% voor vrijgestelde prestaties. Vanaf 2021 gebruikt de ondernemer het kantoor voor 60% voor vrijgestelde en voor 40% voor belaste prestaties.

Uitwerking

De ondernemer heeft in 2013 recht op teruggaaf van € 84 000, vanwege het in 2013 beoogde belaste gebruik van het kantoor (de integratielevering). In 2014 vindt er, als gevolg van de wetswijziging, echter geen belaste integratielevering plaats. De afgetrokken btw op de bouwkosten moet daarom worden herzien. De ondernemer is dan in 2014 verschuldigd: 100% van € 84 000 = € 84 000. In 2021 wordt de btw op de bouwkosten van het kantoor herzien, omdat de ondernemer het kantoor binnen de herzieningstermijn (voor 40%) gebruikt voor belaste prestaties. Op grond van de herzieningsregeling heeft de ondernemer in 2021 recht op teruggaaf van ($^1/_{10}$ × 40% × € 84 000) = € 3360. Zie Voorbeeld hiervóór voor de situatie waarin deze ondernemer het kantoor vóór 1 januari 2014 in gebruik heeft genomen.

18.4.6.3 Voorbelasting: verruimde sportvrijstelling en herziening

Op 1 januari 2019 is de sportvrijstelling verruimd. Zie 12.4. Dit betekent dat in een aantal gevallen herziening van de aftrek zal moeten plaatsvinden. Om gemeenten en sportverenigingen te compenseren is een drietal overgangsbepalingen in de Wet OB opgenomen.

Koop-/aannemingsovereenkomst gesloten vóór 1 januari 2019

Ingeval een koop-/aannemingsovereenkomst ter zake van een sportaccommodatie is gesloten vóór 1 januari 2019 en de bouw daarvan ook vóór die datum is aangevangen, vindt aftrek van voorbelasting die vanaf 1 januari 2019 terzake van de bouw in rekening wordt gebracht, plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de koop-/aannemingsovereenkomst is gesloten. Deze bepaling is slechts van toepassing indien het in aftrek brengen van btw niet mogelijk zou zijn als gevolg van de wijziging van de sportvrijstelling op 1 januari 2019.

VOORBEELD Een sportstichting tekent in mei 2018 een aannemingsovereenkomst voor de bouw van een sportaccommodatie. De bouw gaat in oktober 2018 van start en de sportaccommodatie wordt in maart 2021 opgeleverd. Tijdens de bouw zal aan het einde van elke maand steeds ^{1}/30 deel worden betaald. De sportaccommodatie wordt ter beschikking gesteld aan sportinstellingen zonder winstoogmerk. De sportstichting kon de voorbelasting die ziet op de kosten in 2018 (drie termijnen) in aftrek brengen op grond van de wetgeving van vóór 1 januari 2019. Omdat de terbeschikkingstelling niet, zoals voorzien, belast is met btw maar is vrijgesteld, zou de btw die drukt op de eerste drie termijnen niet aftrekbaar zijn en bovendien moeten worden herzien. Nu wordt afgeweken van de reguliere regels, hoeft niet te worden herzien én is de in rekening gebrachte btw op die laatste zevenentwintig termijnen aftrekbaar.

Ingebruikneming sportaccommodatie na 31 december 2018

Dit overgangsrecht ziet op de situatie die zich kan voordoen bij de ingebruikneming van een (on)roerende zaak op of na 1 januari 2019 waarvan was beoogd dat deze zou worden gebruikt voor diensten die onder de wetgeving van vóór 2019 waren belast met btw, maar die als gevolg van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019 zijn vrijgesteld. De regeling komt erop neer dat herziening van afgetrokken omzetbelasting op het tijdstip waarop de sportaccommodatie in gebruik wordt genomen, achterwege blijft indien het gewijzigde gebruik van de sportaccommodatie louter het gevolg is van de wijziging van de sportvrijstelling.

VOORBEELD Een sportstichting koopt in november 2018 een sportaccommodatie. Op 1 februari 2021 wordt de accommodatie in gebruik genomen. De sportstichting kon de voorbelasting bij de aankoop in 2018 in aftrek brengen op grond van de wetgeving van vóór 1 januari 2019. Omdat de terbeschikkingstelling niet, zoals voorzien, belast is met btw maar is vrijgesteld, zou zonder overgangsrecht bij ingebruikneming moeten worden herzien. Nu wordt afgeweken van de reguliere regels, blijft herziening achterwege.

Gewijzigd gebruik na 31 december 2018

De btw die in rekening is gebracht bij de ingebruikneming van een (on)roerende zaak vóór 1 januari 2019, is op het tijdstip waarop de btw in rekening is gebracht volledig afgetrokken indien was voorzien dat het goed volledig voor belaste prestaties zou worden gebruikt. Door de wijziging van de sportvrijstelling kan de terbeschikkingstelling van een sportveld die vóór 1 januari 2019 buiten de vrijstelling viel, vanaf 1 januari 2019 binnen de sportvrijstelling vallen. In het overgangsrecht is bepaald dat ook in dit geval niet hoeft te worden herzien.

VOORBEELD Een sportstichting schaft in 2017 een sportaccommodatie aan en neemt deze direct in gebruik. De sportstichting gebruikt de sportaccommodatie voor 100% belaste activiteiten: 80% van de sportaccommodatie wordt ter beschikking gesteld aan een hockeyvereniging en 20% van de sportaccommodatie wordt gebruikt voor andere belaste activiteiten. De sportstichting brengt in 2017 100% van de voorbelasting in aftrek. Met ingang van 1 januari 2019 valt de terbeschikkingstelling aan de hockeyvereniging binnen de sportvrijstelling en wordt de sportaccommodatie dus voor 80% gebruikt voor vrijgestelde activiteiten. In 2021 staat 80% x $^1/_{10}$ deel van de in 2017 in aftrek genomen btw open voor herziening. In 2017 was immers 100% van de btw die toerekenbaar is aan 2021, in aftrek gebracht. Als het gebruik tot het einde van de herzieningsperiode niet meer wijzigt, zou dit volgens de reguliere herzieningsregels elk herzieningsjaar leiden tot een afdracht van 80% x $^1/_{10}$ van de in 2017 in totaal afgetrokken btw. Nu van deze reguliere regels wordt afgeweken, kan herziening achterwege blijven. Indien de sportstichting in 2022 de sportaccommodatie echter volledig voor vrijgestelde prestaties gaat gebruiken, zijn de reguliere herzieningsregels voor het

deel dat in 2019 niet is geraakt door de wetswijziging (20% overige btw-belaste prestaties) van toepassing en zal de sportstichting in 2022 20% x 1/10 deel van de in 2017 in totaal afgetrokken btw moeten herzien.

18.4.6.4 Voorbelasting: afschaffing landbouwregeling, goederen en diensten die zijn opgegaan in nog te leveren landbouwproducten

Per 1 januari 2018 is de landbouwregeling afgeschaft. Landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers (hierna: landbouwers) die tot 1 januari 2018 onder de landbouwregeling vielen en btw in rekening gebracht kregen in verband met de aanschaf van (investerings)goederen en diensten, konden deze btw niet in aftrek brengen. Ten gevolge van de afgeschafte landbouwregeling vallen deze landbouwers vanaf 1 januari 2018 onder de toepassing van de gewone btw-regels (belast ondernemerschap). Dit leidt ertoe dat zij de niet-genoten aftrek alsnog in aftrek kunnen brengen, aangezien de aangeschafte goederen en diensten per voornoemde datum worden gebruikt voor belaste handelingen. Op basis van de overgangsregeling is onder voorwaarden alsnog aftrek van omzetbelasting mogelijk. Zie 37.3.7.

Een bijzonder geval vormen goederen en diensten die opgaan in de landbouwproducten. Voor deze goederen en diensten geldt namelijk dat ze op 1 januari 2018 als zodanig niet meer aanwezig waren, omdat ze vóór die datum direct of indirect zijn gebruikt voor het telen of voortbrengen van landbouwproducten die na die datum zullen worden geleverd. Voorbeelden hiervan zijn zaden, meststoffen, dieren bestemd voor de productie van vlees (zgn. verbruiksvee) en veevoeder dat aan die dieren is verstrekt. De omzetbelasting die aan de landbouwer in rekening is gebracht bij de aanschaf van deze goederen en/of diensten komt alsnog voor aftrek in aanmerking als de bedoelde goederen en/of diensten zijn opgegaan in landbouwproducten die belast met btw worden geleverd. Zie 18.4.4.

***LET OP** De Hoge Raad heeft geoordeeld dat ook herziening van voorbelasting plaatsvindt in een geval waarbij een melkveehouderij zich bezighoudt met het opfokken van kalveren tot melkkoeien. Volgens de Hoge Raad moet in dit geval dus ook op gebruiksvee worden herzien (nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863).*

18.4.6.5 Voorbelasting: hoe gaat de herziening in zijn werk?

De voorbelasting wordt gelijkelijk toegerekend aan het jaar van ingebruikneming en aan de jaren van de herzieningsperiode. Deze periode bedraagt voor roerende zaken vier jaar na het jaar van ingebruikneming en voor onroerende zaken negen jaar na het jaar van ingebruikneming. Bij roerende investeringsgoederen wordt dus aan elk jaar 1/5 deel toegerekend en bij onroerende zaken aan elk jaar 1/10 deel. Aan het einde van elk jaar dat in de herzieningsperiode valt, wordt nagegaan welk deel van de toegerekende voorbelasting aftrekbaar zou zijn op basis van het gebruik in dat jaar voor handelingen met aftrekrecht en handelingen zonder aftrekrecht. Handelingen zonder aftrekrecht betreffen dan de vrijgestelde handelingen en het privégebruik van onroerende zaken. Zie 18.1.3.6. Het berekende aftrekbare deel wordt vervolgens vergeleken met de aan het jaar toe te rekenen aftrek die destijds in werkelijkheid heeft plaatsgevonden. Bestaat er tussen deze beide bedragen een verschil, dan wordt de oorspronkelijke aftrek herzien. Dat leidt dan tot het bijbetalen van te veel afgetrokken voorbelasting dan wel het terugontvangen van te weinig afgetrokken voorbelasting. De correctie verwerkt de ondernemer in de laatste aangifte van het boekjaar bij vraag 5b.

De herziening blijft in een (boek)jaar achterwege als de in dat jaar werkelijk voor aftrek in aanmerking komende omzetbelasting niet meer dan 10% verschilt van het voor dat jaar al in aftrek gebrachte bedrag aan voorbelasting.

***VOORBEELD** A koopt in 2020 een machine. Voorbelasting € 3000. De machine wordt voor 75% gebruikt voor belaste prestaties en voor 25% voor vrijgestelde prestaties. De aftrek in 2020 is dus 75% van € 3000 = € 2250 (voor de eenvoud is ervan uitgegaan dat de omzetverhouding het gehele jaar hetzelfde is).*

Aan het einde van 2021 blijkt de verhouding belast gebruik: vrijgesteld gebruik 60%:40% te bedragen. De aftrek moet dus worden herzien, want 2021 is het eerste jaar van de herzieningsperiode die loopt van 2021 t/m 2024.

De berekening verloopt als volgt:

- *voorbelasting toe te rekenen [illegible] € 3000 [illegible] 2021;*
- *aftrekbare voorbelasting op basis van de gegevens van 2021: 60% van € 600 = € 360;*
- *aan 2021 toe te rekenen werkelijke aftrek die plaatsvond [illegible] € 2250 [illegible];*
- *maar in 2021 blijkt, is te veel afgetrokken € 450 — € 360 = € 90;*
- *de aftrek van voorbelasting die in 2020 heeft plaatsgevonden wordt dus herzien voor € 90 (€ 90 is meer dan 10% toe te rekenen aftrek van € 450).*

A moet die € 90 verrekenen met de op de laatste aangifte van 2021 af te trekken voorbelasting of A moet € 90 aangeven bij vraag 5b van die aangifte.

***LET OP** Een bijzondere situatie doet zich voor als een ondernemer bij de aankoop van een investeringsgoed de btw kan aftrekken omdat hij handelingen met aftrekrecht (belaste prestaties) verricht, maar als tijdens de herzieningstermijn vanwege een wetswijziging voor zijn handelingen geen aftrekrecht meer geldt. Ook dan moet de ondernemer via de herzieningsregels voor de periode dat het goed voortaan voor handelingen zonder aftrekrecht wordt gebruikt, de indertijd afgetrokken voorbelasting jaarlijks voor een deel terugbetalen (HR, nr. 36.277, ECLI:NL:HR:2005:AT5882 en HR, nr. 35.977, ECLI:NL:HR:2001:AV4620).*

18.4.6.6 Voorbelasting: levering tijdens herzieningstermijn

Art. 13a Uitv.besch. OB

Worden investeringsgoederen tijdens de herzieningstermijn geleverd, dan wordt de herziening voor het restant van de termijn in één keer uitgevoerd. Daarbij wordt aangenomen dat gedurende het restant van de herzieningstermijn de goederen:

- geheel voor handelingen met aftrekrecht zouden zijn gebruikt, als de levering is belast;
- geheel voor handelingen zonder aftrekrecht zouden zijn gebruikt, als de levering is vrijgesteld.

Zie ook 13.1.9 en 13.1.9.2 voor de levering van onroerende zaken binnen de herzieningstermijn.

***LET OP** Volgens het Hof van Justitie EU ('Mydibel', zaak C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254) is herziening niet nodig wanneer een onroerende zaak het voorwerp is geweest van een niet aan de btw onderworpen 'sale-and-leaseback'-transactie. Zie 6.2.4.1. In deze zaak verricht de ondernemer belaste prestaties en brengt daarom btw in aftrek ter zake van de bouw-, verbouwings- en renovatiekosten. Daarna sluit deze ondernemer 'sale-and-leaseback'-transacties om haar liquiditeit te verhogen. Deze transacties zijn niet aan de btw onderworpen. Volgens het hof is herziening niet nodig omdat de ondernemer de gebouwen in eigendom heeft gehouden en voor haar belaste werkzaamheden is blijven gebruiken.*

***VOORBEELD** A verkoopt de machine uit het Voorbeeld in 18.4.6.5 op 1 januari 2022 voor € 11 000 + € 2310 omzetbelasting. De resterende herzieningstermijn bedraagt drie jaar (2022, 2023 en 2024). De berekening verloopt als volgt:*

- *voorbelasting toe te rekenen aan 2022: € 3000 × € 2000;*
- *aftrekbare voorbelasting in de jaren 2022, 2023 en 2024 is € 1800, omdat de machine wordt geacht die jaren geheel gebruikt;*
- *aan de jaren 2022, 2023 en 2024 toe te rekenen € 1350;*
- *bij de verkoop van de machine komt alsnog in aftrek € 1800 — € 1350 = € 450.*

In de eerste aangifte van 2022 moet A dus € 2310 aangeven als verschuldigde belasting wegens verkoop van de machine. A kan echter nog € 450 aftrekken als voorbelasting.

Van de totale voorbelasting van € 3000 heeft A dus per saldo afgetrokken:

in 2020:	*2250*	
in 2021:	*90 ⁒*	*(terugbetaling na herziening)*
in 2022:	*450*	*(teruggontvangst na herziening)*
+	*——*	
totaal	*2610*	

***LET OP** Eventuele herziening van voorbelasting als gevolg van wijziging in het gebruik (voor handelingen met aftrekrecht en handelingen zonder aftrekrecht) in de maanden voorafgaand aan de levering van het goed, moeten worden verwerkt in het laatste tijdvak van dat boekjaar.*

18.4.6.7 Voorbelasting: levering in jaar van ingebruikneming

Bij de berekening van de aftrekbare voorbelasting doet zich een probleem voor als een investeringsgoed (mede) in gebruik is genomen voor vrijgestelde prestaties en al in het jaar van ingebruikneming weer wordt verkocht met btw. Naar de letter van de wet geldt dan de regeling van 18.4.6.6 niet, omdat de levering niet tijdens de herzieningstermijn na het jaar van ingebruikneming plaatsvindt maar al daarvoor. De aftrek van voorbelasting zou dan alleen worden bepaald door het (vrijgestelde) gebruik in het jaar van ingebruikneming. Zie 18.4.4. Dit kan tot onredelijke uitkomsten leiden. Een redelijke uitleg van de wettelijke bepalingen brengt naar onze mening met zich dat de regeling van 18.4.6.6 overeenkomstig wordt toegepast. Neem in een dergelijk geval contact op met de inspecteur.

***VOORBEELD** Ondernemer A koopt een nieuw kantoorpand en gaat dit per 1 juni verhuren. De verhuur is vrijgesteld en A kan de btw op de aankoop van het pand ad € 500 000 dus niet aftrekken. Op 1 november van hetzelfde jaar verkoopt A het pand aan een belegger die de vrijgestelde verhuur voortzet. Deze verkoop is belast met btw, omdat deze plaatsvindt binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming. Zie 13.2.3.*

Naar de letter gelden de herzieningsregels voor belaste levering niet, zodat deze belaste levering niet tot gevolg heeft dat de btw op de aankoop alsnog gedeeltelijk kan worden afgetrokken. Er ontstaat dan een dubbele heffing. Bij een overeenkomstige toepassing van de herzieningsregels zou de volgende berekening kunnen worden gemaakt:

- *aan het jaar waarin het pand in gebruik is genomen en aan de negen volgende jaren is telkens van de voorbelasting toe te rekenen (dus € 50 000 per jaar);*
- *In het jaar van ingebruikneming is het pand vijf maanden gebruikt voor vrijgestelde verhuur en twee maanden voor belaste prestaties. Aftrekbaar is daarom $^2/_7$ × € 50 000 = € 14 285;*
  voor de negen volgende jaren is sprake van fictief belast gebruik. Aftrekbaar is dan 9 × € 50 000 = € 450 000;
- *de voorbelasting die bij de belaste levering alsnog kan worden afgetrokken bedraagt dan in totaal € 464 285.*

18.4.7 Voorbelasting: samenvattend voorbeeld herzieningsregels

De regels omtrent splitsing en herziening van de voorbelasting op goederen die voor zowel handelingen met aftrekrecht als voor handelingen zonder aftrekrecht worden gebruikt, zijn beschreven in 18.4.1.1. In de punten daarna zijn de regels afzonderlijk behandeld. In het uitgebreide Voorbeeld dat hierna wordt gegeven, zijn bijna alle regels verwerkt.

Zie 13.1.9.2 voor voorbeelden met betrekking tot de levering van onroerende zaken.

***VOORBEELD** Een ondernemer exploiteert een administratie- en assurantiekantoor. Administratieve activiteiten zijn belast (aftrekrecht); verzekeringsactiviteiten zijn vrijgesteld (geen aftrekrecht).*

2019

In het derde kwartaal koopt hij een computer en krijgt € 8000 aan omzetbelasting in rekening gebracht. De computer, die is bestemd voor het administratiekantoor, wordt nog niet in gebruik genomen, omdat de ontwikkeling van de programmatuur niet gereed is. De ondernemer kan bij de aangifte over het derde kwartaal alle voorbelasting van € 8000 in aftrek brengen, omdat de vermoedelijke bestemming belast gebruik is. Zie 18.4.4.1.

2020

1. De computer wordt in het tweede kwartaal in gebruik genomen voor zowel het administratie- als het assurantiekantoor, omdat de nieuwe programmatuur voor beide kantoren geschikt blijkt. In dat kwartaal is de belaste omzet € 75 000 en de vrijgestelde omzet € 50 000. De totale omzet is dus € 125 000.

Herziening bij ingebruikneming (zie 18.4.4.2):

afgetrokken belasting in 2019	*8000*
aftrekbare belasting (€ 75 000 / € 125 000) × € 8000 =	*4800*
—	
terug te betalen in het tweede kwartaal	*3200*

2. Aan het einde van het jaar blijkt dat over het hele jaar genomen zowel de belaste als de vrijgestelde omzet € 350 000 bedraagt. De totale omzet is dus € 700 000.

Herziening aan het einde van het jaar van ingebruikneming (zie 18.4.4.8):

per saldo al afgetrokken belasting (€ 8000 — € 3200)	*4800*
aftrekbare belasting (€ 350 000 / € 700 000) × € 8000 =	*4000*
terug te betalen aan het einde van het jaar	*800*

2021

De computer wordt het hele jaar gebruikt voor zowel het administratie- als het assurantiekantoor. De belaste omzet bedraagt € 450 000 en de vrijgestelde omzet € 350 000. De totale omzet is dus € 800 000.

Herziening aan het einde van het jaar (zie 18.4.6.5): van de totale voorbelasting is aan dit jaar toe te rekenen $^1/_5$ × € 8000 = € 1600.

Hiervan is aftrekbaar (€ 450 000 / € 800 000) × € 1600 =	€	*900*
Van de per saldo afgetrokken belasting ad € 4000 (€ 8000 — € 3200 — € 800) is $^1/_5$ deel toe te rekenen aan dit jaar		*800*
—		
alsnog aftrekbaar	€	*100*

2022

De computer wordt verkocht op 2 januari 2022. Over de verkoopprijs is omzetbelasting verschuldigd, dus wordt aangenomen dat de computer gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn zou worden gebruikt voor handelingen met aftrekrecht (belaste prestaties).

Herziening vanwege levering (zie 18.4.6.6):

van de totale voorbelasting is aan 2022 t/m 2024 toe te rekenen 3 × $^1/_5$ × € 8000 =		*4800*
Dit bedrag komt volledig voor aftrek in aanmerking.		
Van de per saldo afgetrokken voorbelasting is aan 2022 t/m 2024 toe te rekenen 3 × $^1/_5$ × € 4000 =		*2400*
—		
alsnog aftrekbaar	€	*2400*

19 Bijzondere teruggaven

19.1 Diverse teruggaven Nederlandse btw

19.1.1 Oninbare vordering: algemeen

Art. 29 Wet OB, art. 3 Uitv.besl. OB

Het kan voorkomen dat een leverancier het aan zijn afnemer gefactureerde bedrag (vergoeding plus omzetbelasting) *niet* of *niet geheel* ontvangt. De in rekening gebrachte omzetbelasting heeft de leverancier echter al moeten aangeven over het tijdvak waarin hij factureerde. Zie 28.3. Hij kan in dat geval de omzetbelasting die is begrepen in de vordering op de afnemer terugvragen bij de Belastingdienst. Het voorgaande geldt ook als hij de margeregeling toepast. Zie 26.1.7 en 26.2.8. Zie 19.1.1.8 voor de manier waarop en het tijdvak waarin hij de belasting moet terugvragen.

Omzetbelasting die een leverancier wel in rekening heeft gebracht maar (nog) niet als verschuldigde btw in zijn aangifte heeft opgenomen en betaald, komt niet voor teruggaaf in aanmerking. Dus ook als hij het zgn. kasstelsel toepast, kan hij niets terugvragen. Hij hoeft dan immers de omzetbelasting pas af te dragen aan de Belastingdienst als hij de vergoeding heeft ontvangen. Zie 28.3.5.

Uiteraard kan alleen de omzetbelasting worden teruggevraagd die de ondernemer zelf wegens een prestatie verschuldigd is geworden. Zo wordt bij de invoer van goederen de verschuldigde omzetbelasting vaak betaald door een douane-expediteur. Deze berekent die omzetbelasting door aan degene voor wie de ingevoerde goederen zijn bestemd (de importeur). Als de importeur de doorberekende omzetbelasting niet aan de douane-expediteur betaalt, kan de douane-expediteur voor die omzetbelasting geen aanspraak maken op teruggaaf (HR, nr. 30.853, ECLI:NL:HR:1995:AA3139).

***LET OP** Het verzoek om teruggaaf wegens een oninbare vordering heeft een tegenhanger. Degene die voorbelasting in aftrek brengt maar het factuurbedrag waarin die voorbelasting is begrepen niet betaalt, moet die voorbelasting weer terugbetalen aan de Belastingdienst. Zie 18.1.9.*

Voor korting wegens contante betaling geldt een bijzondere regeling. Zie 8.1.14.

19.1.1.1 Oninbare vordering: begrip

Art. 29, lid 2, Wet OB

Om aanspraak te kunnen maken op teruggaaf van btw moet de leverancier aannemelijk maken dat de afnemer niet heeft betaald en ook niet zal betalen. Hij kan dit bijv. doen:

- bij faillissement van de debiteur, door overlegging van een brief van de curator waarin deze meedeelt dat er geer
- aan de hand van een bericht van een incassobureau dat verhaal niet mogelijk is;
- via correspondentie met de afnemer waaruit blijkt dat deze niet (geheel) zal betalen.

Als de leverancier er na een aantal pogingen nog steeds niet in is geslaagd zijn vordering geïnd te krijgen en hij vervolgens – overeenkomstig de in zijn branche gebruikelijke handelwijze – tot afschrijving van de vordering overgaat, heeft hij recht op teruggaaf. Als de vordering wordt betwist en hij afziet van het aanspannen van een procedure vanwege de daaraan verbonden kosten (na afweging van de kans op succes), staat vast dat de vergoeding niet zal worden ontvangen. Naar onze mening heeft hij ook in deze situatie recht op teruggaaf van btw.

In de praktijk is het lastig vast te stellen wanneer een vordering niet is of zal worden betaald. Daarom is in de wet vastgelegd dat het recht op teruggaaf geacht wordt te zijn ontstaan uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden. Als geen betalingstermijn is vastgelegd, geldt de wettelijke betalingstermijn van dertig dagen na ontvangst van de factuur door de afnemer. Ook ingeval na één jaar een deel van het gefactureerde bedrag nog niet is ontvangen vanwege bijv. een nog lopend conflict tussen de ondernemer en afnemer, ontstaat na één jaar voor een overeenkomstig gedeelte recht op teruggaaf. Daarbij hoeft dus op dat tijdstip nog niet definitief vast te staan dat de afnemer ter zake van de betaling daadwerkelijk geheel of gedeeltelijk in gebreke zal blijven. Het recht op teruggaaf ter zake van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kan dus nooit later dan één jaar na het opeisbaar zijn van de vordering ontstaan. Voor de gevallen waarin de afnemer na het verstrijken van dat jaar toch nog geheel of ten dele betaalt, vindt een correctie plaats. Wettelijk is namelijk bepaald dat wanneer later alsnog sprake is van een (gedeeltelijke) betaling van de oninbaar geachte vordering de ondernemer de teruggevraagde btw op deze gedeeltelijke betaling weer verschuldigd wordt. Een zodanige verschuldigdheid ontstaat ook in het geval dat ter zake van een vordering waarvan binnen één jaar nadat die opeisbaar is geworden, werd vastgesteld dat die niet meer betaald zou worden, toch nog een betaling geschiedt.

***VOORBEELD** Handelaar G heeft vanaf februari 2020 een opeisbare vordering op ondernemer C van € 1210 (incl. 21% btw). C betaalt het factuurbedrag niet. In de aangifte van februari 2021 brengt G daarom het bedrag van € 210 in mindering op de verschuldigde btw in dat tijdvak. Als C in juli 2021 alsnog € 1210 aan G betaalt, moet G in juli 2021 op aangifte € 210 aan btw voldoen.*

Voor het recht op teruggaaf zijn geen beperkingen gesteld aan de toepassing van deze bepaling voor wat betreft de omstandigheden of rechtshandelingen die het niet-ontvangen van de vergoeding tot gevolg hebben. Als een ondernemer een vordering geheel of gedeeltelijk kwijtscheldt of op andere wijze rechten prijsgeeft, kan hij volgens Rechtbank Den Haag aanspraak maken op teruggaaf van btw. Dit is slechts anders als kwijtschelding op onzakelijke basis geschiedt, als daarmee (ook) een nog voor verwezenlijking vatbaar gedeelte van

de vordering wordt prijsgegeven of als het prijsgeven van de vordering samenhangt met een prestatie van de debiteur die als een gehele of gedeeltelijke voldoening is aan te merken (Rb. Den Haag, nr. 12/1649, ECLI:NL:RBSGR:2012:BY0192).
In de praktijk komt het voor dat een ondernemer die er niet in slaagt zijn vordering te innen, alleen intern een creditfactuur opmaakt en die in zijn eigen administratie opneemt. Die factuur wordt niet aan de afnemer uitgereikt of verzonden, aangezien de afnemer daaruit zou kunnen afleiden dat de vordering niet meer hoeft te worden betaald. Het opmaken van een dergelijke interne creditfactuur leidt *niet* tot recht op teruggaaf van btw.
Verder heeft de rechter beslist dat de btw-wetgeving er niet in voorziet dat door het uitreiken van een creditfactuur een zelfstandig recht op teruggaaf ontstaat. Ook kan door het uitreiken van een creditfactuur niet een in een eerder aangiftetijdvak ontstaan recht op teruggaaf (omdat toen al aannemelijk was dat de afnemer niet had betaald en ook niet zou betalen) alsnog geldend worden gemaakt (HR, nr. 42.955, ECLI:NL:HR:2007:BA1833).
Het uitreiken van een creditfactuur in een later tijdvak heeft niet tot gevolg dat de verschuldigdheid van btw in het tijdvak waarin de oorspronkelijke factuur is uitgereikt, wordt opgeheven. Voor de oninbare btw moet een verzoek om teruggaaf worden gedaan in het latere tijdvak (Rb. Den Haag, nr. 07/5609, ECLI:NL:RBSGR:2008:BD2538).

***LET OP**Degene die ten onrechte btw op een factuur vermeldt, is deze btw toch verschuldigd. Als de afnemer een dergelijke factuur niet (volledig) betaalt, kan de 'leverancier' de btw niet terugvragen op grond van de regeling voor oninbare vorderingen. Ook niet als hij een creditfactuur heeft uitgereikt (HR, nr. 11/05490, ECLI:NL:HR:2012:BX7197). Voor de teruggaaf (herziening) van deze btw geldt een speciale regeling. Zie 28.4.1 en 28.4.3.*

In sommige gevallen betaalt de afnemer de vergoeding niet (rechtstreeks) aan degene die de prestatie heeft verricht (de crediteur), maar aan een ander. Als deze betaling rechtsgeldig is, kan de crediteur geen btw terugvragen, ook al heeft hij het geld niet zelf in handen gekregen. Hiervan is bijv. sprake als de crediteur die betaling aan een derde achteraf goedkeurt of als hij bij de betaling aan de derde is gebaat. In dit verband is ook de volgende beslissing van de rechter van belang. Een werknemer van een autodealer sloot verkoopovereenkomsten met klanten en incasseerde de koopsommen. Hij droeg die echter niet af aan zijn werkgever. Toch was de werkgever de btw over de koopsommen verschuldigd, want de kopers hadden rechtsgeldig betaald (HR, nr. 27.433, ECLI:NL:HR:1991:ZC4844).
Het kan ook zijn dat de leverancier geld of goederen ontvangt van een derde (een ander dan de afnemer). Dit kan alleen dan worden aangemerkt als (de ontvangst van) de vergoeding of een deel ervan, als dit dient ter delging van de schuld van de afnemer. Als dit niet het geval is, kan de leverancier de btw over (het niet-betaalde deel van) de vergoeding terugvragen (HR, nr. 11/02494, ECLI:NL:HR:2012:BV8952).

19.1.1.2 Oninbare vorderingen: leverancierskrediet omzetten in geldlening

Van een oninbare vordering is geen sprake als een lening, die is verstrekt om daarmee geleverde goederen te betalen, niet wordt afgelost. Als een vordering uit een koopovereenkomst (leverancierskrediet) wordt omgezet in een vordering uit geldlening (schuldvernieuwing), is de oorspronkelijke vordering voldaan. De leverancier kan dan geen verzoek om teruggaaf van btw meer indienen als de geldlening niet wordt afgelost (HR, nr. 41.335, ECLI:NL:HR:2008:AY5990). Zou de lening in feite als gewoon leverancierskrediet zijn bedoeld, dan kan wél van een oninbare vordering worden gesproken.

19.1.1.3 Oninbare vordering: Gedeeltelijke betaling; kosten van aanmaning, incasso e.d.

Als de afnemer een gedeelte van het factuurbedrag betaalt, moet de leverancier het ontvangen bedrag naar evenredigheid verdelen over de vergoeding en de omzetbelasting. Hij kan niet stellen dat de vergoeding wel gedeeltelijk is betaald, maar de belasting niet.

***VOORBEELD** Handelaar H factureerde in mei aan A:*

goederen	*4000*
omzetbelasting 21%	*840*
factuurbedrag	*4 840*

Bij de aangifte over mei betaalde H € 840 aan de Belastingdienst.
A betaalde in juli € 1210 aan H. Kort daarna ging A failliet. H krijgt geen uitkering uit het faillissement.
De ontvangen € 1210 wordt geacht te bestaan uit: € 1000 ($^{100}/_{121}$ × € 1210) aan vergoeding en € 210 ($^{21}/_{121}$ × € 1210) aan omzetbelasting. H kan dus terugvragen: € 840 — € 210 = € 630.

Als een ondernemer/schuldeiser actie onderneemt om nog niet betaalde facturen alsnog te incasseren, maakt hij daarbij vaak kosten, zoals kosten van aanmaning, kosten van invordering en rentekosten. Die kosten worden vaak doorberekend aan de debiteur (de schuldenaar). Zodra deze overgaat tot het betalen van een bepaald bedrag, moet dat bedrag op grond van art. 6:44, lid 1, Burgerlijk Wetboek (BW) eerst worden toegerekend aan de kosten en aan de verschenen rente en pas daarna aan de hoofdsom (en de lopende rente). De schuldenaar kan een andere volgorde van toerekening aanwijzen, maar de schuldeiser kan dat afwijzen op grond van art. 6:44, lid 2, BW. Deze bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek hebben tot gevolg dat voor de heffing van omzetbelasting pas van betaling van een vordering kan worden gesproken als en voor zover een bedrag wordt betaald dat groter is dan de (extra) in rekening gebrachte (incasso)kosten.

***VOORBEELD** Een ondernemer heeft aan een afnemer een factuur uitgereikt van € 1000, verhoogd met € 210 btw. Omdat betaling van deze factuur uitblijft, worden incassomaatregelen getroffen. De kosten van de aanmaning en invordering bedragen in totaal € 195. Deze kosten zijn aan de debiteur in rekening gebracht.*
Uiteindelijk gaat de debiteur over tot betaling van € 1210. Betaling van het bedrag van € 195 blijft uit en de schuldeiser ziet verder af van actie om dat bedrag alsnog te incasseren.
De betaling van € 1210 moet eerst aan de kosten worden toegerekend. Dit houdt in dat van de hoofdsom van € 1210 slechts € 1015 (€ 1210 — € 195) is betaald. Voor het niet-betaalde bedrag van de hoofdsom (€ 195) kan de schuldeiser een verzoek om teruggaaf doen voor: $^{21}/_{121}$ × € 195 = € 33,84.

19.1.1.4 Oninbare vordering: overdracht vorderingen aan een factoor

Art. 29, lid 6, Wet OB

Draagt een leverancier vorderingen op afnemers over aan een zgn. factoor, dan ontvangt hij van de factoor het bedrag van de vorderingen (onder aftrek van het zgn. factoorsloon). Zie 12.8.9.

Ingeval een ondernemer zijn vordering ter zake van de levering van goederen of diensten geheel of gedeeltelijk overdraagt aan een andere ondernemer, treedt deze andere ondernemer met betrekking tot die vordering of het overgedragen gedeelte daarvan voor de toepassing van de teruggaaf wegens oninbare debiteuren in de plaats van de ondernemer die de vordering overdraagt. De toepassing van de teruggaafregeling voor de ondernemer aan wie de vordering is overgedragen, omvat zowel het recht op teruggaaf als het eventueel later alsnog verschuldigd worden van de oorspronkelijk verschuldigde belasting of een deel daarvan. Dit betekent dus ook dat bij het later voldoen van de vordering, waarvoor eerder btw is teruggegeven (aan de oorspronkelijke debiteur of de factoor), de factoor alsnog btw moet terugbetalen. Zie 19.1.1.1.

Anders dan de ondernemer die de onderliggende goederenlevering of dienst verricht, kan een ondernemer aan wie een vordering wordt overgedragen zijn eventuele recht op teruggaaf niet in mindering brengen op zijn periodieke aangifte. Deze ondernemer moet voor het verkrijgen van de teruggaaf een schriftelijk verzoek indienen bij de Belastingdienst. Zie 19.1.1.8.

19.1.1.5 Oninbare vordering: kredietverzekering

Een leverancier kan zich verzekeren tegen het risico dat zijn afnemer het factuurbedrag niet betaalt. Dit is de zgn. kredietverzekering. Betaalt de afnemer de factuur niet, dan ontvangt de leverancier van de verzekeringsmaatschappij een uitkering. Een dergelijke uitkering kan *niet* worden beschouwd als een (gedeeltelijke) betaling van de factuur. De leverancier houdt dus het recht de omzetbelasting die in het niet-betaalde gedeelte van het factuurbedrag is begrepen terug te vragen. Daarom wordt bij een kredietverzekeringspolis doorgaans overeengekomen dat de omzetbelasting niet door de verzekering wordt gedekt.

19.1.1.6 Oninbare vordering: inkoopcombinaties

In contracten tussen een inkoopcombinatie en haar leveranciers is vaak bepaald dat de inkoopcombinatie de door haar leden verschuldigde bedragen voldoet aan de leveranciers. Wanneer de inkoopcombinatie die bedragen niet of niet volledig van haar leden ontvangt, rijst de vraag of aan de inkoopcombinatie teruggaaf wegens oninbare vorderingen kan worden verleend.

Als de inkoopcombinatie als een zelfstandige handelsschakel optreedt, hetgeen het geval is als de leveranciers de goederen aan de combinatie leveren en de combinatie die goederen vervolgens aan haar leden levert, kan aan de inkoopcombinatie teruggaaf wegens oninbare vorderingen worden gegeven.

In het geval de inkoopcombinatie niet als zelfstandige handelsschakel optreedt – de leveranciers leveren de goederen rechtstreeks aan de leden van de combinatie – kan de inkoopcombinatie geen aanspraak maken op een teruggaaf wegens oninbare vorderingen. Bezien vanuit de positie van de leverancier van de goederen is de vordering immers voldaan, namelijk door de inkoopcombinatie. Deze laatste treedt op als financier voor de afnemer (lid van de inkoopcombinatie). Dit houdt ook in dat afnemer de afgetrokken voorbelasting niet hoeft terug te betalen (Hof Den Haag, nr. 95/1799, ECLI:NL:GHSGR:1996:AW0378). Vgl. 18.1.9.

19.1.1.7 Oninbare vordering: door financieringsmaatschappij teruggenomen goederen

Teruggaaf kan ook aan de orde komen als een financieringsmaatschappij in huurkoop of lease gegeven goederen terugneemt, omdat de schuldenaar niet voldoet aan zijn uit de financieringsovereenkomst voortvloeiende verplichtingen. Zie ook 6.2.4.2.

19.1.1.8 Oninbare vordering: verzoek om teruggaaf

Art. 29, lid 10, Wet OB

De teruggaaf wegens oninbare debiteuren wordt door de ondernemer verkregen door het bedrag van de teruggaaf in mindering te brengen op zijn aangifte omzetbelasting over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De teruggaaf wordt in dat opzicht gelijkgesteld met de btw die de ondernemer op zijn aangifte in aftrek kan brengen.

Op de website van de Belastingdienst staat dat de ondernemer het terug te vragen bedrag in zijn aangifte opneemt als negatieve omzet
tieve bedrag aan btw (vraag 1a of 1b). Zie 3.2.

Anders dan de ondernemer die de onderliggende goederenlevering of dienst verricht, kan een ondernemer aan wie een vordering wordt overgedragen zijn eventuele recht op teruggaaf niet in mindering brengen op zijn periodieke aangifte. Deze ondernemer moet voor het verkrijgen van de teruggaaf met betrekking tot elke vordering een afzonderlijk schriftelijk verzoek indienen bij de Belastingdienst. Zie 19.1.1.4. Hiervoor moet gebruik worden gemaakt van het formulier 'Verzoek om teruggaaf van Omzetbelasting (overgenomen vorderingen)' op de website van de Belastingdienst.

19.1.2 Bijzondere teruggaven: teruggaaf wegens korting, prijsvermindering en terugnemen in ongebruikte staat

Art. 29 Wet OB; art. 3 Uitv.besl. OB

Als aan een afnemer achteraf een korting is gegeven, bijv. een omzetbonus of een rabat of als de leverancier goederen in ongebruikte staat heeft teruggenomen (retourzending), kan de leverancier de daarover al betaalde btw terugkrijgen. De teruggaaf wordt verleend voor zover de vergoeding wordt verminderd of terugbetaald.

Hij hoeft hiervoor geen afzonderlijk verzoek in te dienen, maar mag deze teruggaaf verrekenen met de door hem verschuldigde btw in de aangifte over het tijdvak waarin de korting of prijsvermindering is verleend. Het verrekenen moet dan wel uit zijn boekhouding blijken. Daartoe moeten afgegeven creditnota's worden verwerkt in de administratie.

***LET OP** In het geval de leverancier een creditfactuur uitreikt omdat hij op de eerdere factuur ten onrechte btw in rekening heeft gebracht, kan hij deze btw niet zonder meer verrekenen. Er geldt dan een speciale regeling. Zie 28.4.3.*

***VOORBEELD** In 2020 heeft handelaar H aan A geleverd voor een totaalbedrag van € 100 000 plus € 21 000 aan btw. H geeft in januari 2021 een omzetkorting van 3%. Hij kan nu op twee manieren crediteren.*

Manier 1:

korting 3% van € 100 000	*3000*
omzetbelasting 21%	*630*
totaal	*3630*

H kan € 630 verrekenen met de over januari 2021 aan te geven verschuldigde btw.

Manier 2:

Korting 3% van € 100 000, is € 3000. Door H te verrekenen met de over januari 2021 aan te geven verschuldigde btw: $^{21}/_{121}$ × € 3000 = € 521. De feitelijk door A (netto) genoten korting is bij deze laatste wijze van factureren geen € 3000, maar € 2479.

19.1.2.1 Bijzondere teruggaven: prijsvermindering en schadevergoeding

Niet elke terugbetaling aan een afnemer kan als een prijsvermindering worden aangemerkt. Zo is er geen sprake van een prijsvermindering als een ander dan de leverancier aan de koper een gedeelte van de koopprijs teruggeeft.

Alleen als een terugbetaling *rechtstreeks* verband houdt met de levering of dienst, kan in het algemeen worden aangenomen dat er een prijsvermindering is. De vermindering is vaak naar rata van de afname. Zo doet zich volgens de Hoge Raad ook een prijsvermindering voor als een coöperatie na afloop van een boekjaar de winst uitkeert aan de leden naar verhouding van de door hen afgenomen goederen (nr. 17.994, ECLI:NL:HR:1976:AX3673). Volgens de Hoge Raad is eveneens sprake van een prijsvermindering als die wordt gefinancierd uit het vermogen van de coöperatie, mits die prijsvermindering maar is gerelateerd aan de hoeveelheid afgenomen goederen (nr. 38.910, ECLI:NL:HR:2004:AO5543).

Er is geen sprake van een prijsvermindering als deze of een terugbetaling in feite een schadevergoeding is. Van een echte schadevergoeding was volgens de rechter geen sprake in de volgende situatie. Een aannemer die aan zijn opdrachtgever een schadevergoeding moest betalen wegens te late oplevering, mocht deze aanmerken als een vermindering van de aanneemsom (de vergoeding). De schadevergoeding hield rechtstreeks verband met de prestaties die de aannemer had verricht en de niet-tijdige oplevering vormde een prijsbepalende factor. De aannemer kreeg daarom btw terug (HR, nr. 08/01868, ECLI:NL:HR:2010:BK9197).

***LET OP 1** Voor de korting voor contante betaling geldt een speciale regeling. Zie 8.1.14.*

***LET OP 2** Degene die achteraf een prijsvermindering ontvangt, moet de daarin begrepen omzetbelasting – voor zover deze is afgetrokken als voorbelasting – terugbetalen. Zie 18.1.9.*

19.1.2.2 Bijzondere teruggaven: kortingen bij intracommunautaire verwervingen

Art. 29a Wet OB

De in 19.1.2 besproken mogelijkheid tot teruggaaf geldt ook voor kortingen e.d. met betrekking tot *intracommunautaire verwervingen*. Deze mogelijkheid tot teruggaaf bestaat echter alleen voor ondernemers en rechtspersonen niet ondernemers die de belasting wegens de intracommunautaire verwerving *niet* of *niet geheel* in aftrek hebben kunnen brengen.

***VOORBEELD** Een in Venlo gevestigde assurantietussenpersoon heeft voor € 25 000 automatiseringsapparatuur gekocht in Duitsland. Over de intracommunautaire verwerving is de tussenpersoon € 5250 (21% van € 25 000) omzetbelasting verschuldigd. Deze kan hij niet in aftrek brengen, omdat hij alleen vrijgestelde prestaties verricht. Enkele maanden na de aankoop verleent de Duitse leverancier een prijsvermindering aan de assurantietussenpersoon van 8%. In verband met deze prijsvermindering kan de tussenpersoon een verzoek doen om teruggaaf van 21% van 8% van € 25 000, is € 420.*

19.1.2.3 Bijzondere teruggaven: terugnemen in ongebruikte staat

De wet stelt als voorwaarde voor teruggaaf dat de goederen in *ongebruikte* staat worden teruggenomen. Volgens het Hof Den Bosch is deze voorwaarde in strijd met de BTW-Richtlijn en bestaat dus ook recht op teruggaaf van btw als goederen in *gebruikte* staat worden teruggenomen en de vergoeding wordt verminderd of terugbetaald (nr. 07/00258, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD5696). De staatssecretaris heeft geen cassatie ingesteld, omdat hij zich in dit specifieke geval met de uitkomst kan verenigen.

***VOORBEELD** In juni levert een handelaar goederen en factureert:*

goederen	*400*
omzetbelasting 21%	*84*
	———
factuurbedrag	*484*

In de aangifte over juni heeft hij o.m. aangegeven € 84. In juli neemt hij de goederen ongebruikt terug en reikt hij een creditnota uit. De terugbetaalde omzetbelasting ten bedrage van € 84 brengt hij in mindering op de over juli aan te geven omzetbelasting.

19.1.3 Bijzondere teruggaven: teruggaaf wegens uitvoer door liefdadige instellingen

Art. 24 Wet OB; art. 13 Uitv.besl. OB; artt. 20 t/m 23 Uitv.besch. OB

Lichamen (zie 5.1.5) met een *liefdadig, menslievend* of *opvoedkundig doel* die geen ondernemer zijn, kunnen onder bepaalde voorwaarden bij de *uitvoer* van goederen naar een plaats buiten de EU de betaalde omzetbelasting terugkrijgen. Verder is teruggaaf mogelijk voor de in een douane-entrepot opgeslagen goederen waarvoor recht op restitutie van zgn. landbouwheffingen bestaat. De teruggaaf van omzetbelasting is alleen mogelijk voor goederen die het lichaam niet heeft gebruikt en die buiten de EU zullen worden aangewend in het kader van menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk. De goederen mogen dus wél gebruikt zijn, als ze maar *niet gebruikt zijn door het lichaam*

19.1.3.1 Bijzondere teruggaven: voorwaarden voor teruggaaf

Het verzoek om teruggaaf moet worden gedaan op een bij de Belastingdienst verkrijgbaar formulier OB 64 ('Verzoek teruggaaf omzetbelasting'). U kunt het formulier ook downloaden van www.belastingdienst.nl.

Het verzoek moet betrekking hebben op de in één kwartaal uitgevoerde goederen of in een douane-entrepot opgeslagen landbouwrestitutiegoederen en moet binnen drie maanden na afloop van het kwartaal worden ingediend. In de aangifte ter verkrijging van teruggaaf moeten per partij uitgevoerde goederen of in een douane-entrepot opgeslagen landbouwrestitutiegoederen worden vermeld:

a. het bedrag van de gevraagde teruggaaf;
b. de soort en hoeveelheid goederen;
c. het nummer van het bijgevoegde certificaat van uitvoer;
d. een omschrijving van de bescheiden waarmee kan worden aangetoond hoeveel belasting voor de goederen is betaald.

Bij de aangifte ter verkrijging van teruggaaf moeten worden overgelegd:

- de bescheiden waarmee kan worden aangetoond hoeveel belasting is betaald voor de uitgevoerde goederen of in een douane-entrepot opgeslagen landbouwrestitutiegoederen (bijv. inkoopfacturen);
- de door de douane *afgetekende* certificaten van uitvoer met betrekking tot die goederen.
  Het certificaat van uitvoer (OB 63) moet vermelden:
  a. een per kalenderjaar doorlopend volgnummer;
  b. naam en adres van het lichaam;
  c. een nauwkeurige omschrijving van de soort en de hoeveelheid uitgevoerde goederen of in een douane-entrepot opgeslagen landbouwrestitutiegoederen;
- voor motorrijtuigen een door de Rijksdienst voor het Wegverkeer (RDW) opgemaakte verklaring ter zake van de

Een lichaam dat is aangewezen voor de zgn. verleggingsregeling bij invoer (zie 15.2) kan worden ontheven van de verplichting tot overleggen van bewijsstukken bij de aangifte ter verkrijging van teruggaaf. De inspecteur kan daaraan voorwaarden verbinden, bijv. met betrekking tot de boekhouding. In dat geval kan ook ontheffing worden verleend van het opmaken van een certificaat van uitvoer.

19.1.4 Bijzondere teruggaven: teruggaaf wegens dubbele heffing ter zake van één intracommunautaire verwerving (nummerverwerving)

Art. 30, lid 1, Wet OB

Als goederen ter zake van een levering worden vervoerd van de ene EU-lidstaat naar de andere, verricht de afnemer een intracommu- lidstaat waar het vervoer eindigt. Hij is door omzetbelasting verschuldigd. Als dit een ander land is dan

Nederland maar de afnemer aan zijn leverancier zijn Nederlandse btw-identificatienummer opgeeft, verricht de afnemer ook in Nederland een intracommunautaire verwerving. Dit wordt wel de 'nummerverwerving' genoemd. De afnemer is dan ook in Nederland omzetbelasting verschuldigd. Zie 14.1.4.1.
De afnemer mag in dit geval de wegens de nummerverwerving (intracommunautaire verwerving in Nederland) verschuldigde btw niet als voorbelasting aftrekken (HR, nr. 43.175bis, ECLI:NL:HR:2011:BO4404). Zie ook 18.3.1.1. Wel kan hij deze btw terugvragen als hij aantoont dat wegens dezelfde verwerving belasting is geheven (verantwoord) in de EU-lidstaat waar de goederen zijn aangekomen.
Volgens de wettelijke bepalingen moet het verzoek om teruggaaf worden gedaan bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De (elektronische) aangifte bevat daarvoor echter geen aparte rubriek. Ook is het niet mogelijk een dergelijk verzoek elektronisch in te dienen. Volgens de Belastingdienst moet de ondernemer daarom per brief teruggaaf vragen bij zijn belastingkantoor. Daar kunnen specificaties en berekeningen worden bijgevoegd om een vlotte behandeling van het verzoek te bespoedigen. Aangetoond moet worden dat in de EU-lidstaat waar het vervoer is geëindigd omzetbelasting is geheven wegens de intracommunautaire verwerving in dat land.

***LET OP** Als een ondernemer wist of had moeten weten dat hij door het verrichten van een aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel is van btw-fraude, zal de inspecteur de aftrek weigeren. Zie 18.1.10. Dat geldt volgens de rechter ook voor de btw die is verschuldigd in verband met een intracommunautaire verwerving die enkel het gevolg is van het gebruikmaken van een Nederlands btw-identificatienummer (Rb. Arnhem, nr. 05/2490, ECLI:NL:RBARN:2007:BB8468).*

19.1.5 Bijzondere teruggaven: teruggaaf in verband met in andere EU-lidstaat aanvankelijk betaalde accijns

Art. 30, lid 2, Wet OB

Bij de koop van accijnsgoederen in een andere EU-lidstaat kan het zijn dat in die EU-lidstaat al accijns over die goederen is betaald. Als voordat de intracommunautaire verwerving plaatsvindt nog geen teruggaaf van die accijns is verleend, wordt bij de intracommunautaire verwerving in Nederland ook over de in de andere EU-lidstaat geheven accijns omzetbelasting berekend. Zie 14.1.5.2. Als vervolgens na de intracommunautaire verwerving in Nederland alsnog een teruggaaf wordt verleend van de in die andere EU-lidstaat betaalde accijns, is in feite te veel omzetbelasting betaald over de intracommunautaire verwerving. Daarom kan in die situatie een verzoek om teruggaaf worden gedaan voor de – achteraf bezien – te veel betaalde omzetbelasting.
Volgens de wettelijke bepalingen moet dat verzoek worden gedaan bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De (elektronische) aangifte bevat daarvoor echter geen aparte rubriek. Ook is het niet mogelijk een dergelijk verzoek elektronisch in te dienen. Volgens de Belastingdienst moet daarom per brief teruggaaf worden gevraagd bij het belastingkantoor.
Het is volgens de wet niet toegestaan de te veel betaalde btw als voorbelasting bij vraag 5b van de aangifte in aftrek te brengen. In de praktijk zal de wegens de intracommunautaire verwerving verschuldigde belasting echter vaak al zijn aangegeven en in dezelfde aangifte in aftrek zijn gebracht voordat een teruggaaf wordt verleend van de in een andere EU-lidstaat betaalde accijns. Bij een – latere – teruggaaf van buitenlandse accijns wordt de eerder in aftrek gebrachte btw formeel weer verschuldigd. Wij zijn echter van mening dat het praktischer is de aftrek in stand te houden en af te zien van het verzoeken om teruggaaf. Als de btw eerder al in aftrek is gebracht en de ondernemer daarnaast toch om teruggaaf vraagt, zal de inspecteur ongetwijfeld het formele standpunt innemen (correctie van de aftrek met aansluitend een teruggaaf).

19.1.6 Bijzondere teruggaven: teruggaaf van bij invoer betaalde omzetbelasting aan rechtspersonen-niet-ondernemers

Art. 30, lid 3, Wet OB

Als een rechtspersoon-niet-ondernemer, gevestigd in een EU-lidstaat, goederen koopt in een niet-EU-lidstaat en die goederen invoert in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van bestemming, is er sprake van een intracommunautaire transactie. In de EU-lidstaat van bestemming vindt een intracommunautaire verwerving door de betrokken rechtspersoon-niet-ondernemer plaats. Zie 14.1.1.4. Wegens deze intracommunautaire verwerving is de rechtspersoon omzetbelasting verschuldigd, tenzij zich een uitzonderingssituatie voordoet. Zie 14.2.5. Bovendien wordt in dit verband met de *invoer* in de EU omzetbelasting geheven.
Om dubbele heffing van omzetbelasting te voorkomen, wordt in dit soort situaties de wegens de invoer betaalde omzetbelasting op verzoek teruggegeven aan de rechtspersoon-niet-ondernemer.
Wij adviseren het verzoek te richten aan de Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland in Heerlen. Zie 39.1.2. Voor verzoeken om teruggaaf in Nederland is geen formulier vastgesteld. Dit houdt in dat het verzoek per brief kan worden gedaan. Voeg daarbij alle informatie die van belang kan zijn voor het verlenen van de teruggaaf door de Belastingdienst, waaronder het invoerdocument.

***VOORBEELD** Een gemeente in Denemarken koopt voor het plaatselijke politiekorps zend- en ontvangapparatuur in Canada voor een bedrag van US $ 55 000. De apparatuur wordt in opdracht en op naam van de Deense gemeente in Nederland (bij vergissing) ten invoer aangegeven en vervolgens naar Denemarken vervoerd.*
De Deense gemeente is in Nederland btw verschuldigd wegens de invoer. Daarnaast is zij in Denemarken btw verschuldigd in verband met de intracommunautaire verwerving aldaar. De Deense gemeente kan nu de bij invoer betaalde Nederlandse btw terugvragen.

19.2 Bijzondere teruggaven: teruggaaf Nederlandse btw aan in andere EU-lidstaten gevestigde ondernemers

Artt. 32 t/m 32d Wet OB

Het navolgende gaat over de teruggaaf van Nederlandse omzetbelasting aan ondernemers die in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd. Deze ondernemers worden hierna aangeduid als 'EU-ondernemers'. Zie 19.3 voor de teruggaafregeling voor ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd.

De EU-ondernemer die Nederlandse btw wil terugvragen, moet aan de volgende voorwaarden voldoen:

a. in het tijdvak van teruggaaf was hij niet gevestigd in Nederland en had hij er evenmin een vaste inrichting van waaruit zakelijke handelingen werden verricht;

b. in het tijdvak van teruggaaf verrichtte hij geen leveringen of diensten in Nederland. Zie 6.3 en 7.3 voor de plaats waar een levering of een dienst wordt verricht. Teruggaaf is echter wel mogelijk als hij de volgende handelingen heeft verricht in Nederland:
   1. vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten die zijn vrijgesteld krachtens art. 39 Algemene wet inzake rijksbelastingen (zie 11.4) of onder het nultarief vallen van de posten b-1, b-2, b-4 of b-5 van Tabel II. Zie 11.3.2, 11.3.3, 11.3.5 en 11.3.6;
   2. goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvan de in Nederland gevestigde afnemer de omzetbelasting is vers 22.1.

De EU-ondernemer die wel in Nederland goederen levert of diensten verricht waarvoor hij hier zelf omzetbelasting is verschuldigd, moet in Nederland zijn geregistreerd en aangifte doen. Op die aangifte kan hij dan de btw die hem in Nederland in rekening is gebracht als voorbelasting aftrekken. Zie 5.5.

De Nederlandse btw die de EU-ondernemer kan terugvragen, bestaat uit:

a. omzetbelasting die hem in rekening is gebracht wegens door andere ondernemers in Nederland verrichte goederenleveringen of diensten;

b. omzetbelasting die van hem is geheven wegens de invoer van goederen in Nederland.

De teruggaaf wordt verleend voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor:

- handelingen die de ondernemer verricht buiten Nederland, maar waarvoor recht op teruggaaf zou ontstaan als ze in Nederland zouden worden verricht. Zie 18.1.3.1, onder a.;
- handelingen die volgens de BTW-Richtlijn zijn vrijgesteld, maar waarbij het recht op aftrek van voorbelasting niet 18.1.3.1, onder b.;
- handelingen waarvoor de afnemer de omzetbelasting moet voldoen (verleggingsregeling). Zie 22.1

Voor de teruggaaf van Nederlandse btw aan EU-ondernemers gelden dezelfde regels wat betreft de gehele of gedeeltelijke beperking van de aftrek van voorbelasting als voor de in Nederland gevestigde ondernemers. De EU-ondernemer krijgt dus geen teruggaaf van btw waarvoor geen recht op aftrek als voorbelasting bestaat volgens de Nederlandse wettelijke bepalingen. Zie 18.1.3.

***LET OP** Om mogelijk misbruik van de teruggaafregeling te voorkomen, is uitdrukkelijk bepaald dat geen teruggaaf wordt verleend voor btw:*

- *die incorrect is gefactureerd. De factuur moet dus aan alle wettelijke eisen voldoen. Zie 28.2*
- *die is gefactureerd bij intracommunautaire leveringen. Deze leveringen vallen onder het nultarief. Zie 16*
- *die is gefactureerd bij uitvoer van goederen. Deze handeling valt onder het nultarief. Zie 17*

De teruggaafregeling is niet bedoeld om ten onrechte in rekening gebrachte btw te corrigeren. Zie 28.4.3.

19.2.1 Ondernemer in andere EU-lidstaat: belaste en vrijgestelde handelingen

Art. 32e Wet OB

De teruggaafregeling geldt alleen als de EU-ondernemer handelingen verricht waarvoor hij in zijn eigen land recht op aftrek van voorbelasting heeft. Een EU-ondernemer die in zijn eigen land alleen vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek verricht, kan dus ook geen Nederlandse btw terugvragen. Ook niet als één of meer van deze handelingen bij verrichting in Nederland wel zouden leiden tot een recht op aftrek.

De EU-ondernemer die in eigen land zowel handelingen verricht die daar recht op aftrek van voorbelasting geven (belaste handelingen) als handelingen die daar geen recht op aftrek van voorbelasting geven (bijv. vrijgestelde en niet economische handelingen) krijgt ook in Nederland slechts gedeeltelijk teruggaaf van btw. Het pro rata dat hij in eigen land overeenkomstig art. 173 BTW-Richtlijn (vgl. 18.4.1.1) moet toepassen, moet hij ook in Nederland gebruiken. Zie 19.2.1.1.

De teruggaaf wordt berekend door het totaal van de vergoedingen voor de in Nederland verworven goederen en diensten die zijn gebruikt voor de handelingen genoemd in 19.2 (buiten Nederland, vrijstelling met aftrek, heffing verlegd naar afnemer) te vermenigvuldigen met het pro rata.

De te verlenen teruggaaf kan lager uitvallen dan het op voorgaande wijze berekende bedrag. Er wordt immers slechts teruggaaf verleend voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen waarvoor bij verrichting in Nederland recht op aftrek bestaat (buiten Nederland, vrijstelling met aftrek, heffing verlegd naar afnemer). Verder kan de teruggaaf lager uitvallen als er voor de verworven goederen en diensten in Nederland een aftrekbeperking geldt. Zie 19.2.

Er vindt dus bij de berekening van het bedrag dat wordt teruggegeven in feite een dubbele toets plaats; er moet zowel in het eigen land als in Nederland recht op aftrek bestaan.

19.2.1.1 Ondernemer in andere EU-lidstaat: wijziging pro rata

Artt. 32j en 32q Wet OB

Het pro rata dat de EU-ondernemer in eigen land toepast (zie 19.2.1), moet hij vermelden in het verzoek om teruggaaf. Zie 19.2.2. Als dit pro rata daarna wordt aangepast voor het tijdvak waarvoor het teruggaafverzoek is gedaan, moet hij het teruggevraagde bedrag of het al teruggegeven bedrag corrigeren.

Deze correctie moet hij doen in een volgend teruggaafverzoek in het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak waarvoor het pro rata is gewijzigd. Als hij in dat kalenderjaar geen volgend teruggaafverzoek doet in Nederland, moet hij via de portaalsite van zijn eigen land de Nederlandse inspecteur een afzonderlijke verklaring toezenden waarin het pro rata van het desbetreffende tijdvak wordt gecorrigeerd.

In het geval de correctie wordt gedaan in een volgend teruggaafverzoek, vindt er een verrekening plaats met het bedrag waarop recht op teruggaaf bestaat volgens het 'volgende teruggaafverzoek'. De volgende uitkomsten zijn dan mogelijk:

- het saldo is nihil of leidt tot een teruggaaf. De inspecteur beslist dan bij voor bezwaar vatbare beschikking. Zie 19.2.8
- het saldo leidt tot een te betalen bedrag. De inspecteur legt hiervoor een naheffingsaanslag op.

Als de correctie wordt gedaan via een afzonderlijke verklaring, kunnen er de volgende uitkomsten zijn:

- de aanvrager heeft recht op een (aanvullende) teruggaaf. De inspecteur beslist dan bij voor bezwaar vatbare besc
- de aanvrager heeft (eerder) te veel terugontvangen. De inspecteur legt hiervoor een naheffingsaanslag op.

19.2.2 Ondernemer in andere EU-lidstaat: verzoek om teruggaaf

Artt. 32a, 32f t/m 32j, 32k en 32l Wet OB; art. 33a Uitv.besch. OB

Het verzoek om teruggaaf moet de EU-ondernemer elektronisch indienen bij zijn eigen land via een door dat land ingestelde portaalsite. Het is niet mogelijk het verzoek rechtstreeks in te dienen bij de inspecteur in Nederland.

Het verzoek moet worden gedaan uiterlijk 30 september van het jaar volgend op het tijdvak van teruggaaf. Een verzoek geldt alleen als ingediend als het alle in 19.2.2.1 vermelde gegevens bevat.

De staatssecretaris heeft toegezegd dat een te laat ingediend verzoek door de inspecteur ambtshalve in behandeling wordt genomen. Zie 34.2.5. De EU-lidstaat waar het te late verzoek via de portaalsite is ingediend, moet het verzoek dan wel hebben doorgestuurd naar de inspecteur in Nederland. Het is niet duidelijk of alle EU-lidstaten dit zullen doen met te laat ingediende verzoeken. Volgens de staatssecretaris is te late indiening geen geldige reden om een verzoek niet door te sturen. Als er desondanks EU-lidstaten zijn die te laat ingediende verzoeken niet doorzenden, zal Nederland deze landen vragen de verzoeken toch naar Nederland door te sturen. Het is de vraag of de staatssecretaris zijn toezegging gestand kan doen, want het Hof van Justitie heeft gezegd dat de termijn voor het indienen van een verzoek om teruggaaf fataal is. Voor een te laat ingediend verzoek bestaat geen recht op teruggaaf (HvJ EU, *'Elsacom NV'*, zaak C-294/11, ECLI:EU:C:2012:382).

Het tijdvak van teruggaaf bedraagt ten hoogste één kalenderjaar en ten minste drie kalendermaanden. Teruggaafverzoeken kunnen echter betrekking hebben op een tijdvak van minder dan drie maanden wanneer dit tijdvak het resterende gedeelte van een kalenderjaar betreft.

Het bedrag dat wordt teruggevraagd, moet minimaal € 400 bedragen als het verzoek betrekking heeft op een tijdvak van minder dan een jaar. Het minimumbedrag bedraagt € 50 als het gaat om een teruggaaftijdvak van een jaar of het resterende gedeelte van een jaar.

Het verzoek kan worden ingediend in het Nederlands, Engels of Duits.

19.2.2.1 Ondernemer in andere EU-lidstaat: te verstrekken gegevens

Art. 33a Uitv.besch. OB

Het verzoek om teruggaaf moet de volgende gegevens bevatten:

a. gegevens betreffende de indiener van het verzoek (de aanvrager van de teruggaaf);
b. gegevens met betrekking tot de facturen en invoerdocumenten;
c. codes voor de afgenomen goederen en diensten;
d. codes voor de beroepsactiviteit van de aanvrager.

Ad a. Gegevens van de aanvrager van de teruggaaf

Het verzoek moet de volgende informatie bevatten:

- de naam en het volledige adres van de aanvrager;
- een elektronisch adres;
- een omschrijving van de beroepsactiviteit van de aanvrager voor wie de goederen of diensten worden afgenome hierna;
- het teruggaaftijdvak waarop het verzoek betrekking heeft;
- een verklaring van de aanvrager dat hij gedurende het teruggaaftijdvak geen goederenleveringen of diensten hee Nederland, met uitzondering van bepaalde vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten en met uitzondering van goede- aarbij de omzetbelasting was verschuldigd door de afnemer. Zie 19.2;

- het btw-identificatienummer of het fiscaal registratienummer van de aanvrager;
- zijn bankgegevens (inc. IBAN en BIC).

Ad b. Gegevens van de facturen en invoerdocumenten

In het verzoek worden voor elke EU-lidstaat van teruggaaf en voor elke factuur en voor elk invoerdocument de volgende gegevens vermeld:

- de naam en het volledige adres van de leverancier of dienstverrichter;
- het Nederlandse btw-identificatienummer van de leverancier of dienstverrichter. Dit nummer hoeft niet te worden v
  van invoer;
- het landencodenummer van Nederland (art. 215 BTW-Richtlijn). Dit nummer hoeft niet te worden vermeld in het g
- de datum en het nummer van de factuur of het invoerdocument;
- de maatstaf van heffing en het bedrag aan btw uitgedrukt in euro's;
- het berekende bedrag van de aftrek (zie 18.2 hiervóór) uitgedrukt in euro's;
- indien van toepassing, het beperkte aftrekpercentage (zie 18.2.1) uitgedrukt in procenten;
- de aard van de afgenomen goederen en diensten, aangegeven via de hierna bij ad c. vermelde codes.

Ad c. Codes voor de afgenomen goederen en diensten

In het verzoek moet de aard van de afgenomen goederen en diensten d.m.v. de volgende codes worden aangegeven:

1. brandstof;
2. verhuur van vervoermiddelen;
3. uitgaven in verband met vervoermiddelen, andere dan die voor de goederen en diensten waarnaar wordt verwezen m
   en 2;
4. wegentol en andere heffingen met betrekking tot het gebruik van de weginfrastructuur;
5. reiskosten, zoals taxikosten, kosten van het openbaar vervoer;
6. logies;
7. spijzen, drank en restauratie;
8. toegang tot beurzen en tentoonstellingen;
9. weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning en recreatie;
10. andere.

Als code 10 wordt gebruikt, moet de aard van de afgenomen goederen en diensten worden aangegeven.

Ad d. Codes voor de beroepsactiviteit van de aanvrager

De aanvrager moet in het verzoek zijn beroepsactiviteit omschrijven. Zie ad a. hiervóór. Dit moet hij doen aan de hand van geharmoniseerde codes, de zgn. NACE-codes (art. 34bis, lid 3, tweede alinea, Verordening nr. 1798/2003/EG).

19.2.2.2 Ondernemer in andere EU-lidstaat: welke goederen en diensten?

Art. 32k Wet OB

Het verzoek om teruggaaf heeft betrekking op de volgende transacties:

a. verwervingen van goederen of diensten die in het teruggaaftijdvak zijn gefactureerd. Voorwaarde is dat:
   - de belasting vóór of op het tijdstip van de facturatie verschuldigd is geworden; of
   - de belasting gedurende het teruggaaftijdvak verschuldigd is geworden, mits de verwervingen of afnames al eerder zijn gefactureerd;

b. de invoer van goederen die gedurende het teruggaaftijdvak heeft plaatsgevonden.

Verder kan de EU-ondernemer in zijn teruggaafverzoek ook facturen en invoerdocumenten betrekken, waarvoor hij nog niet eerder een teruggaafverzoek heeft gedaan. Deze moeten dan wel betrekking hebben op handelingen die werden verricht in het kalenderjaar waarin het teruggaaftijdvak valt.

19.2.3 Ondernemer in andere EU-lidstaat: behandeling van het verzoek om teruggaaf

Art. 32m Wet OB

De EU-lidstaat waar het verzoek om teruggaaf via de portaalsite is ingediend, zendt het verzoek door naar Nederland als aan de voorwaarden voor doorzending wordt voldaan. Vgl. 19.4.2. Zodra de inspecteur in Nederland het verzoek heeft ontvangen, stuurt hij een elektronische ontvangstbevestiging naar de aanvrager. Daarin vermeldt hij de datum van ontvangst.

Vervolgens neemt de inspecteur het verzoek in behandeling. Zijn beslissing om het verzoek in te willigen of af te wijzen, moet hij binnen vier maanden na ontvangst van het verzoek meedelen aan de aanvrager. Hij moet dit doen bij voor bezwaar vatbare beschikking.

19.2.3.1 Ondernemer in andere EU-lidstaat: aanvullende gegevens

Artt. 32n en 32o Wet OB

Het kan voorkomen dat het verzoek om teruggaaf niet alle informatie bevat die de inspecteur nodig heeft om een beslissing te kunnen nemen. De inspecteur kan dan binnen vier maanden na ontvangst van het verzoek elektronisch om *aanvullende gegevens* vragen bij de
an de aanvrager. Een dergelijke vraag kan hij ook richten aan anderen, bijv. aan een leverancier van de

aanvrager. Een vraag aan een ander dan de aanvrager of aan de autoriteiten van diens EU-lidstaat kan hij alleen elektronisch doen als die ander over de daarvoor geschikte apparatuur beschikt.

Als de aanvullende gegevens nog niet voldoende informatie opleveren, kan de inspecteur zo nodig *verdere aanvullende gegevens* vragen. Hiervoor is geen expliciete termijn gesteld. Wel zal hij rekening moeten houden met de dan geldende beslistermijn van maximaal acht maanden.

Bij het vragen om (verdere) aanvullende gegevens kan de inspecteur ook vragen om het origineel of een afschrift van de factuur of het invoerdocument. Hierbij gelden geen grensbedragen. Hij mag dit alleen doen als hij op goede gronden twijfelt aan het bestaan van een bepaalde vordering.

Degene die een verzoek om informatie heeft ontvangen, moet de gegevens aan de inspecteur verstrekken binnen een maand na ontvangst van het verzoek om informatie.

Als de inspecteur om *aanvullende gegevens* heeft verzocht, moet hij een beslissing op het teruggaafverzoek nemen binnen twee maanden na:

– ontvangst van de gevraagde gegevens; of
– het verstrijken van de termijn waarbinnen de gegevens moesten worden verstrekt (in het geval niet op zijn verzoe

In elk geval bedraagt de beslistermijn voor de inspecteur ten minste zes maanden gerekend vanaf de ontvangst van het teruggaafverzoek.

In het geval de inspecteur *verdere aanvullende gegevens* vraagt, heeft hij een beslistermijn van acht maanden gerekend vanaf de ontvangst van het teruggaafverzoek. Binnen deze termijn moet hij de voor bezwaar vatbare beschikking aan de aanvrager sturen, ook al heeft hij de verdere aanvullende gegevens nog niet ontvangen.

19.2.4 Ondernemer in andere EU-lidstaat: uitbetaling van de teruggaaf

Artt. 32p, 32r en 32s Wet OB

Bij (gedeeltelijke) inwilliging van het verzoek om teruggaaf moet het bedrag van de goedgekeurde teruggaaf worden betaald binnen tien werkdagen na de uiterlijke beslistermijn. Zie 19.2.3. Als dag van betaling geldt de dag waarop de ontvanger der belastingen dit bedrag op zijn rekening afboekt.

In beginsel wordt het bedrag van de teruggaaf uitbetaald in Nederland. Op verzoek van de aanvrager kan de betaling ook worden gedaan in een andere EU-lidstaat. De bankkosten voor het overmaken worden dan in mindering gebracht op het aan de aanvrager uit te betalen bedrag.

In het geval het bedrag van de teruggaaf te laat wordt betaald, krijgt de aanvrager rente over het terug te geven bedrag. Hierbij gelden dezelfde regels als bij het vergoeden van invorderingsrente. De ontvanger stelt de te vergoeden rente dus vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Zie 35.1.9.

De rente wordt berekend vanaf de dag volgend op de laatste dag waarop de teruggaaf uiterlijk had moeten plaatsvinden tot de dag waarop de teruggaaf daadwerkelijk plaatsvindt

19.3 Bijzondere teruggaven: teruggaaf Nederlandse btw aan buiten de EU gevestigde ondernemers

Art. 31 Wet OB

Hier bespreken we de teruggaaf van Nederlandse omzetbelasting aan ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd. Deze ondernemers worden hierna aangeduid als *niet-EU-ondernemers*. De teruggaafregeling voor ondernemers die in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd, wordt behandeld in 19.2.

Niet-EU-ondernemers zonder een vaste inrichting in Nederland kunnen in bepaalde gevallen op verzoek Nederlandse omzetbelasting terugkrijgen als ze zelf in Nederland geen omzetbelasting zijn verschuldigd. De teruggaafregeling geldt ook voor niet-EU-ondernemers die in Nederland belaste leveringen of diensten verrichten, maar waarbij de heffing van de verschuldigde omzetbelasting wordt verlegd naar de Nederlandse afnemer. Zie hfst. 22. In deze gevallen is de niet-EU-ondernemer immers zelf in Nederland geen btw verschuldigd.

Niet-EU-ondernemers die over een vaste inrichting in Nederland beschikken, moeten in Nederland aangifte doen van de door hen verschuldigde omzetbelasting. Daarbij kunnen zij alleen de omzetbelasting in aftrek brengen die betrekking heeft op de vanuit de vaste inrichting verrichte prestaties. Met betrekking tot de andere omzetbelasting die de niet-EU-ondernemer heeft betaald, moet hij in beginsel een afzonderlijk verzoek doen overeenkomstig het gestelde in dit punt. Goedgekeurd is echter dat deze omzetbelasting onder bepaalde voorwaarden in de aangifte van de vaste inrichting wordt verwerkt. Zie verder 5.5.1.3.

Als de niet-EU-ondernemer, zonder over een vaste inrichting in Nederland te beschikken, zelf wel omzetbelasting in Nederland is verschuldigd (bijv. omdat hij in Nederland goederen verkoopt aan particulieren of vanuit Nederland leveringen verricht naar andere EU-lidstaten; de zgn. intracommunautaire leveringen, belast tegen het nultarief), moet hij zich bij de Nederlandse Belastingdienst registreren. De niet-EU-ondernemer kan zich daarbij laten vertegenwoordigen door een fiscaal vertegenwoordiger. Zie 5.5.3. In de aangifte die hij moet doen, kan hij de hem in rekening gebrachte Nederlandse omzetbelasting in aftrek brengen op de door hem verschuldigde omzetbelasting. In die gevallen komt de teruggaafregeling die in dit punt is beschreven dus niet aan de orde.

***LET OP** Als geen Nederlandse btw is verschuldigd maar toch Nederlandse btw aan een niet-EU-ondernemer in rekening wordt gebracht, komt die btw volgens het Hof van Justitie niet in aanmerking voor teruggaaf ('Reemtsma Cigarettenfabriken', zaak C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167).*

19.3.1 Buiten de EU gevestigde ondernemer: terug te vragen omzetbelasting

Teruggevraagd kan worden:

- de omzetbelasting die in Nederland aan de niet-EU-ondernemer in rekening is gebracht wegens leveringen en die
  belasting op brandstof, reparaties e.d.);
- de omzetbelasting die de niet-EU-ondernemer bij invoer van goederen van buiten de EU heeft betaald voor goede
  naam heeft ingevoerd.

Uiteraard kan alleen die btw worden teruggevraagd waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Zie 18.1.3 en 18.1.3.1.

De teruggaaf van btw aan niet-EU-ondernemers is gebaseerd op de Dertiende Richtlijn. Volgens het Hof van Justitie voorziet de richtlijn niet in een teruggaaf van btw die kan worden toegerekend aan financiële prestaties die zij buiten de EU verrichten. Zie 18.1.3.1, onder c. De Nederlandse wettelijke bepalingen kennen deze beperking niet (HvJ EU, *'Commissie-Verenigd Koninkrijk'*, zaak C-582/08, ECLI:EU:C:2010:429).

19.3.1.1 Buiten de EU gevestigde ondernemer: belaste binnenlandse leveringen

In sommige gevallen moet bij leveringen aan een niet-EU-afnemer Nederlandse omzetbelasting in rekening worden gebracht. Een nultarief is dan niet van toepassing. Als deze niet-EU-afnemer ondernemer is, kan hij deze in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengen. Hierbij kunnen zich de volgende situaties voordoen.

a. De niet-EU-ondernemer verkoopt de goederen in Nederland aan een ondernemer die in Nederland woont of is gevestigd dan wel in Nederland over een vaste inrichting beschikt of aan een in Nederland gevestigd lichaam.
b. De niet-EU-ondernemer verkoopt de goederen in Nederland aan particulieren.
c. De goederen worden vanuit Nederland naar een andere EU-lidstaat vervoerd (intracommunautaire levering).
d. De goederen worden vanuit Nederland naar een niet-EU-lidstaat vervoerd (uitvoer).

In de onder a. en d. omschreven gevallen is de niet-EU-ondernemer zelf in Nederland geen omzetbelasting verschuldigd. In situatie a. wordt de heffing van de verschuldigde omzetbelasting verlegd naar de Nederlandse afnemer. Zie 22.1.1. In situatie d. vindt er geen levering plaats; de buitenlandse koper brengt zijn eigen goederen naar een niet-EU-lidstaat.

In deze twee gevallen kan de niet-EU-ondernemer/koper de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting terugvragen bij de Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland in Heerlen. Als dit voor de niet-EU-afnemer bezwaren oplevert, kan hij zijn leverancier machtigen om namens hem het verzoek om teruggaaf in te dienen. Ook kan hij deze machtigen om het terug te ontvangen bedrag in ontvangst te nemen. De schriftelijke machtiging moet bij het verzoek om teruggaaf worden overgelegd. Voordeel van deze werkwijze is dat de niet-EU-afnemer niet met Nederlandse omzetbelasting wordt lastiggevallen. De leverancier ontvangt de in rekening gebrachte omzetbelasting dan niet rechtstreeks van zijn afnemer, maar via een verzoek om teruggaaf van de Belastingdienst.

In de gevallen als bedoeld onder b. en c. is de niet-EU-ondernemer zelf wel omzetbelasting verschuldigd in Nederland. In situatie b. verricht hij namelijk in Nederland een belaste levering zonder dat de belastingschuld wordt verlegd naar de afnemer. In situatie c. brengt de niet-EU-ondernemer goederen over van een EU-lidstaat (Nederland) naar een andere EU-lidstaat. Zo'n overbrenging is een intracommunautaire levering. Zie 16.2.1. Wegens deze intracommunautaire levering is de niet-EU-ondernemer in Nederland omzetbelasting verschuldigd naar het nultarief. Omdat in de gevallen b. en c. de niet-EU-ondernemer zelf omzetbelasting is verschuldigd in Nederland (naar het tarief van 21%, 9% of 0%) geldt voor hem niet de teruggaafregeling die in dit punt wordt behandeld. Wel kan hij de omzetbelasting die de Nederlandse leverancier hem in rekening heeft gebracht, in aftrek brengen op de door hem of namens hem in te dienen aangifte. Zie 5.5.2.4.

19.3.2 Buiten de EU gevestigde ondernemer: voorwaarden voor teruggaaf

Art. 30a Uitv.besch. OB

Het verzoek om teruggaaf moet worden gedaan op het bij de Belastingdienst verkrijgbare formulier 'Verzoek teruggaaf btw voor ondernemers gevestigd in niet-EU-landen'. Om bij dit formulier te komen, gebruikt de buitenlandse ondernemer het hulpmiddel 'Registratie buitenlandse ondernemers' op www.belastingdienst.nl. Door een aantal vragen te beantwoorden, weet de ondernemer of hij meteen het verzoek kan invullen of dat hij eerst een btw-identificatienummer of registratienummer moet aanvragen. Het hulpmiddel leidt naar het juiste formulier.

Het verzoek om teruggaaf wordt ingediend bij de Belastingdienst/kantoor Buitenland in Heerlen. Zie 40.1.2 voor de adresgegevens.

Hierbij gelden de volgende voorwaarden.

1. Het verzoek moet worden ingediend binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaa
   Een te laat ingediend verzoek wordt nog wel ambtshalve in behandeling genomen. Zie 35.1.4.
2. Het verzoek moet betrekking hebben op ten minste drie maanden en ten hoogste één kalenderjaar. Het tijdvak van ter
   minder dan drie maanden omvatten als het gaat om het resterende gedeelte van een kalenderjaar.
3. Het terug te vragen belastingbedrag moet ten minste bedragen:

- € 400 als het verzoek betrekking heeft op een tijdvak van ten minste drie maanden, maar niet een vol kalend
- € 50 als het verzoek betrekking heeft op een kalenderjaar of het resterende gedeelte daarvan.

4 Bij het verzoek moeten worden overgelegd originelen van facturen of invoerdocumenten. Na behandeling van het verz Belastingdienst deze terug.

5 Bij het verzoek moet een verklaring worden overgelegd – het liefst van de belastingdienst van het eigen land – waarui verzoeker in zijn eigen land een belastingplichtige ondernemer is. Als al eerder een dergelijke verklaring is ingeleverd en deze niet ouder is dan één jaar, hoeft niet opnieuw een verklaring te worden meegestuurd.

19.3.3 Buiten de EU gevestigde ondernemer: teruggaaf bij beschikking

Art. 31, leden 8 en 9, Wet OB

De inspecteur beslist op het verzoek om teruggaaf bij een voor bezwaar vatbare beschikking die in beginsel door de inspecteur wordt medegedeeld binnen acht weken nadat deze het verzoek heeft ontvangen. Deze beslistermijn kan door de inspecteur worden verlengd.

19.4 Teruggaaf omzetbelasting uit andere EU-lidstaten aan Nederlandse ondernemers

Een in Nederland gevestigde ondernemer kan op zijn aangifte omzetbelasting Nederlandse inkoop-btw gemakkelijk als voorbelasting in aftrek brengen. Dat ook in het buitenland betaalde inkoop-btw kan worden teruggevraagd, is niet elke ondernemer bekend.

Voor het terugvragen van in andere EU-lidstaten betaalde inkoop-btw moet de ondernemer een verzoek om teruggaaf indienen via de Nederlandse Belastingdienst. Voor elke EU-lidstaat moet een apart verzoek worden gedaan. De ondernemer (of zijn intermediair) kan dat rechtstreeks doen op een speciaal daarvoor opgezet Belastingdienstportaal. Ook kan hij gebruikmaken van het Nextens BTW Refund Programma.

Voor het verkrijgen van de teruggaaf moet de ondernemer veel informatie verstrekken aan de Nederlandse Belastingdienst én vooral aan de belastingdienst van de EU-lidstaat. Bovendien stellen de EU-lidstaten soms ook verschillende eisen aan die informatie. Ondernemers zien daarom nog wel eens af van het doen van een verzoek om teruggaaf.

Hoewel geen harde cijfers beschikbaar zijn, kost het onbekend zijn met het recht op teruggaaf en het opzien tegen het doen van het verzoek om teruggaaf ondernemers jaarlijks vele miljoenen euro's. Daarom wordt in 19.4.3 in de vorm van een praktisch stappenplan ingegaan op het doen van een verzoek om teruggaaf.

Daaraan voorafgaand wordt in 19.4.1 en 19.4.2 met verwijzing naar wettelijke bepalingen en relevante paragrafen in andere hoofdstukken van de Almanak ingegaan op de vraag welke ondernemers in aanmerking komen voor teruggaaf en op de behandeling van het ingediende verzoek om teruggaaf.

19.4.1 Nederlandse ondernemer, buitenlandse omzetbelasting: wanneer teruggaaf?

Artt. 32, 33, 33a en 33b Wet OB

Een in Nederland gevestigde ondernemer kan in een andere EU-lidstaat betaalde omzetbelasting terugvragen mits hij:

a. in het tijdvak van teruggaaf niet was gevestigd in die EU-lidstaat en er evenmin een vaste inrichting had van waaruit zakelijke handelingen werden verricht; *én*

b. in het tijdvak van teruggaaf *geen* leveringen of diensten in die EU-lidstaat verrichtte (zie 6.3 en 7.3 voor de plaats waar een levering of een dienst wordt verricht) *uitgezonderd*:
   - vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten die in die EU-lidstaat zijn vrijgesteld krachtens artt. 1 151, 159 of 160 BTW-Richtlijn. Dit zijn vrijstellingen waarbij het recht op aftrek van voorbelasting niet is uitgesloten. In Nederland geldt voor deze diensten een nultarief of een teruggaafregeling. Zie 19.2 voor de betreffende diensten die in Nederland krachtens de hiervóór genoemde artikelen van de BTW-Richtlijn zijn vrijgesteld (onder het nultarief vallen);
   - goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvan de afnemer krachtens artt. 194 t/m 197 en 199 BTW-Richtlijn in die EU-lidstaat de omzetbelasting is verschuldigd. De heffing van de omzetbelasting is dan verlegd van de leverancier naar de afnemer. De gevallen waarin de verleggingsregeling van toepassing is, kunnen per EU-lidstaat verschillen; én

c. in het tijdvak van teruggaaf leveringen of diensten verrichtte die recht op aftrek van voorbelasting geven.

LET OP 1* *Ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten óf zijn ontheven van administratieve verplichtingen, kunnen geen verzoek om teruggaaf doen.

LET OP 2* *De ondernemer die zowel handelingen verricht waarvoor hij in Nederland recht op aftrek van voorbelasting heeft als handelingen waarvoor hij in Nederland geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, kan het bedrag dat in beginsel voor teruggaaf in aanmerking komt slechts gedeeltelijk terugvragen. Hij moet de in de andere EU-lidstaat betaalde inkoop-btw volgens de Nederlandse regels splitsen in een terug te vragen deel en een niet terug te vragen deel (pro rata). Zie ook 18.4.

LET OP 3* *De Nederlandse ondernemer die in een andere EU-lidstaat goederen levert of diensten verricht waarvoor hij zelf omzetbelasting is verschuldigd in die EU-lidstaat, moet zich daar registreren en aangifte omzetbelasting doen. Zie 39.7 voor de adressen van de buitenlandse belastingdiensten. Op de aangifte kan hij dan de omzetbelasting die hem in die EU-lidstaat in rekening is gebracht als voorbelasting aftrekken. Zie 19.4.4.

LET OP 4* *Landen die niet tot de EU behoren, kennen vaak een teruggaafregeling voor de omzetbelasting. Een door het ministerie klaring kan worden gebruikt om overheden van niet-EU-lidstaten ertoe te bewegen geen omzetbe-

lasting in rekening te brengen aan Nederlandse lucht- en scheepvaartondernemingen. Die verklaring bevat een uiteenzetting inzake vervoersdiensten en aanverwante goederen en diensten waarvoor in Nederland het nultarief geldt en wordt – op verzoek – door de Belastingdienst afgegeven aan in Nederland gevestigde lucht- en scheepvaartondernemingen. Deze verklaring biedt overigens geen garantie dat de buitenlandse autoriteiten daadwerkelijk afzien van de heffing van omzetbelasting (Besluit 4 april 2008, nr. IFZ2008/100M).

19.4.2 Nederlandse ondernemer, buitenlandse omzetbelasting: behandeling van verzoek

Artt. 33c en 33f Wet OB

Het verzoek om teruggaaf wordt eerst gecontroleerd in Nederland en vervolgens behandeld in de betreffende EU-lidstaat.

Behandeling in Nederland

Zodra een verzoek om teruggaaf is ingediend bij de Nederlandse Belastingdienst stuurt deze elektronisch een ontvangstbevestiging aan de ondernemer. De Belastingdienst controleert of alle gegevens zijn ingevuld en of de ondernemer recht heeft op teruggaaf. Ontbreekt er iets, dan laat de Belastingdienst dat via e-mail weten. In dat geval moet het verzoek om teruggaaf volledig opnieuw worden gedaan. De Nederlandse Belastingdienst zendt verzoeken die compleet zijn en als ingediend kunnen worden beschouwd (zie 9.4.3) binnen vijftien kalenderdagen na ontvangst door naar elke betrokken EU-lidstaat van teruggaaf. Het verzoek stuurt hij niet door als de ondernemer in Nederland gedurende het teruggaaftijdvak:

a. niet aan belasting is onderworpen;
b. slechts goederenleveringen of diensten verricht die zijn vrijgesteld. Zie hfst. 12;
c. valt onder de kleineondernemersregeling. Zie hfst. 24.

Van de beslissing om een verzoek om teruggaaf niet door te zenden, krijgt de aanvrager elektronisch bericht. Tegen deze beslissing (een beschikking) kan bezwaar worden gemaakt. Zie 34.2.1

Behandeling in het buitenland

Verzoeken om teruggaaf die de Nederlandse Belastingdienst heeft doorgestuurd, worden verder behandeld door de EU-lidstaat van teruggaaf. Dat land stuurt de aanvrager een ontvangstbevestiging van het verzoek. Daarin staat de datum waarop het verzoek is ontvangen. Soms komt de ontvangstbevestiging via de Nederlandse Belastingdienst.
De buitenlandse belastingdienst kan vragen om nadere informatie. De buitenlandse belastingdienst moet binnen vier maanden na ontvangst van het verzoek om teruggaaf een beslissing nemen. Alleen als de EU-lidstaat van teruggaaf binnen deze termijn van vier maanden aan de verzoeker om aanvullende gegevens heeft gevraagd, geldt een ruimere termijn van ten hoogste acht maanden.
Voor vragen over de afhandeling van het verzoek moet rechtstreeks contact worden gezocht met de buitenlandse belastingdienst. Zie voor contactgegevens http://ec.europa.eu/taxation_customs/national-tax-websites_en.
Bij beschikking van de buitenlandse belastingdienst wordt meegedeeld of het verzoek wordt ingewilligd of afgewezen. Tegen een afwijzende beschikking kan bezwaar worden gemaakt volgens het recht van de EU-lidstaat van teruggaaf.
Als het teruggaafverzoek wordt ingewilligd, moet de EU-lidstaat van teruggaaf het goedgekeurde teruggaafbedrag betalen binnen tien werkdagen na afloop van de hiervóór genoemde beslistermijn. Bij te late betaling is de EU-lidstaat van teruggaaf rente verschuldigd.
Voor alle EU-lidstaten gelden voor de behandeling van teruggaafverzoeken, de behandeltermijnen en de uitbetaling in grote lijnen dezelfde regels. Zie 19.2.3 en 19.2.4.

LET OP De ondernemer of de intermediair kan de status van het verzoek om teruggaaf digitaal volgen. Het is bovendien mogelijk een verzoek dat is verzonden naar de Nederlandse Belastingdienst of doorgezonden naar de buitenlandse belastingdienst te corrigeren. Dat geldt alleen voor de laatste versie van een verzoek. Het correctieverzoek krijgt een eigen nummer.

19.4.3 Nederlandse ondernemer, buitenlandse omzetbelasting: stappenplan

Het verzoek om teruggaaf van in een andere EU-lidstaat betaalde inkoop-btw wordt altijd gedaan via de Nederlandse Belastingdienst. Het verzoek kan worden gedaan door de ondernemer zelf of door zijn fiscaal intermediair. In beide gevallen moeten inloggegevens worden aangevraagd bij de Belastingdienst.

Stap 1. Bepalen of teruggaaf van in een andere EU-lidstaat betaalde inkoop-btw mogelijk is

Btwterugvragen uit een andere EU-lidstaat is alleen mogelijk als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a. de ondernemer is in Nederland gevestigd en heeft geen vestiging of vaste inrichting in de EU-lidstaat van teruggaaf;
b. de ondernemer is in de EU-lidstaat van teruggaaf geen omzetbelasting verschuldigd wegens leveringen of diensten;
c. de ondernemer heeft in de EU-lidstaat inkoop-btw betaald in verband met vrijgestelde vervoersdiensten (zie 1.3 en 11.4) of leveringen en diensten met toepassing van de verleggingsregeling. Zie 22.1;
d. de ondernemer heeft in de EU-lidstaat inkoop-btw of invoer-btw betaald over goederen en diensten die hij gebruikt voor met btw belaste bedrijfsactiviteiten;

e. de ondernemer vraagt ten minste € 400 inkoop-btw per kwartaal terug dan wel ten minste € 50 per jaar of voor het resterende gedeelte van het jaar;
f. de ondernemer kan het verzoek om teruggaaf digitaal doen;
g. de ondernemer kan het verzoek om teruggaaf doen vóór 1 oktober van het jaar volgend op het jaar van inkoop

LET OP Buitenlandse btw terugvragen is dus niet mogelijk als een ondernemer in eigen land:

- *geen ondernemer is voor de btw;*
- *uitsluitend vrijgestelde goederen of diensten levert;*
- *ontheffing heeft van administratieve verplichtingen.*

Stap 2. Keuze maken voor methode van terugvragen van inkoop-btw

Een ondernemer die inkoop-btw wil terugvragen in een andere EU-lidstaat kan kiezen uit drie methoden:

a. zelf met het Nextens BTW Refund Programma of een ander commercieel product;
b. overlaten aan zijn fiscaal intermediair die eigen systemen gebruikt;
c. zelf rechtstreeks informatie inbrengen op de daarvoor bestemde portaalsite van de Belastingdienst.

Bij de keuze voor één van deze methoden is het goed te bedenken dat bij een klein aantal verzoeken om teruggaaf indienen via de portaalsite van de Belastingdienst voordeliger is.

LET OP Voor het verkrijgen van een teruggaaf moet veel informatie worden aangeleverd ongeacht de gekozen manier van digitaal terugvragen. Ga dus ook na hoe de informatie het meest efficiënt én compleet uit de bedrijfsadministratie kan worden verkregen. Het Nextens Refund Programma biedt de mogelijkheid bestanden vanuit de administratie te importeren.

Stap 3. Aanvragen inloggegevens voor doen verzoek om teruggaaf btw uit EU-lidstaten

De ondernemer heeft voor elk van de drie onder stap 2. vermelde methoden inloggegevens zoals gebruikersnaam en wachtwoord nodig. Deze kunnen worden aangevraagd op www.belastingdienst.nl.

Een fiscaal intermediair die wordt ingeschakeld, moet eigen inloggegevens aanvragen om voor zijn klanten btw terug te kunnen vragen. De ondernemer heeft zijn eigen inloggegevens ook nodig om zijn fiscaal intermediair te autoriseren om voor hem verzoeken in te dienen.

Stap 4. Invullen digitaal verzoek om teruggaaf van inkoop-btw

Met de inloggegevens kan de ondernemer of zijn fiscaal intermediair aan de slag om inkoop-btw uit een EU-lidstaat terug te vragen via het teruggaafportaal van de Nederlandse Belastingdienst (https://eubtw.belastingdienst.nl/vrca-applicant/) of eigen software.

De Nederlandse Belastingdienst biedt een handleiding bij het gebruik van de portalsoftware incl. toelichting op de in te vullen rubrieken. Zie daarvoor www.belastingdienst.nl (zoeken op 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen').

4.1 Soorten gegevens in het verzoek

Bij het invullen van het verzoek worden veel gegevens gevraagd. Toch is het invullen doorgaans eenvoudiger dan op het eerste gezicht lijkt.

De in te vullen gegevens zijn nu weg te onderscheiden in:

- vaste gegevens zoals algemene bedrijfsgegevens, omschrijving bedrijfsactiviteit(en), verklaring ondernemer dat voorwaarden vermeld in stap 1. onder b. en c., btw-identificatienummer, bankgegevens of gegevens over vaste leveranciers in een EU-lidstaat;
- variabele gegevens zoals teruggaaftijdvak, factuurgegevens, afschriften van facturen, invoergegevens, wisselen (sub)codes van ingekochte goederen, het percentage belaste activiteiten, EU-landcodes enz.

Zie 19.4.3.1 voor een uitgebreid overzicht van in te vullen en bij te voegen gegevens.

Eenmaal ingevoerde vaste gegevens kunnen bij elk nieuw verzoek eenvoudig weer worden opgeroepen. Variabele gegevens zullen uiteraard per verzoek moeten worden ingevoerd, maar het invullen daarvan zal in de praktijk snel een routine worden.

4.2 Verschillen per EU-lidstaat inzake gegevens in verzoek

Op hoofdlijnen stellen de EU-lidstaten dezelfde eisen aan het verzoek om teruggaaf. Op onderdelen zijn er wel verschillen. Om te voorkomen dat een verzoek om teruggaaf (gedeeltelijk) wordt afgewezen, is het verstandig na te gaan welke aanvullende eisen een EU-lidstaat stelt. Bij de Nederlandse Belastingdienst kan daarvoor het document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen' worden gedownload (zie begin stap 4). In dit document wordt per EU-lidstaat aangegeven welke eisen worden gesteld inzake:

- verplicht gebruik subgoederencodes;
- facturen meesturen;
- talen waarin het verzoek kan worden gedaan;
- btw drempelbedrag per verzoek (in nationale valuta);
- verzoek laten indienen door een derde;
- aaf uitbetalen aan een derde.

LET OPWij raden ondernemers aan om bij twijfel over de in te vullen gegevens, zeker bij een groter financieel belang, rechtstreeks contact op te nemen met de Belastingdienst van de EU-lidstaat van teruggaaf. Zie voor de contactgegevens 19.4.2, onder 'Behandeling in het buitenland'.

4.3 Welke transacties in het verzoek?
Een verzoek om teruggaaf heeft betrekking op de volgende transacties:
a. inkoop van goederen of diensten die in het teruggaaftijdvak (kwartaal of jaar) zijn gefactureerd. Voorwaarden zijn dat
  - de belasting vóór of op het tijdstip van de facturatie verschuldigd is geworden; of
  - de belasting gedurende het teruggaaftijdvak verschuldigd is geworden, mits de afnames al eerder zijn gefact
b. de invoer van goederen die gedurende het teruggaaftijdvak heeft plaatsgevonden;
c. facturen en invoerdocumenten die nog niet eerder in een teruggaafverzoek zijn opgenomen. Deze transacties moeten dan wel betrekking hebben op handelingen die worden verricht in het kalenderjaar waarin het teruggaaftijdvak valt.

LET OPControleer bij een factuurdatum of een datum van invoer die buiten het tijdvak van het verzoek om teruggaaf ligt eerst of het land van de teruggaaf dit toestaat.

4.4 Taal van het verzoek
Het verzoek om teruggaaf kan altijd worden gesteld in de taal van de betreffende EU-lidstaat. In veel landen kunnen ook andere talen worden gebruikt. Zie daarvoor het hiervóór genoemde document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen'.

4.5 Verzoek laten indienen door een derde
Het verzoek om teruggaaf kan doorgaans ook namens de ondernemer worden ingediend door een derde zoals een fiscaal intermediair. Er zijn echter wel verschillen per EU-lidstaat. Zo moet in sommige landen de derde woonachtig zijn in het land waar het verzoek wordt ingediend of worden bepaalde eisen aan de machtiging van de derde gesteld. Zie daarvoor het hiervóór genoemde document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen'.

4.6 Teruggaaf uitbetalen aan een derde
Het laten uitbetalen van de teruggaaf aan een derde is in de meeste EU-lidstaten wel mogelijk. Maar ook als dat mogelijk is, worden daaraan soms verschillende eisen gesteld. Zie daarvoor het hiervóór genoemde document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen'.

19.4.3.1 Nederlandse ondernemer, buitenlandse omzetbelasting: checklist

Bij het digitale verzoek om teruggaaf moet de volgende informatie worden aangeleverd:

1. Algemene gegevens
De ondernemer moet de volgende algemene gegevens digitaal verstrekken:
a. bedrijfsgegevens verzoeker: naam, volledig adres, telefoonnummer, elektronisch adres (e-mailadres);
b. bedrijfsactiviteiten verzoeker in de vorm van één of meer zgn. NACE-codes (vier cijfers). Deze code is te vinden binnen het gebruikte teruggaafprogramma. Zie ook www.belastingdienst.nl (zoeken op 'Lijst bedrijfsactiviteiten/NACE-codes');
c. percentage belaste bedrijfsactiviteiten: het percentage dat de belaste omzet uitmaakt van de totale omzet (excl. omzetbelasting). Dit zgn. pro-ratapercentage moet naar boven worden afgerond op een heel getal. Zijn de belaste bedrijfsactiviteiten 78,2%, dan wordt ingevuld 79%. Zie ook de Let op hierna;
d. teruggaaftijdvak;
e. verklaring verzoeker: betreft voldoen aan voorwaarden vermeld in stap 1, onder b. en c.;
f. btw-identificatienummer of fiscaal registratienummer verzoeker;
g. bankgegevens verzoeker: EU-bankrekeningnummers, IBAN-nummer en BIC-nummer.

LET OPTeruggaaf is alleen mogelijk als de ondernemer in het buitenland het soort handelingen verricht waarvoor hij in Nederland recht op aftrek van voorbelasting heeft. De Nederlandse ondernemer die in eigen land zowel belaste handelingen verricht als handelingen die geen recht op aftrek van voorbelasting geven (bijv. vrijgestelde en niet-economische handelingen), krijgt dus ook in een andere EU-lidstaat slechts gedeeltelijk teruggaaf van btw. Het pro rata dat in Nederland vastgesteld overeenkomstig art. 173 BTW-Richtlijn (vgl. 18.4.1.1) wordt toegepast, geldt ook voor het teruggaafverzoek aan een andere EU-lidstaat.

2. Factuur- en invoerdocumentgegevens
De ondernemer moet voor elke factuur en elk invoerdocument de volgende gegevens invullen:
a. factuurgegevens: factuurdatum en factuurnummer van elke factuur;
b. invoerdocument als bij invoer in Nederland btw is betaald (er is dan geen factuur);
lres van de leverancier of dienstverrichter;

d. het btw-identificatienummer van de leverancier of dienstverrichter of zijn fiscaal registratienummer, toegekend door de EU-lidstaat van teruggaaf. Dit nummer hoeft niet te worden vermeld in het geval van invoer in Nederland;
e. het landencodenummer van de EU-lidstaat van teruggaaf zoals vermeld als onderdeel van het btw-identificatienummer van de leverancier. Het nummer hoeft niet te worden vermeld in het geval van invoer in Nederland;
f. de maatstaf van heffing (prijs excl. btw) en het bedrag aan btw uitgedrukt in de munteenheid van de EU-lidstaat van teruggaaf;
g. het berekende bedrag van de aftrekbare btw uitgedrukt in de munteenheid van de EU-lidstaat van teruggaaf;
h. codes betreffende de aard van de met inkoop-btw belaste goederen en diensten. Zie voor de codes hierna onder 'Codes van met inkoop-btw belaste goederen en diensten'.

LET OP! Het gebruik van een vereenvoudigde factuur (zie 20.2.2) bij het verzoek om teruggaaf is toegestaan als het totaalbedrag niet hoger is dan € 100. De volgende gegevens moeten dan worden ingevuld:
- *de factuurdatum;*
- *de identiteit (naam, adres, btw-identificatienummer) van de leverancier van de goederen of diensten;*
- *de aard van de geleverde goederen of diensten in de vorm van de goederencode;*
- *het betaalde btw-bedrag of gegevens waarmee dit bedrag kan worden berekend.*

3. Afschriften van facturen en invoerdocumenten

Een EU-lidstaat kan de verzoeker van een teruggaaf van inkoop-btw vragen om bij het verzoek om teruggaaf een digitaal afschrift van facturen of invoerdocumenten te voegen.
Zie www.belastingdienst.nl voor welke landen dit geldt (zoeken op 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen').

LET OP! Voor de landen die een afschrift vragen, hoeft alleen een factuur of invoerdocument toegevoegd te worden als het gaat om:
- *benzinebonnen vanaf € 250 (excl. btw);*
- *facturen of invoerdocumenten vanaf € 1000 (excl. btw).*

Finland kent alleen € 1000 (excl. btw) als drempelbedrag voor facturen of invoerdocumenten. Landen met een andere valuta dan de euro gebruiken dezelfde drempelbedragen in hun nationale munteenheid. Deze drempelbedragen staan in het hiervóór genoemde document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen'.

Voor het bijvoegen van afschriften geldt dat alleen bestandsformaten van het formaat jpg, tiff en pdf zijn toegestaan. Heeft een ondernemer facturen alleen op papier, dan moet hij ze scannen.
Gescande en digitale facturen mogen worden samengevoegd in een zip-bestand. Wordt een zip-bestand gebruikt, dan moet met het volgende rekening worden gehouden:
- er mogen geen onderliggende mappen in het zip-bestand worden meegeleverd;
- het zip-bestand mag geen encryptie of wachtwoord bevatten;
- voeg nooit meer bijlagen toe dan het aantal factuurregels.

Zijn er meer bijlagen dan factuurregels, voeg dan alleen de belangrijkste toe of voeg bijlagen samen op één scan. Doe dit als volgt:
- maak een scan van de factuur;
- verzamel alle bijlagen in één zip-bestand en voeg dit bestand bij het verzoek.

Op deze wijze zijn er nooit te veel bijlagen en kan de EU-lidstaat van teruggaaf de factuurregel altijd koppelen aan de bijbehorende bijlage.
De totale omvang van het verzoek en de bijlagen mag niet meer zijn dan 5 MB. Leidt het toevoegen van facturen of invoerdocumenten tot meer dan 5 MB, voeg dan alleen de facturen of invoerdocumenten toe met de hoogste btw-bedragen tot 5 MB is bereikt.
Scan facturen bij voorkeur in zwart-wit. Zwart-wit scans nemen minder ruimte in beslag dan een kleurenscan.
Als bijgevoegde afschriften als bijlage zijn ingevoerd, zijn deze zichtbaar in het teruggaafprogramma.

4. Codes van met inkoop-btw belaste goederen en diensten

Bij het verzoek om teruggaaf van inkoop-btw moet de ondernemer, zoals vermeld onder 2, punt h. hiervóór, met een code aangeven wat de aard is van de in het EU-land ingekochte, met inkoop-btw belaste, goederen en diensten.
De EU hanteert 10 hoofdcodes en ruim 160 subcodes.
De goederencodes zijn onderdeel van het teruggaafprogramma. De codes staan ook in het document 'Vereisten voor verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen (per land)' op www.belastingdienst.nl.
Vrijwel alle EU-lidstaten hebben het gebruik van subgoederencodes verplicht gesteld. Uitzondering daarop zijn bij de publicatie van deze Almanak Duitsland, Cyprus, Luxemburg en Tsjechië.
Elke EU-lidstaat bepaalt welke subgoederencodes moeten worden gebruikt. Als een ondernemer uit meerdere landen inkoop-btw wil terugvragen, moet hij voor elk land apart nagaan voor welke goederen een subcode moet worden ingevuld bij het teruggaafverzoek.

5. Taal waarin verzoek moet zijn gesteld

Het verzoek kan worden gesteld in de taal van de EU-lidstaat van teruggaaf. Ook andere talen kunnen worden gebruikt, maar dat verschilt per land. Zie daarvoor het onder punt 3. hiervóór genoemde document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen (per land)'.

6. *Verzoek in laten dienen door derde en/of teruggaaf uitbetalen aan derde*

Een verzoek laten indienen door een derde is in de meeste EU-lidstaten mogelijk. Hetzelfde geldt voor het laten uitbetalen van de teruggaaf aan een derde. Maar er bestaan verschillen tussen de EU-lidstaten, ook voor wat betreft de eisen die zij stellen. Zie daarvoor het onder punt 3. hiervóór genoemde document 'Vereisten en toelichting bij verzoek om teruggaaf btw uit andere EU-landen'.

7. Voorbeelden

Hierna zijn enkele voorbeelden opgenomen ter verduidelijking van de verschillende punten van deze checklist.

VOORBEELD 1 Een in Nederland gevestigde transportondernemer rijdt dagelijks met bloemen naar Polen naar verschillende afnemers. Hij tankt bij vaste tankstations en laat in Polen het onderhoud van zijn wagen bij een vast garagebedrijf uitvoeren. De in Duitsland betaalde btw vraagt hij elk kwartaal terug en in Polen eens per jaar.
Voor deze ondernemer is het terugvragen van de btw eenvoudig. Bij het invullen van de vier verzoeken om teruggaaf voor Duitsland en het jaarlijkse verzoek voor Polen kan hij bij elk verzoek de gegevens inzake zijn bedrijf, bedrijfsactiviteit, eigen btw-identificatienummer, naam, adres en btw-identificatienummer van zijn leveranciers enz. opnemen en invullen.
Variabel zijn uiteraard de factuurgegevens, maar doorgaans zullen in dit geval bijv. de codes van de ingekochte goederen of diensten steeds dezelfde zijn. Verder accepteren beide landen verzoeken in het Engels.
Eigenlijk is er in dit eenvoudig gehouden voorbeeld maar één verschil: Duitsland verplicht niet tot het gebruik van een subgoederencode en Polen wel.
VOORBEELD 2 Een ondernemer verricht (belast) taxivervoer, (vrijgesteld) ambulancevervoer in Nederland en (belaste) voertuigrepatriëring in Nederland, België en Duitsland voor in Nederland gevestigde particulieren en ondernemers. In 2020 was zijn totale omzet € 2 000 000 exclusief omzetbelasting waarvan € 300 000 ambulancevervoer. Daarmee kwam het 'pro-ratapercentage' voor 2020 uit op 85. In het eerste kwartaal van 2021 tankt de ondernemer regelmatig in België en Duitsland. Hij betaalt aan btw in België € 800 en in Duitsland € 1200. Hij doet in het derde kwartaal 2021 in beide landen een teruggaafverzoek. Hij vult in beide verzoeken als 'pro-ratapercentage' 85 in en ontvangt nadien uit België een teruggaaf van € 680 ($^{85}/_{100}$ van € 800) en uit Duitsland een teruggaaf van € 1020 ($^{85}/_{100}$ van € 1200).
VOORBEELD 3 Een ondernemer exploiteert een administratiekantoor (belast) en daarnaast treedt hij op als assurantietussenpersoon (vrijgesteld). In het eerste kwartaal 2020 tankt hij veelvuldig bij Duitse tankstations en krijgt € 800 aan Duitse btw in rekening gebracht. In 2019 was zijn totale omzet € 800 000 exclusief btw waarvan € 200 000 verkoop van verzekeringen. Daarmee kwam het 'pro-ratapercentage' voor 2019 uit op 75. De ondernemer doet daarom in het tweede kwartaal van 2020 een verzoek om teruggaaf van € 600 (75% van € 800). In 2021 blijkt dat het 'pro-ratapercentage' voor 2020 uitkomt op 50. De ondernemer moet daarom in 2021 een correctie aanbrengen van € 200 (25% van € 800) in een volgend verzoek om teruggaaf of, als er in 2021 door deze ondernemer geen teruggaafverzoek wordt gedaan, via de portaalsite van de Nederlandse Belastingdienst een afzonderlijke verklaring toezenden aan de Duitse Belastingdienst.

19.4.4 Nederlandse ondernemer, buitenlandse omzetbelasting: teruggaaf ingeval btw verschuldigd in andere EU-lidstaat

De Nederlandse ondernemer die in de andere EU-lidstaat goederen levert of diensten verricht waarvoor hij zelf btw is verschuldigd in die EU-lidstaat, moet zich daar registreren en aangifte doen. Op die aangifte kan hij dan de btw die hem in die EU-lidstaat in rekening is gebracht als voorbelasting aftrekken. Zie 40.5 voor de adressen van de buitenlandse belastingdiensten.

De btw die de Nederlandse ondernemer kan terugvragen, bestaat uit:

a. btw die hem in rekening is gebracht wegens door andere ondernemers in die EU-lidstaat verrichte goederenleveringen of diensten;
b. btw die van hem is geheven wegens de invoer van goederen in die EU-lidstaat.

De teruggaaf wordt verleend voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor:

- handelingen bedoeld in art. 169, onder a. en b., BTW-Richtlijn. Het gaat hierbij om handelingen die de ondernem de EU-lidstaat van teruggaaf, maar waarvoor recht op teruggaaf zou ontstaan als zij in die EU-lidstaat zouden worden verricht. Verder betreft het handelingen die volgens de BTW-Richtlijn zijn vrijgesteld, maar waarbij het recht op aftrek van voorbelasting niet is uitgesloten. Zie 18.1.3.1, onder a. en b., voor de Nederlandse situatie;
- handelingen waarvoor in de EU-lidstaat van teruggaaf de afnemer de btw moet voldoen (verleggingsregeling) ow 194 t/m 197 en 199 BTW-Richtlijn.

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor niet-economische (niet-belastbare) prestaties, bestaat geen recht op teruggaaf.

20 Privégebruik goederen en diensten

20.1 Privégebruik: het systeem

Bij privégebruik gaat het om privégebruik door de ondernemer zelf en door zijn personeel en om gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden, vergelijkbaar met privégebruik. Btw-heffing over goederen en diensten die een ondernemer voor privédoeleinden gebruikt kan zich alleen voordoen als die goederen en diensten door de ondernemer in zijn hoedanigheid van ondernemer zijn aangeschaft. Als een ondernemer goederen of diensten aanschaft met het doel die volledig in de eigen privésfeer te gebruiken, kan de btw op die aankoop nooit in aftrek worden gebracht. Hij betrekt die goederen en diensten dan niet in zijn hoedanigheid van ondernemer. Zie 18.1.2. Voor zulke goederen en diensten kan btw-heffing over het privégebruik dan uiteraard niet aan de orde komen.

Bij roerende investeringsgoederen die een ondernemer zowel bedrijfsmatig als privé gebruikt kan hij kiezen of hij deze al dan niet (geheel) tot zijn bedrijfsvermogen wil rekenen. Zie 20.2.

***LET OP** Nederland is door de Europese Raad (Uitvoeringsbesluit 2020/2189, Publicatieblad 2020/L 434/1) gemachtigd de btw op goederen en diensten van het recht op aftrek uit te sluiten, als deze goederen en diensten voor meer dan 90% voor de privédoeleinden van een ondernemer of diens werknemers, dan wel voor andere dan bedrijfsdoeleinden of niet-economische activiteiten worden gebruikt. Deze maatregel is van toepassing van 1 januari 2021 tot en met 31 december 2023, met een mogelijkheid tot verlenging. De maatregel is niet eerder van kracht dan dat de Wet op de omzetbelasting is gewijzigd. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niet duidelijk of en wanneer de maatregel van kracht zal worden.*

Heffing van btw over privégebruik kan zich voordoen in de volgende situaties:

a. goederen die worden aangeschaft voor gebruik in de onderneming. De bij aankoop betaalde btw is aftrekbaar. Nadien worden de goederen definitief onttrokken aan het bedrijf voor gebruik in de privésfeer. Die onttrekking leidt tot een (fictief) belastbare levering. Voor die levering is btw verschuldigd en wel over de aankoopprijs van de goederen, van soortgelijke goederen of over de kostprijs. Zie 20.3.1 voor onttrekking voor privégebruik door de ondernemer zelf.
Bij de onttrekking ten behoeve van het privégebruik door het personeel van de ondernemer geldt een andere regeling. Zie 20.5.
Van een (fictief) belaste levering is ook sprake als een ondernemer zijn bedrijf beëindigt en hij goederen van de onderneming behoudt. Zie 20.3.2;

b. goederen die worden aangeschaft voor gebruik in de onderneming, maar ook voor privédoeleinden worden gebruikt. Het gaat hier om goederen die niet definitief aan de onderneming worden onttrokken (zie onder a. hiervóór) maar die zowel in de onderneming als voor privédoeleinden worden gebruikt. Voor onroerende zaken is aftrek mogelijk voor zover het gaat om het gebruik voor (belastbare) zakelijke handelingen. Zie 20.1.3. Voor roerende zaken geldt daarentegen dat het privégebruik in beginsel als een fictieve met btw belaste dienst wordt aangemerkt. Zie 20.4.4. Voor dit gebruik bestaat wel recht op aftrek van voorbelasting. Zie 18.1.5.3. Bij privégebruik van bedrijfsgoederen door het personeel wordt de aftrek van de bij aankoop betaalde btw beperkt. Zie 20.5;

c. diensten die worden aangeschaft voor gebruik in de onderneming en tevens voor gebruik in de privésfeer. Hierbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen:
  – de opzichzelfstaande diensten die de ondernemer rechtstreeks gebruikt voor zowel zakelijke als privédoeleinc van een belastingadviseur. Bij deze opzichzelfstaande diensten is aftrek van voorbelasting alleen mogelijk voor zover de dienst wordt gebruikt voor belaste ondernemersprestaties. De aan het privégebruik toe te rekenen voorbelasting is niet aftrekbaar. Bij de opzichzelfstaande diensten wordt de voorbelasting dus direct gesplitst in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar deel. Daarmee drukt op het privégebruik direct btw. Later vindt er geen heffing meer plaats over het privégebruik van dergelijke diensten;
  – de diensten die betrekking hebben op bedrijfsgoederen, zoals het onderhoud van een camper die zowel in de in de privésfeer wordt gebruikt. Bij die diensten zijn de aftrek en de eventuele heffing van btw over het privégebruik afhankelijk van de wijze waarop de ondernemer het desbetreffende bedrijfsgoed voor de btw heeft geëtiketteerd. Etikettering is overigens alleen mogelijk voor roerende investeringsgoederen. Zie 20.1.3 en 20.2. Zie 20.4 voor het privégebruik van de ondernemer zelf. Met betrekking tot het privégebruik van diensten door het personeel van de ondernemer geldt een andere regeling. Zie 20.5;

d. de ondernemer verricht zelf gratis diensten voor eigen privédoeleinden of privédoeleinden van zijn personeel. Bijv. de belastingadviseur die de IB-aangifte van zijn werknemer verzorgt. Deze handeling vormt een belaste prestatie (dienst) voor de btw. De ondernemer is ter zake btw verschuldigd over de uitgaven die hij heeft gemaakt voor dat privégebruik. Omdat hier sprake is van een belaste dienst bestaat recht op aftrek van de voorbelasting die betrekking heeft op die gemaakte uitgaven. Zie 20.4.3. Bij het gratis verrichten van diensten voor privédoeleinden van het personeel zal echter vooralsnog geen heffing over die diensten plaatsvinden, maar wordt btw-druk op privégebruik gerealiseerd door de aftrek op de ingekochte goederen en diensten te beperken. Zie 20.5.

***LET OP** Voor het privégebruik van auto's bestaan bijzondere regels. Zie hfst. 21.*

20.1.1 Privégebruik: geschenken

Artt. 3, lid 3, onderdeel a., en 16a Wet OB; art. 1, lid 1, onderdeel b., BUA

Een ondernemer kan op grond van *zakelijke overwegingen* goederen en diensten weggeven die tot consumptie bij de ontvanger leiden. Het betreft hier met name relatiegeschenken en andere giften. De bij aankoop van die goederen (en diensten) betaalde btw kan de on- aftrek brengen. Als echter de begunstigde als hij het geschenk zelf zou hebben gekocht, de voorbelasting niet (of hoofdzakelijk niet) in aftrek zou kunnen brengen, wordt de aftrek uitgesloten bij de ondernemer die de schenking heeft gedaan. Die uitsluiting van de aftrek is gebaseerd op het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA). Zie 36.3. Er is echter geen uitsluiting van de aftrek als de aankoopprijs (of kostprijs) van de weggegeven goederen en diensten per jaar per belanghebbende niet meer bedraagt dan € 227. Zie 20.5.6.

Het komt ook regelmatig voor dat een ondernemer op grond van zakelijke overwegingen schenkingen in natura verricht die niet onder de werking van het BUA vallen. Dit is met name het geval als een schenking niet is aan te merken als 'relatiegeschenk' of 'andere giften', zoals die begrippen in het BUA zijn gedefinieerd. Die begrippen hebben volgens de rechtspraak namelijk een (zeer) beperkte werking. Zie 20.5.4. Zo worden bijv. niet als relatiegeschenk of andere gift in de zin van het BUA aangemerkt schenkingen aan ondernemers die recht hebben op btw-aftrek en schenkingen aan (rechts)personen waarmee verder (nog) geen zakelijke relatie wordt onderhouden. In deze gevallen blijft de btw-aftrek bij de ondernemer die de schenking verricht onaangetast. Wel wordt een dergelijke schenking van goederen aangemerkt als een fictieve levering. Volgens de bepalingen van de btw-wetgeving is daarover btw verschuldigd. Heffing over die fictieve levering is voorlopig echter nog niet aan de orde. Zie 6.2.10.

20.1.2 Privégebruik: investeringsgoederen

Het gaat hier om goederen die worden aangeschaft voor gebruik in de onderneming, maar die ook voor privédoeleinden worden gebruikt. Deze goederen worden dus niet definitief aan de onderneming onttrokken. Zie voor die situatie 20.3.1. Aftrek van de bij aankoop betaalde btw is mogelijk voor zover de goederen door de ondernemer zelf worden gebruikt voor belaste handelingen.

Voor onroerende zaken is aftrek alleen mogelijk voor zover het gaat om het gebruik voor (belastbare) zakelijke handelingen. Zie 18.1.3.6 en 20.1.3.

Voor roerende investeringsgoederen geldt dat het privégebruik van de ondernemer in beginsel als een fictieve met btw belaste dienst wordt aangemerkt. De btw ter zake van deze fictieve dienst is verschuldigd over de uitgaven die de ondernemer heeft gemaakt voor zijn privégebruik. Zie 20.4.4. De ondernemer kan er voor kiezen om het roerende investeringsgoed volledig zakelijk te etiketteren. Zie 20.2.

Bij privégebruik van bedrijfsgoederen door het personeel geldt een andere regeling en wordt de aftrek van de bij aankoop betaalde btw beperkt. Zie 20.4.1.

20.1.3 Privégebruik: onroerende zaken

Bij privégebruik gaat het om privégebruik door de ondernemer zelf, door zijn personeel en om gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden, dat vergelijkbaar is met privégebruik. Aftrek is alleen mogelijk voor zover het gaat om het gebruik van het pand voor de (belastbare) zakelijke handelingen. Daar staat tegenover dat geen btw is verschuldigd wegens het privégebruik van het pand. Met latere wijzigingen in de verhouding tussen het zakelijke gebruik en het privégebruik wordt rekening gehouden d.m.v. een (jaarlijkse) herziening van de voorbelasting als de ondernemer de onroerende zaak geheel tot zijn bedrijfsvermogen rekent. Als de toe- of afname van het privégebruik minder bedraagt dan 10%, wordt de aftrek niet herzien. Zie 18.4.6.5. Bij herziening door wijzigingen in de verhouding tussen het gebruik voor belaste handelingen en voor privédoeleinden wordt uitgegaan van het werkelijk gebruik. Zie 18.4.3.

***VOORBEELD** Een ondernemer schaft in 2018 een onroerende zaak aan, die hij voor 60% gebruikt voor belaste handelingen en voor 40% voor privédoeleinden. In het derde boekjaar neemt het gebruik voor belaste handelingen van de zaak toe van 60% naar 80%; in het zesde boekjaar zakt het gebruik voor belaste handelingen weer terug naar 60%.*

a. *De ondernemer rekent het goed geheel tot zijn bedrijfsvermogen. De ondernemer heeft ondanks de volledig zakelijke van de onroerende zaak alleen recht op aftrek voor het deel van de onroerende zaak dat hij gebruikt voor belaste handelingen (60%). Vanwege het toegenomen belaste gebruik van de onroerende zaak (van 60% naar 80%) in het derde boekjaar heeft de ondernemer aanvullend recht op aftrek over het derde, vierde en vijfde boekjaar. De aan elk van die boekjaren toe te rekenen btw wordt voor 20% herzien. De toename van het privégebruik in het zesde boekjaar leidt niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting, omdat de verhouding tussen belast en privégebruik dan overeenkomt met de aftrekverhouding in het eerste boekjaar.*

b. *De ondernemer rekent het goed voor 60% tot zijn bedrijfsvermogen. De ondernemer heeft voor 60% recht op aftrek van btw voor het belast gebruikte deel van de onroerende zaak. Voor het toegenomen belaste gebruik van de onroerende zaak (van 60% naar 80%) in het derde boekjaar heeft de ondernemer geen aanvullend recht op aftrek van voorbelasting. Het aan de ondernemer toekomende recht op aftrek blijft beperkt tot het deel van de onroerende zaak dat hij zakelijk heeft geëtiketteerd. De toename van het privégebruik in het zesde boekjaar leidt niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting, omdat de verhouding tussen belast en privégebruik overeenkomt met de aftrekverhouding in het eerste boekjaar.*

c. *De ondernemer rekent de onroerende zaak volledig tot zijn privévermogen. De ondernemer heeft geen recht op aftre De verschuivingen in de verhouding tussen belast en privégebruik in het derde en in het zesde boekjaar leiden niet tot herziening van aftrek.*

***LET OP** Als de onroerende zaak kan worden gesplitst in twee zelfstandige goederen waarvan er één uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden en één alleen voor privé wordt gebruikt, bestaat slechts voor het eerstbedoelde goed recht op aftrek van voorbelasting. Voor een splitsing is het civiele recht niet bepalend. Het gaat erom of er voor de omzetbelasting sprake is van zelfstandige goederen. Als er een fysieke scheiding is en de delen als afzonderlijke goederen kunnen worden geëxploiteerd, zal er sprake*

zijn van afzonderlijke, zelfstandige goederen (HR, nr. 41.016, ECLI:NL:HR:2006:AU4302 en Hof Amsterdam, nr. 11/00738, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY2296). Zie 13.1.3 en 18.4.6.1.

VOORBEELD Een makelaar laat een nieuwe woning bouwen met een kantoorruimte. Woning en kantoor staan weliswaar via een tussendeur met elkaar in verbinding, maar zijn verder fysiek gescheiden. Zowel woonhuis als kantoor heeft een eigen ingang en eigen nutsvoorzieningen. Woning en kantoor zijn (dus) zelfstandig te gebruiken. Hoewel er voor het civiele recht wellicht sprake is van één zaak zijn er voor de omzetbelasting twee goederen. Alleen voor de bouw van het kantoor bestaat recht op aftrek van voorbelasting.

LET OP Verschillende rechters hebben beslist dat een verbouwing aan een onroerende zaak op zichzelf beschouwd een afzonderlijk investeringsgoed kan vormen mits de aanpassingen een zekere duurzaamheid bezitten, die tot uitdrukking komt in de afschrijving op die aanpassingen (HvJ EU, 'X', zaak C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473; HR, nr. 07/12617bis, ECLI:NL:HR:2013:17; Hof Den Bosch, nr. 09/00107, ECLI:NL:GHSHE:2014:2553 en Hof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 13/01276 t/m 13/01278, ECLI:NL:GHARL:2015:2926). Uit deze beslissingen volgt dat aftrek van btw alleen mogelijk is voor zover dergelijke (onroerende) investeringsgoederen zakelijk worden gebruikt. De vraag of bij een latere wijziging in de verhouding van het gebruik (zakelijk en privé) een herziening mogelijk is, valt niet rechtstreeks uit de wettelijke bepalingen af te leiden. Neem voor vragen hierover contact op met de inspecteur. Zie ook 18.4.6.1.

20.2 Privégebruik: keuzevermogen roerende investeringsgoederen

De ondernemer die goederen alleen voor eigen privédoeleinden of andere niet-bedrijfsdoeleinden betrekt, heeft daarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat hij deze goederen niet in zijn hoedanigheid van ondernemer aanschaft (HvJ EU, *'Lennartz'*, zaak C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315). Een eventueel later zakelijk gebruik van de goederen leidt niet alsnog tot een (gedeeltelijke) aftrek van de voorbelasting (HvJ EU, *'Waterschap Zeeuws Vlaanderen'*, zaak C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335). Als hij de goederen later verkoopt, doet hij dat ook niet als ondernemer en bij de verkoop is hij dus geen btw verschuldigd. Zie 5.2.6. Zie 18.1.5.1 voor aftrek bij gebruik voor zowel economische als niet-economische handelingen.

Als bij de aankoop wordt gehandeld als ondernemer vallen de ingekochte goederen en diensten binnen de werkingssfeer van de omzetbelasting. Zie 18.1.2. Initieel gebruik voor eigen privédoeleinden of andere niet-bedrijfsdoeleinden hoeft niet in de weg te staan van een aanschaf als ondernemer, tenzij er aanwijzingen zijn of er een uitdrukkelijke verklaring is dat bij aanschaf niet is gehandeld als ondernemer.

Het initiële gebruik voor eigen privédoeleinden of andere niet-bedrijfsdoeleinden bij een aanschaf als ondernemer geeft geen recht op aftrek. Zie 18.1.5.1. Later gebruik voor bedrijfsdoeleinden kan dan leiden tot herziening. Zie 18.4.

Voor goederen die een ondernemer alleen voor bedrijfsdoeleinden betrekt, heeft hij recht op aftrek van voorbelasting volgens de gewone regels. Zie 18.1.3. Als hij de goederen later aan het bedrijf onttrekt voor eigen privédoeleinden of ze ook voor privédoeleinden gaat gebruiken, verricht hij een levering of een dienst. Hij is dan btw verschuldigd. Zie 20.3.1 en 20.4.1. Voor privégebruik door het personeel geldt een aftrekbeperking. Zie 20.5.1

Voor *roerende investeringsgoederen* die hij zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden gaat gebruiken, heeft de ondernemer de keuze uit de volgende mogelijkheden (Besluit nr. 2020-167584, onder 4.2.2):

a. hij rekent het roerende goed *volledig* tot zijn *privévermogen*. Vgl. HvJ EU, *'Laszlo Bakcsi'*, zaak C-415/98, ECLI:EU:C:2001:136. Hij heeft dan geen recht op aftrek van voorbelasting en een latere verkoop leidt niet tot heffing van btw. In de praktijk is deze mogelijkheid alleen interessant als er bij de aankoop van het goed geen btw in rekening wordt gebracht. Dit is bijv. het geval als een ondernemer een goed koopt van een particulier of als het goed onder de margeregeling valt. Zie 20.1.1.1.
   Ook al behoort het goed zelf volledig tot het privévermogen, dan kan toch de btw op uitgaven voor het gebruik en het onderhoud van het goed – voor zover deze worden gebruikt voor belaste bedrijfshandelingen – worden afgetrokken. Zie 18.1.3. De btw op uitgaven is niet aftrekbaar voor zover deze betrekking hebben op het privégebruik. Zie 20.4.2;
b. hij rekent het roerende goed *volledig* tot zijn *bedrijfsvermogen*. Vgl. HvJ EU, *'Lennartz'*, zaak C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315. De voorbelasting kan hij dan bij gebruik voor belaste handelingen aftrekken. Een latere verkoop van het goed of onttrekking aan het bedrijfsvermogen valt binnen het bereik van de btw. Zie 20.2.2 voor de gevolgen van deze keuze;
c. hij splitst het roerende goed in een *deel* dat hij tot zijn *privévermogen* rekent en in een *deel* dat hij tot zijn *bedrijfsvermogen* rekent. Vgl. HvJ EU, *'Armbrecht'*, zaak C-292/92, ECLI:EU:C:1995:304. Deze splitsing moet plaatsvinden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik versus privégebruik van het investeringsgoed in het jaar van aanschaf dan wel ingebruikneming. Alleen de voorbelasting die aan het bedrijfsdeel is toe te rekenen is aftrekbaar voor zover dit deel wordt gebruikt voor belaste handelingen. Bij latere verkoop van het goed valt alleen de verkoop van het bedrijfsdeel onder het bereik van de btw. Er zal dan btw zijn verschuldigd over het gedeelte van de vergoeding dat percentueel overeenkomt met het gedeelte van het goed dat tot het bedrijfsvermogen is gerekend, tenzij er een vrijstelling van toepassing is.

Uit de rechtspraak kan naar onze mening niet eenduidig worden afgeleid of het hiervóór weergegeven keuzerecht ook van toepassing is op rechtspersonen. Voor eventuele vragen op dit gebied adviseren wij om contact op te nemen met de inspecteur. Het Hof van Justitie heeft alleen voor investeringsgoederen die gemengd worden gebruikt beslist dat de ondernemer hiervoor een keuzemogelijkheid heeft. Zie voor een definitie van het begrip 'investeringsgoederen', HvJ EU, *'VNO'*, zaak C-51/76, ECLI:EU:C:1977:12. Volgens het hof betreffen dit goederen die worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden en die zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde, én waarvan de aanschafkosten normaal gesproken niet als lopende uitgaven worden geboekt, maar over meerdere jaren worden afgeschreven. Naar onze mening kunnen (in ieder geval) de (on)roerende goederen waarvoor een herzieningstermijn geldt als investeringsgoederen worden aangemerkt. Zie 18.4.6. De wetgever heeft onroerende zaken uitgesloten van de keuzemogelijkheid. Zie 18.1.3.6 en 20.1.3.

LET OP** **Verschillende rechters hebben beslist dat een verbouwing aan een onroerende zaak een afzonderlijk investeringsgoed kan vormen. Zie 20.1.3, laatste Let op. Uit die beslissingen leiden wij af dat ook bij duurzame aanpassingen van roerende goederen de aanpassing op zichzelf bezien een afzonderlijk investeringsgoed kan zijn.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat het keuzevermogen niet geldt voor gevallen waarin een investeringsgoed voor zowel bedrijfsdoeleinden als andere dan bedrijfsdoeleinden (niet zijnde privégebruik) wordt gebruikt (*'Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie'*, zaak C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88). Deze beslissing betreft een vereniging die aan algemene belangenbehartiging doet (geen ondernemerschap) en daarnaast commerciële activiteiten verricht (wel ondernemerschap). Er is geen sprake van keuzevermogen als investeringsgoederen worden aangeschaft (mede) voor activiteiten die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen (niet-economische activiteiten). Voor dergelijke investeringsgoederen moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar deel (gebruik voor belaste handelingen) en een niet aftrekbaar deel (gebruik voor niet economische activiteiten). Zie 18.1.5.

LET OP1** **De omvang van het gebruik voor bedrijfsdoeleinden of voor privédoeleinden is niet van betekenis voor het keuzerecht bij roerende investeringsgoederen.
LET OP2** **Voor auto's geldt een bijzondere regeling. Zie hfst. 21.
LET OP3** **Voor de inkomstenbelasting kan de ondernemer voor goederen die hij gemengd gebruikt ook kiezen voor bedrijfsvermogen of privévermogen. De regels die daarbij gelden en de keuze die hij maakt zijn niet van betekenis voor de btw. Als de ondernemer voor de inkomstenbelasting een goed tot zijn privévermogen rekent, kan hij ditzelfde goed voor de btw tot zijn bedrijfsvermogen rekenen. De keuze moet goed worden vastgelegd in de administratie. De bewijslast omtrent etikettering rust op de ondernemer (Rb. Arnhem, nr. 06/4574, ECLI:NL:RBARN:2007:BC1481 en Rb. Breda, nr. 07/2490, ECLI:NL:RBBRE:2009:BH9178).

VOORBEELD 1** **Een winkelier koopt bij een autohandelaar een motorfiets die onder de margeregeling valt. Hij kan bij de aankoop dus geen btw aftrekken en besluit de motorfiets in privé te houden. De btw op de reparaties van de motorfiets en op de benzine kan hij in aftrek brengen voor zover de motorfiets zakelijk wordt gebruikt. Na twee jaar verkoopt de winkelier de motorfiets. Deze verkoop verricht hij niet als ondernemer en hij is dus geen btw verschuldigd.
Een probleem doet zich voor als de winkelier kort vóór de verkoop nieuwe onderdelen (die als bestanddelen zijn aan te merken) heeft laten aanbrengen en de btw daarover in aftrek heeft gebracht. Deze aanschaffen zijn op het moment van de verkoop van de motorfiets nog niet volledig verbruikt en zijn dus verdisconteerd in de verkoopprijs. Naar onze mening zal er dan over het deel van de verkoopprijs dat hieraan is toe te rekenen wel btw moeten worden betaald (HvJ EU, 'Fischer' en 'Brandenstein', zaken C-322/99 en C-323/99, ECLI:EU:C:2001:280). Vgl. 8.2.
VOORBEELD 2** **Een zelfstandig belastingadviseur koopt een nieuwe fiets en rekent deze tot zijn bedrijfsvermogen, omdat hij deze fiets o.m. gebruikt voor het bezoeken van klanten in het centrum van de stad. De belastingadviseur die alleen belaste handelingen verricht, trekt de btw over de aankoopprijs volledig af. Het privégebruik van de fiets wordt als een belaste dienst beschouwd en hiervoor is btw verschuldigd. Zie 20.4.1. Na drie jaar wordt de fiets verkocht. Deze verkoop is belast met btw.

20.2.1 Privégebruik: keuzemogelijkheid bij mede-eigendom investeringsgoederen

Het Hof van Justitie heeft een begrenzing aangebracht in het aftrekrecht in situaties waarin sprake is van *mede-eigendom* van goederen (*'HE'*, zaak C-25/03, ECLI:EU:C:2005:241). De door een ondernemer in aftrek te brengen btw is in die gevallen niet hoger dan diens aandeel in de mede-eigendom van het aangeschafte goed. Zie 18.2.2. De begrenzing is van toepassing in alle gevallen waarin sprake is van civielrechtelijke mede-eigendom. Voorbeelden van mede-eigendom zijn een *huwelijk onder huwelijkse voorwaarden* en een *geregistreerd partnerschap*.

Bij huwelijkse voorwaarden staat het de echtgenoten vrij de inhoud van hun huwelijkse voorwaarden te bepalen. Echtgenoten kunnen een situatie overeenkomen waarbij de eigendom van een goed wordt verdeeld in een percentuele verhouding (bijv. 50/50 of 70/30). In dat geval is sprake van mede-eigendom in de zin van de rechtspraak van het Hof van Justitie. De aftrek is dan maximaal het deel van de gerechtigdheid van de ondernemer in dat goed. Een afspraak tussen de echtgenoten waarbij de andere echtgenoot wordt gerechtigd tot gebruik van het geheel doet daar niet aan af. Het Hof van Justitie heeft verder nog beslist dat de ondernemer (de man) voor de aftrek niet hoeft te beschikken over een factuur die op zijn naam is gesteld en waarop de prijs en de btw zijn gesplitst overeenkomstig zijn aandeel in de mede-eigendom. De ondernemer kan volstaan met een factuur die aan de echtgenoten is gericht zonder uitsplitsing van de vergoeding en de btw.

Bij de *huwelijksgemeenschap* wordt het aftrekrecht van de ondernemer niet begrensd (Besluit nr. 2020-167584, onder 5.2.5). De huwelijksgemeenschap is een vermogensrechtelijke betrekking waarbij tussen echtgenoten een gemeenschappelijk vermogen bestaat waarin ieder der echtgenoten voor het geheel is gerechtigd. Er is geen sprake van een situatie waarbij de eigendom van een goed op het moment en percentuele verhouding. Wanneer één van de echtgenoten ondernemer is en een goed aanschaft en gebruikt voor zijn belaste handelingen, heeft de betrokkene volledig recht op aftrek van de hiervoor in rekening gebrachte btw. Als beide echtgenoten voor de btw-heffing ondernemer zijn en beiden het goed gebruiken voor belaste handelingen, is de aftrek die beide ondernemers samen kunnen claimen ten hoogste het bedrag aan btw dat aan hen in rekening is gebracht voor de gemaakte kosten.

20.2.2 Privégebruik: gevolgen bij keuze voor bedrijfsvermogen

Als de ondernemer ervoor kiest een gemengd gebruikt roerend investeringsgoed volledig tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen, komt de vraag aan de orde in hoeverre de voorbelasting op dit goed zelf aftrekbaar is. De ondernemer die alleen belaste handelingen verricht kan alle voorbelasting op de aanschaf van een dergelijk goed volledig aftrekken. Voor het privégebruik van het goed is hij vervolgens btw verschuldigd. Zie 20.4.1.

Als de ondernemer naast belaste handelingen ook vrijgestelde handelingen verricht (handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat), rijst de vraag in hoeverre de voorbelasting op het roerende investeringsgoed aftrekbaar is. Als een afgebakend deel van het goed uitsluitend wordt gebruikt voor privé en het andere deel uitsluitend voor de onderneming, kan naar onze mening de voorbelasting worden gesplitst. De voorbelasting die is toe te rekenen aan het privégedeelte is dan aftrekbaar. Het privégebruik is vervolgens een (fictieve) belaste dienst waarover btw is verschuldigd. De voorbelasting die is toe te rekenen aan het gedeelte dat bedrijfsmatig wordt gebruikt is aftrekbaar volgens de omzetverhouding (pro rata) of het werkelijk gebruik. Zie 18.4.2 en 18.4.3. In de praktijk zal een roerende zaak in bijna alle gevallen echter niet uit afgebakende delen bestaan.

Als het goed achtereenvolgens of gelijktijdig geheel of gedeeltelijk zowel privé als bedrijfsmatig wordt gebruikt, is splitsing op basis van werkelijk gebruik niet mogelijk. Zie 18.4.3. De volledige voorbelasting zal dan moeten worden gesplitst op basis van de verhouding tussen de omzet met aftrekrecht en de omzet zonder aftrekrecht (het pro rata). Zie 18.4.2. Het is niet duidelijk of de vergoeding voor het privégebruik waarover btw is verschuldigd (zie 20.4.4) moet worden meegenomen in het pro rata. Als dit wel het geval is, verhoogt dit de omzet met aftrekrecht en leidt dit dus tot een (iets) hogere aftrek.

Het gegeven dat niet alle voorbelasting is afgetrokken leidt niet tot een vermindering van het bedrag waarover btw moet worden betaald wegens het privégebruik. Als de omzet zonder aftrekrecht dus relatief hoog is, zal het voordeliger zijn het goed niet volledig, maar slechts gedeeltelijk tot het bedrijfsvermogen te rekenen of om het geheel in privé te houden.

Als de ondernemer alleen vrijgestelde bedrijfshandelingen verricht, is de btw op het gedeelte dat bedrijfsmatig wordt gebruikt niet aftrekbaar. Zie 18.1.4. Dit geldt in dat geval ook voor zover het goed voor privé wordt gebruikt (HvJ EU, *'Sandra Puffer'*, zaak C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254). Aan heffing van btw wegens privégebruik wordt dan niet toegekomen, want er heeft geen aftrek plaatsgevonden. Zie 20.4.1.

***VOORBEELD** Een bedrijfsadviseur die ook optreedt als assurantietussenpersoon koopt een nieuwe laptop. Hij gebruikt de laptop zowel privé als bedrijfsmatig. In het jaar waarin de laptop in gebruik wordt genomen is de belaste adviesomzet € 100 000 en de vrijgestelde assurantieomzet € 50 000. Van de totale voorbelasting op de laptop is nu $^{100}/_{150}$ deel aftrekbaar. Als de vergoeding voor het privégebruik (stel € 40 in het eerste jaar; zie 20.4.4.1) wordt meegenomen in het pro rata, wordt de aftrek verhoogd naar $^{100\,040}/_{150\,040}$ deel.*

***LET OP!** Het voorgaande geldt niet als een ondernemer het investeringsgoed mede gebruikt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, niet zijnde privégebruik. Zie 20.2. In dat geval is er geen heffing van btw wegens dit andere gebruik. Daarom is dan de voorbelasting alleen aftrekbaar voor zover het goed voor belaste handelingen wordt gebruikt. Zie 18.1.3. De keuze voor volledig bedrijfsvermogen leidt dan niet tot meer aftrek van voorbelasting.*

20.2.3 Privégebruik: vermogensetikettering

Een ondernemer moet in beginsel bij de factuur of de eerste deelfactuur die hij ontvangt voor de (op)levering van een roerend investeringsgoed aangeven welke keuze hij maakt met betrekking tot de vermogensetikettering. Op dit tijdstip moet de ondernemer ook kenbaar maken voor welk deel hij dit goed tot zijn ondernemingsvermogen rekent. Ook moet de ondernemer aangeven in hoeverre hij het goed voor belaste handelingen dan wel voor privédoeleinden gaat gebruiken. Volgens de Hoge Raad mag de ondernemer uiterlijk op het moment van eerste ingebruikneming zijn keuze maken in geval van gebruik voor zowel economische handelingen als privégebruik (nr. 10/00275, ECLI:NL:HR:2011:BQ1213). Zie 18.4.4.9.

De ondernemer moet in zijn administratie vastleggen welke keuze hij maakt voor de vermogensetikettering van het investeringsgoed. Zie hfst. 29. De term 'administratie' heeft volgens de Belastingdienst een ruime betekenis. De ondernemer is vrij om via zijn boeken en bescheiden aan te tonen dat een investeringsgoed tot zijn ondernemingsvermogen behoort. De zakelijke etikettering door de ondernemer kan bijv. blijken uit de activering van het investeringsgoed op de bedrijfsbalans, maar kan ook extracomptabel door de ondernemer worden vastgelegd. Voor de inspecteur moet op eenvoudige wijze zijn te achterhalen welke keuze de ondernemer heeft gemaakt met betrekking tot de vermogensetikettering van het goed. Als de ondernemer via zijn aangifte geheel of gedeeltelijk aftrek van voorbelasting vraagt voor de aanschaf van een investeringsgoed, vormt dat volgens de staatssecretaris van Financiën een aanwijzing van de gehele of gedeeltelijke zakelijke etikettering van het investeringsgoed (Besluit nr. 2020-157584, onder 4.2.3).

20.2.4 Privégebruik: vermogensetikettering bij bedrijfsoverdracht

Bij de overgang van het geheel of een deel van een algemeenheid van goederen vinden er voor de omzetbelasting geen leveringen of diensten plaats. Dit betekent dat er dan geen omzetbelasting wordt geheven. Zie 27.4. In de praktijk komt het voor dat investeringsgoederen onderdeel uitmaken van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen die wordt overgedragen. De overnemer treedt dan in de plaats van de overdrager. Zie 27.4.3. De overnemende ondernemer is volgens de Belastingdienst gebonden aan de keuze die de overdragende ondernemer heeft gemaakt voor de vermogensetikettering van het investeringsgoed. Als de overdrager het goed geheel of gedeeltelijk tot zijn ondernemingsvermogen heeft gerekend, zal het goed daarom in dezelfde mate tot het ondernemingsvermogen van de overnemer behoren (Besluit nr. 2020-167584, onder 4.2.4).
De overnemende ondernemer kan ervoor kiezen een door zijn voorganger geheel of gedeeltelijk voor belaste handelingen geëtiketteerd goed alsnog over te brengen naar het privévermogen. Deze onttrekking aan het bedrijf kan leiden tot een belaste levering. Zie 20.3.1.

20.3 Goederen onttrekken aan bedrijf

20.3.1 Onttrekking: het systeem

Art. 3, lid 3, onderdeel a., Wet OB

Een ondernemer kan de btw op goederen die hij koopt voor gebruik in de onderneming in het algemeen aftrekken. Die goederen kunnen vervolgens definitief door de ondernemer aan zijn onderneming worden *onttrokken* om te worden *bestemd voor* eigen *privédoeleinden* of voor privédoeleinden van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Daarmee verlaten die goederen de ondernemerssfeer en komen ze terecht in de privésfeer. Om te zorgen dat op die goederen btw komt te drukken wordt deze vorm van onttrekking van goederen aan het bedrijf aangemerkt als een (fictief) belastbare levering. Voor het bedrag waarover de ondernemer btw moet betalen gelden bijzondere regels. Zie 8.2 en 20.3.3. De onttrekking van goederen aan het bedrijf kan alleen tot een belaste levering leiden als met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan de voorbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek is gebracht. Als *bestanddelen* worden in dit verband aangemerkt goederen die door hun integratie in een ander goed hun fysieke en economische eigenschappen definitief hebben verloren en hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van dat goed. Zie 20.3.2 voor de onttrekking van goederen aan het bedrijf bij een bedrijfsbeëindiging.

***LET OP** Een levering wegens onttrekking van goederen aan het bedrijf doet zich in de praktijk meestal alleen voor bij eenmanszaken waarbij de ondernemer voor eigen privégebruik goederen definitief aan zijn bedrijf onttrekt. Er is in beginsel ook sprake van een dergelijke belaste levering als een ondernemer goederen aan zijn bedrijf onttrekt voor privégebruik van zijn personeel. Ter zake van de onttrekkingen ten behoeve van het personeel is echter, in afwachting van de resultaten van nader overleg met het bedrijfsleven, besloten nog geen btw te heffen voor zover die onttrekkingen onder de werking van het BUA vallen. Het BUA leidt in beginsel tot een beperking van de aftrek van de bij aankoop betaalde btw. Zie 20.5.1.*

Van een belaste onttrekking kan verder alleen sprake zijn als de goederen het bedrijf(svermogen) verlaten. Dit betekent dat de onttrekking een goed moet betreffen dat eerst tot het bedrijf(svermogen) is gerekend. Met betrekking tot *roerende investeringsgoederen* geldt dat deze door de ondernemer geheel of gedeeltelijk als bedrijfsvermogen kunnen worden aangemerkt. Zie 20.2. Bij een onttrekking van een volledig als bedrijfsvermogen aangemerkt investeringsgoed wordt dat gehele goed fictief geleverd. Als een investeringsgoed slechts gedeeltelijk (bijv. voor 40%) als bedrijfsvermogen is aangemerkt, is er bij een onttrekking aan het bedrijf slechts sprake van een belaste levering voor dat deel. Als de ondernemer echter een investeringsgoed volledig tot zijn privévermogen heeft gerekend, kan het volledig bestemmen van dat goed voor privédoeleinden niet leiden tot een met btw belaste fictieve levering. Dat goed is immers bij de aankoop al volledig als privévermogen aangemerkt en werd daarmee toen al definitief aan het btw-systeem onttrokken. Het bevindt zich voor de btw al in de privésfeer. Als gevolg van die keuze is de bij de aankoop betaalde btw ook niet in aftrek gebracht. Met betrekking tot de investeringsgoederen die een ondernemer volledig (of gedeeltelijk) als bedrijfsvermogen heeft aangemerkt is echter wel btw in aftrek gebracht (geheel of gedeeltelijk).

***VOORBEELD 1** De kruidenier die voor privégebruik levensmiddelen uit zijn winkel haalt (aan zijn bedrijf onttrekt) verricht een levering en moet daarover btw betalen.*
***VOORBEELD 2** De makelaar in onroerende zaken die zijn volledig als bedrijfsvermogen aangemerkte personenauto voor zowel zijn bedrijf als privé gebruikt verricht geen levering. De auto wordt bij het gebruik voor privédoeleinden niet definitief aan zijn bedrijf onttrokken. Wel moet er aan het eind van het jaar een btw-correctie worden aangebracht vanwege het privégebruik. De btw op de aankoop is namelijk in eerste instantie volledig in aftrek gebracht. Zie 21.2. Als de makelaar na bijv. vier jaar een nieuwe auto aanschaft en de door hem gebruikte auto aan zijn broer schenkt, onttrekt hij die auto definitief aan zijn bedrijf. Dit is een belaste levering waarover hij btw is verschuldigd.*
***VOORBEELD 3** De bakker die de in zijn bedrijf gebruikte en als bedrijfsvermogen aangemerkte personal computer aan zijn dochter schenkt, onttrekt die pc definitief aan zijn bedrijf. Dat is een levering waarvoor hij btw moet betalen.*
***VOORBEELD 4** De verhuurder van campers, kampeerwagens, caravans e.d. heeft één van zijn campers voor 80% als bedrijfsvermogen aangemerkt en voor 20% als privévermogen. In verband hiermee heeft hij bij de aankoop slechts 80% van de aan hem in rekening gebrachte btw als voorbelasting in aftrek gebracht. Drie jaar na de ingebruikneming van die camper besluit de verhuurder die camper volledig te gaan gebruiken in de privésfeer. Hiermee onttrekt hij die camper definitief aan zijn bedrijf.*

Hij verricht daarmee een (fictieve) levering van het 80%-deel van de camper. Het andere deel van de camper (20%) bevindt zich af vanaf de aanschaf in de privésfeer. Dat deel is nimmer deel van zijn bedrijf gaan uitmaken.

Als een ondernemer goederen aan zijn bedrijf onttrekt zonder dat hij bij de aankoop btw in aftrek heeft kunnen brengen – ook niet gedeeltelijk – is hij geen omzetbelasting verschuldigd. Dit is ook beslist door het Hof van Justitie ('*Laszlo Bakcsi*', zaak C-415/98, ECLI:EU:C:2001:136). Dit is bijv. het geval als de ondernemer een auto heeft gekocht van een particulier of onder de margeregeling en deze auto tot het bedrijfsvermogen rekent. Bij de aankoop kon hij geen btw in aftrek brengen. Als de ondernemer deze auto later onttrekt aan zijn bedrijf, is hij geen btw verschuldigd. (Zie voor de onttrekking van margegoederen ook 26.2.11.) Een bijzondere situatie doet zich voor als de ondernemer aan een dergelijk goed andere goederen heeft laten aanbrengen en hij de btw op die andere goederen wel in aftrek heeft gebracht. Die andere goederen gaan dan mee met de onttrekking van het goed aan het bedrijf. In dat geval geldt het volgende (HvJ EU, '*Fischer*', zaak C-322/99, ECLI:EU:C:2001:280). Als die andere goederen kunnen worden afgescheiden van en zelfstandig zijn ten opzichte van het hoofdgoed, is er sprake van twee onttrekkingen aan het bedrijf. Wegens de onttrekking van het hoofdgoed is dan geen btw verschuldigd en wegens de onttrekking van de andere goederen is wel btw verschuldigd. Zie 8.2.3 voor het bedrag waarover btw moet worden betaald voor die andere goederen. In het geval die andere goederen door integratie in het hoofdgoed hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren en hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het hoofdgoed, zijn die andere goederen bestanddelen van het hoofdgoed geworden. Bij de onttrekking van dat (hoofd)goed is dan, zolang de duurzame waardevermeerdering van dat hoofdgoed op het tijdstip van de onttrekking nog niet volledig is verbruikt, btw verschuldigd over de onttrekking van dat goed aan het bedrijf.

VOORBEELD Een zelfstandig belastingadviseur heeft een gebruikte auto gekocht met toepassing van de margeregeling. Bij de levering van die auto is geen btw in rekening gebracht. Zie 26.1.6.1. Hoewel hier geen btw in aftrek kan worden gebracht heeft de adviseur er toch voor gekozen de auto voor de btw volledig tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen. Enkele maanden na de aankoop van de auto heeft hij een autonavigatiesysteem aangeschaft. Dat systeem is niet in de auto ingebouwd. Gelijktijdig heeft de adviseur vier lichtmetalen velgen en extra brede banden op de auto laten monteren. De btw op het navigatiesysteem, de velgen en de banden heeft de adviseur volledig in aftrek gebracht. Na één jaar gebruik voor zijn belaste adviespraktijk besluit de adviseur tot aanschaf van een nieuwe auto. De gebruikte auto (incl. het autonavigatiesysteem) stelt hij volledig ter beschikking aan zijn vrouw voor privégebruik. Met de terbeschikkingstelling van de auto aan zijn vrouw is deze aan zijn bedrijf onttrokken. Dit is een met btw belaste levering voor het deel van de waarde van de onttrokken auto dat is toe te rekenen aan de velgen en de banden. (Na minder dan één jaar zal de duurzame waardevermeerdering van de auto als gevolg van het aanbrengen van de velgen en de banden nog niet zijn verbruikt.) Voor het andere deel van de waarde van de auto is er geen onttrekking, omdat de adviseur daarvoor geen btw heeft afgetrokken. Het autonavigatiesysteem is niet in de auto geïntegreerd. Het onttrekken daarvan is een afzonderlijke, met btw belaste onttrekking voor de waarde daarvan op het tijdstip van de onttrekking. Zie 20.3.3 voor het bepalen van het bedrag (de waarde) waarover btw is verschuldigd.

20.3.2 Onttrekking: onder zich hebben van goederen bij bedrijfsbeëindiging

Art. 3, lid 3, onderdeel c., Wet OB

Als een ondernemer zijn bedrijf beëindigt en hij (of zijn rechthebbenden) goederen van het bedrijf onder zich houdt, vormt dat een met btw belaste levering. Dat is overigens alleen het geval als bij de aanschaf van dat goed de btw (geheel of gedeeltelijk) in aftrek is gebracht of gedeeltelijke aftrek heeft plaatsgevonden van de btw die verschuldigd is geweest ter zake van het zelf (of in opdracht laten) vervaardigden van goederen. Voor het bedrag waarover de ondernemer btw moet betalen gelden bijzondere regels. Zie 8.2 en 20.3.3. (Zie voor het door een ondernemer onder zich houden van margegoederen ook 26.2.11.)

Een levering wegens het onder zich houden van goederen bij een bedrijfsbeëindiging doet zich in de praktijk meestal alleen voor bij eenmanszaken. Een voorbeeld hiervan is de situatie waarin een ondernemer bij de beëindiging van zijn bedrijf (bepaalde) goederen niet verkoopt maar onder zich houdt, zoals een personenauto. Het kan echter ook bij een rechtspersoon voorkomen dat goederen overgaan van de ondernemerssfeer naar de niet-ondernemerssfeer. In dat geval is er ook sprake van een levering ter zake waarvan btw is verschuldigd. Dit doet zich bijv. voor als een bv haar bedrijfsactiviteiten staakt en zich alleen met vermogensbeheer gaat bezighouden. De bv is dan geen ondernemer meer voor de omzetbelasting. Zie 5.2.8. De bedrijfsmiddelen worden dan door de bv onder zich gehouden nadat zij – voor de btw – haar bedrijfsuitoefening heeft beëindigd.

VOORBEELD Een bv heeft gedurende een reeks van jaren onderdelen gemaakt en geleverd aan fabrikanten van industriële machines. Zij heeft in die jaren in verschillende binnen- en buitenlandse bedrijven belangen verworven in de vorm van aandelen(pakketten) zonder dat zij zich op enigerlei wijze mengt in het beheer van die bedrijven. In verband met de veranderende wereldmarkt voor machineonderdelen besluit de bv de productie daarvan volledig te beëindigen. De bv verkoopt de bedrijfsgebouwen, machines e.d. Een deel van de kantoorinventaris behoudt zij echter om vanuit gehuurde kantoorruimte haar vermogen (de aandelen) te beheren.

Na beëindiging van de productie en verkoop van de machineonderdelen treedt de bv niet langer op als btw-ondernemer. Voor het vermogensbeheer is de bv namelijk geen ondernemer. Zie 5.2.8. Omdat zij na beëindiging van haar bedrijf goederen (een

deel van de kantoorinventaris) onder zich heeft gehouden vormt dat voor de btw een fictieve levering waarvoor btw is verschuldigd door de bv. (Bij de aankoop van die inventaris zal de btw ongetwijfeld in aftrek zijn gebracht.)

20.3.3 Onttrekking: vergoeding bij onttrekking e.d.

Art. 8, lid 3, Wet OB

Bij het aan het bedrijf onttrekken van goederen (zie 20.3.1) en het door een ondernemer onder zich houden van goederen bij bedrijfsbeëindiging (zie 20.3.2) gelden voor die (fictieve) leveringen bijzondere regels voor het vaststellen van het bedrag waarover btw moet worden betaald. Dat is de *aankoopprijs* van de goederen of van soortgelijke goederen of, als er geen aankoopprijs is, de *kostprijs*. Die aankoopprijs of kostprijs moet worden berekend op het tijdstip waarop de fictieve levering plaatsvindt. Zie 8.2.

20.4 Privégebruik: bedrijfsgoederen en diensten privé gebruiken, gratis diensten

20.4.1 Privégebruik: bedrijfsgoederen

Art. 4, lid 2, onderdeel a., Wet OB

Voor de heffing van btw is met een dienst onder bezwarende titel gelijkgesteld het gebruik van een *tot het bedrijf behorend goed* voor *privédoeleinden van de ondernemer zelf*, privédoeleinden van *zijn personeel* of – meer algemeen – *voor andere dan bedrijfsdoeleinden*. Dit gebruik voor privédoeleinden wordt alleen als een met btw belaste dienst aangemerkt als voor het goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan. Op deze manier wordt het privégebruik alsnog belast met btw. Zo zal er bij het privégebruik van een goed dat met toepassing van de margeregeling is aangeschaft of dat van een particulier is gekocht geen btw zijn verschuldigd ter zake van het privégebruik daarvan. Let wel, het gaat hier om goederen die niet definitief aan de onderneming worden onttrokken zoals in 20.3.1 beschreven, maar om goederen die tot het bedrijfsvermogen behoren maar die ook privé worden gebruikt.

Met het *tot het bedrijf behorend goed* wordt bedoeld een investeringsgoed dat door de ondernemer voor de heffing van btw (geheel of gedeeltelijk) is aangemerkt als bedrijfsvermogen. Zie 20.2 voor het begrip 'investeringsgoederen'. Het gebruik van dat als bedrijfsvermogen aangemerkte goed voor privédoeleinden leidt tot btw-heffing.

Er is alleen sprake van een 'tot het bedrijf behorend goed' als de ondernemer eigenaar is van dat goed. Bij het huren e.d. van goederen zijn de bijzondere regels voor het privégebruik, waarbij het privégebruik als een afzonderlijk belaste dienst wordt behandeld, dus niet van toepassing. De vraag of de btw op de huur e.d. van goederen aftrekbaar is moet worden bepaald op basis van de algemeen geldende bepalingen. Zie 20.4.2.

Van een 'tot het bedrijf behorend goed' is wel sprake als de ondernemer het goed middels financial lease verkrijgt en tot zijn bedrijfsvermogen rekent (HvJ EU, *Eon Aset Menidjmunt*, zaak C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97). Financial lease wordt namelijk in beginsel als levering aangemerkt. Zie 6.2.5.

Onder 'privégebruik' moet worden verstaan het gebruik van tot de onderneming behorende goederen voor doeleinden in de privésfeer, dus gebruik buiten de uitoefening van het bedrijf.

Het privégebruik van onroerende zaken wordt geregeld via de aftrek. Aftrek is namelijk alleen mogelijk voor zover het gaat om het gebruik van onroerende zaken voor de (belastbare) zakelijke handelingen. Er is dan geen btw verschuldigd wegens het privégebruik van het pand. Met eventuele latere wijzigingen in de verhouding tussen het zakelijke gebruik en het privégebruik wordt rekening gehouden d.m.v. een (jaarlijkse) herziening van de voorbelasting. Zie 18.1.3.6 en 20.1.3.

LET OP Voor het privégebruik van bedrijfsgoederen door het personeel van de ondernemer gelden andere regels dan hiervóór zijn gegeven. Zie 20.5.1. Voor het privégebruik van auto's door zowel de ondernemer zelf als zijn personeel bestaat een bijzondere regeling. Zie hfst. 21.

De btw die is verschuldigd in verband met het gebruik van bedrijfsgoederen voor privé is verschuldigd op de laatste dag van het boekjaar waarin het privégebruik plaatsvindt. Privégebruik (een fictieve dienst) dat doorloopt wordt geacht op de laatste dag van het boekjaar te zijn voltooid voor zover het betrekking heeft op dat boekjaar. De verschuldigde btw moet dus worden aangegeven bij de laatste aangifte die de ondernemer van een boekjaar doet. Wanneer het boekjaar langer is dan een jaar, wordt de btw verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar waarin de diensten worden verricht.

20.4.1.1 Privégebruik: gebruik bedrijfsgoederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden

Naast het gebruik voor privédoeleinden is er ook sprake van een met btw belaste dienst als tot het bedrijf behorende goederen worden gebruikt voor *andere dan bedrijfsdoeleinden*. In de toelichting op het voorstel tot wijziging van de btw-wetgeving waarbij het gebruik voor privédoeleinden en het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden als belastbaar feit in die wetgeving is opgenomen, is aangegeven dat het begrip 'voor andere dan bedrijfsdoeleinden' beperkt moet worden uitgelegd. Het gaat bij dat begrip om het gebruik van goederen die in beginsel voor bedrijfsdoeleinden in de zin van de btw-wetgeving worden aangeschaft en waaraan de ondernemer daarna een andere bestemming geeft. Dit andere gebruik ligt in het verlengde van het gebruik voor privédoeleinden. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie van een camper van de ondernemer die hij commercieel verhuurt, maar die hij af en toe ook tijdelijk gratis ter beschikking stelt aan bijv. een liefdadigheidsorganisatie (dat is gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden). Volgens de wetgever is er geen sprake van gebruik voor 'andere dan bedrijfsdoeleinden' als goederen worden aangeschaft (mede) voor activiteiten die buiten het toepassingsgebied leren mede worden aangeschaft voor het verrichten van verboden handelingen, zoals de verkoop van

verdovende middelen, of voor overheidshandelingen, kunnen deze goederen niet worden aangewend voor 'andere dan bedrijfsdoeleinden' aangezien deze goederen al direct niet voor economische activiteiten in de zin van de BTW-Richtlijn worden aangeschaft, aldus de wetgever (*Kamerstukken II* 2006/07, 30804, 3 en 8).
De opvatting van de wetgever wordt gedeeld door het Hof van Justitie. Dit leiden wij af uit een zaak waarin door de Hoge Raad prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie zijn gesteld. In deze situatie is sprake van een vereniging die aan algemene belangenbehartiging doet (geen ondernemerschap) en daarnaast commerciële activiteiten verricht (wel ondernemerschap). Het Hof van Justitie heeft in deze zaak beslist dat het keuzevermogen niet geldt voor gevallen waarin een investeringsgoed voor zowel bedrijfsdoeleinden als andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, niet zijnde privégebruik (*'Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie'*, zaak C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88). Het gebruik voor algemene belangenbehartiging wordt door het Hof van Justitie niet aangemerkt als gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Ook de staatssecretaris van Financiën is die mening toegedaan (Besluit nr. 2020-187584, onder 4.2.2). Het gevolg van deze beslissing is dat de ondernemer voor dit investeringsgoed geen keuzerecht heeft. Hij moet de voorbelasting splitsen in een aftrekbaar deel (gebruik voor belaste handelingen) en een niet-aftrekbaar deel (gebruik voor niet-economische activiteiten). Zie 13.1.5. Op basis van het arrest van het Hof van Justitie ligt het naar onze mening voor de hand dat ook het gebruik voor overheidsdoeleinden niet als gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan worden aangemerkt.

20.4.2 Privégebruik: ingekochte diensten mede gebruiken voor privé

Als een ondernemer diensten betrekt die hij (uiteindelijk) voor zowel bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden van hemzelf gebruikt, kunnen die diensten worden onderscheiden naar diensten die betrekking hebben op bedrijfsgoederen en andere diensten. De diensten die *betrekking* hebben *op goederen die tot het bedrijf behoren* worden op dezelfde wijze behandeld als de (bedrijfs)goederen waarop die diensten betrekking hebben. Bij het bepalen van het bedrag waarover btw is verschuldigd in verband met privégebruik van roerende bedrijfsgoederen is namelijk bepaald dat ook de kosten van de diensten moeten worden meegenomen die betrekking hebben op onderhoud, herstel, verbetering en verbouwing van het bedrijfsgoed. Zie 20.4.4.1. Als die kosten worden meegenomen bij het berekenen van de btw verschuldigd in verband met het privégebruik van een bedrijfsgoed, past daarbij een volledige aftrek van btw op die kosten. Wel tekenen wij hierbij nog aan dat de kosten van die diensten steeds in één keer in aanmerking moeten worden genomen en dus niet kunnen worden uitgesmeerd over meerdere jaren. Toch is dit voor de ondernemer voordelig vanuit een financieringsoogpunt. In de loop van het jaar kan de btw op deze diensten volledig in aftrek worden gebracht. Pas aan het einde van het jaar wordt de ondernemer btw verschuldigd over dat deel van diensten dat is toe te rekenen aan het privégebruik daarvan.

LET OP *Voor verbouwingsdiensten, schilderprestaties enz. die worden verricht met betrekking tot onroerende zaken bestaat geen recht op aftrek voor zover sprake is van privégebruik. Zie 20.1.3.*

VOORBEELD *Een exploitant van een jachthaven verhuurt een zeilboot. Hij gebruikt deze zeilboot gedurende enkele weken per jaar ook zelf om met zijn gezin de zomervakantie daarop door te brengen. Deze boot, die volledig als bedrijfsvermogen is aangemerkt, wordt geschilderd voor € 2000 (excl. € 420 btw). Die btw is bij deze exploitant volledig aftrekbaar.*
Als de boot volledig als privévermogen zou zijn aangemerkt, zou de btw aftrekbaar zijn voor zover de dienst van de schilder wordt gebruikt voor belaste handelingen (de belaste verhuur van de boot). Stel dat de boot gedurende vier weken door de exploitant zelf is gebruikt en gedurende de overige 48 weken van het jaar belast is verhuurd, dan is $^{48}/_{52}$ *deel van € 420 (dat is € 387,70) aftrekbaar.*
In de situatie waarin de boot voor bijv. 87,5% als bedrijfsvermogen is aangemerkt en voor de overige 12,5% als privévermogen, dan zou de btw op de schilderdienst voor 87,5% aftrekbaar zijn (dat is € 367,50).

Met betrekking tot andere diensten (diensten die dus *geen* betrekking hebben op onderhoud, herstel, verbetering of verbouwing van een bedrijfsgoed) die mede voor privédoeleinden van de ondernemer worden gebruikt, geldt dat het direct aan het privé toe te rekenen deel van de btw niet voor aftrek in aanmerking komt.

VOORBEELD *Een transportondernemer vervoert voor een ondernemer in Leeuwarden regelmatig machineonderdelen van verschillende plaatsen in Nederland naar Leeuwarden. Tijdens een van die transporten neemt de vervoerder, naast een aantal machineonderdelen, ook enkele designmeubelen mee uit Maastricht die de opdrachtgever in zijn woning in Leeuwarden plaatst. Voor dit transport rekent de vervoerder een vergoeding van € 700 (excl. btw). Daarvan is € 150 toe te rekenen aan het vervoer van de meubelen. De btw over dit bedrag (21% van € 150 = € 31,50) is niet aftrekbaar. Dit deel van de transportdienst wordt niet gebruikt voor belaste handelingen, maar rechtstreeks voor privédoeleinden.*

LET OP *Bij diensten ten behoeve van het privégebruik van het personeel van een ondernemer zal de aftrek in beginsel zijn uitgesloten op basis van het BUA. Zie 20.5.1.*

20.4.3 Privégebruik: gratis interne diensten voor privédoeleinden

Art. 4, lid 2, onderdeel b., Wet OB

Als een met btw belaste dienst wordt ook aangemerkt het *om niet* (gratis) verrichten van diensten door de ondernemer voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel. Gratis interne diensten zijn altijd belast, ook als de voorbelasting over de ter zake eventueel verbruikte goederen niet voor aftrek in aanmerking is gekomen.

Het gratis verrichten van diensten voor privédoeleinden leidt overigens alleen tot btw-heffing als de ondernemer de gratis diensten zelf als zodanig verricht. Als bijv. een ondernemer/telefoonmaatschappij aan zijn eigen personeel gratis telefoondiensten aanbiedt, is die maatschappij voor die diensten in beginsel btw verschuldigd. Zie 20.4.4.2 voor het bedrag waarover de btw moet worden berekend. De telefoonmaatschappij kan alle aan haar in rekening gebrachte btw in beginsel in aftrek brengen, ook die welke betrekking heeft op de gratis aan het personeel verleende diensten.

Als een ondernemer *ingekochte* diensten gratis aan zijn personeel ter beschikking stelt voor privédoeleinden, is er geen sprake van een fictieve dienst. In dat geval is de bij aankoop van die diensten in rekening gebrachte btw in beginsel van aftrek uitgesloten. Zie 20.5.1.

Volgens de staatssecretaris van Financiën geldt de regeling bij gratis privégebruik wel voor ingekochte diensten als het gaat om auto's die de ondernemer door operational leasing ter beschikking heeft gekregen. Zie 21.2.1.

Het hiervóór geschetste verschil in behandeling tussen enerzijds de zelf verrichte diensten en anderzijds de ingekochte diensten die voor privédoeleinden van het personeel worden gebruikt zal voorlopig weinig of niet voorkomen. Dat hangt samen met het feit dat bij personeelsverstrekkingen de btw-druk op privégebruik door het personeel vooralsnog zal worden gerealiseerd door het uitsluiten van de btw-aftrek bij de aankoop van goederen en diensten. Zie 20.5.1.

***LET OP** Als de interne diensten voor privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel tegen betaling plaatsvinden, is er volgens het Hof van Justitie geen sprake van een belaste interne dienst ('Hotel Scandic Gåsabäck', zaak C-412/03, ECLI:EU:C:2005:47). Daarbij is niet van belang dat het te betalen bedrag lager is dan de kostprijs van de interne dienst. Deze beslissing maakt het interessant te overwegen om in de gevallen waarin gratis interne diensten worden verricht, deze voortaan tegen vergoeding te verrichten. Hoewel dan btw is verschuldigd over de in rekening gebrachte vergoeding wordt daarmee heffing van btw over de interne dienst voorkomen terwijl het recht op aftrek van voorbelasting volledig blijft bestaan. De ondernemer is vrij in het vaststellen van de hoogte van de vergoeding voor de interne diensten. Wel moet hij er rekening mee houden dat als hij de vergoeding zodanig laag vaststelt dat er in feite sprake is van een symbolische vergoeding, de inspecteur het standpunt zal innemen dat de ondernemer de interne diensten gratis verricht. Zie 5.2.4.3 en 8.1.4. In dat geval is de ondernemer toch btw verschuldigd in verband met een belaste interne dienst. In geval van twijfel raden wij de ondernemer aan om contact op te nemen met de inspecteur om afspraken te maken over de minimale hoogte van de vergoeding die hij in rekening moet brengen om geen btw verschuldigd te zijn over het privégebruik.*

Voor het privégebruik van de auto van de zaak tegen een (te) lage vergoeding geldt een bijzondere regeling. Zie 21.2.2.

20.4.4 Privégebruik: vergoeding

Art. 8, lid 7, Wet OB; art. 5a en 5b Uitv.besch. OB

Bij het gebruik van tot het bedrijf behorende goederen voor privédoeleinden (zie 20.4.1) en bij het gratis verrichten van interne diensten voor privédoeleinden (zie 20.4.3) is btw verschuldigd over de door de ondernemer voor het verrichten van de diensten *gemaakte uitgaven*. Hierna wordt het begrip 'gemaakte uitgaven' nader toegelicht. In 20.4.4.1 als het gaat om het gebruik van tot het bedrijf behorende goederen voor privédoeleinden en in 20.4.4.2 voor de gevallen waarin er sprake is van het gratis verrichten van interne diensten voor privédoeleinden.

20.4.4.1 Privégebruik: gemaakte uitgaven

Als gemaakte uitgaven voor het *gebruik* van een tot het bedrijf behorend goed *voor privédoeleinden* worden aangemerkt de kosten (excl. btw) van de ondernemer in verband met:

a. de verwerving (aankoop) of de vervaardiging van het goed;
b. het onderhoud, het herstel, de verbetering en de verbouwing van het goed; en
c. het feitelijke gebruik van het goed.

***LET OP** De hiervóór bedoelde kosten worden alleen in aanmerking genomen als ter zake van die kosten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan.*

Ad a. Kosten in verband met verwerving of vervaardiging

Bij de kosten van verwerving of vervaardiging gaat het in beginsel om de eenmalige kosten die zich voordoen in het jaar van verwerving of vervaardiging. Als een ondernemer echter in een eerder of later jaar ook kosten maakt in verband met de verwerving of de vervaardiging, moeten die ook als kosten worden meegenomen. Dit betekent dat bij de vervaardiging van bijv. een nieuw motorjacht alle termijnbetalingen samen als kosten moeten worden aangemerkt, ook als die termijnen in meer dan één jaar in rekening zijn gebracht. De aldus verkregen totale kosten van verwerving of vervaardiging moeten vervolgens worden toegerekend aan meerdere jaren. Voor een roerende zaak

inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven als hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen, worden de totale kosten van verwerving of vervaardiging gedeeld door vijf. De verdeling over vijf jaar vindt plaats vanaf het jaar waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. Met de verdeling over vijf jaar wordt bereikt dat de kosten in verband met verwerving en vervaardiging worden 'uitgesmeerd' over de zgn. herzieningsperiode die geldt met betrekking tot investeringsgoederen. Vgl. 18.4.6.

LET OP De Hoge Raad heeft beslist dat in het eerste kalenderjaar voor het privégebruik een tijdsevenredige toerekening van de maatstaf van heffing moet plaatsvinden (nr. 11/02666, ECLI:NL:HR:2012:BX7168). Het eerste jaar moet dus niet als een vol jaar in aanmerking worden genomen. Als het goed bijv. wordt geleverd op 1 augustus, brengt dit mee dat van de aan dat jaar toe te rekenen gemaakte uitgaven 'slechts' $^{1}/_{12}$ deel daarvan in aanmerking mag worden genomen voor het bepalen van de uitgaven die betrekking hebben op het privégebruik.

De kosten voor verwerving en vervaardiging van roerende zaken worden op nihil gesteld na afloop van het vierde jaar volgend op dat waarin de ondernemer die roerende zaak is gaan gebruiken.
In bepaalde gevallen behoeven de kosten in verband met de verwerving of de vervaardiging niet in één keer te worden betaald, maar in termijnen. Dit is bijv. het geval bij het leasen van goederen. Zie 6.2.5. Voor al deze gevallen en ook eventuele andere gevallen waarin de kosten van de verwerving of de vervaardiging niet in één keer maar in termijnen worden betaald, is bepaald dat in dit verband als kosten moet worden aangemerkt de vergoeding. De vergoeding is hier het totale bedrag dat – volgens de btw-wetgeving – ter zake van de levering in rekening wordt gebracht. Zie 8.1.1, 13.3.5 en 13.3.6. Dit heeft tot gevolg dat de ondernemer ondanks het feit dat hij de kosten zelf niet in één keer behoeft te betalen, hij die kosten wel direct en volledig in aanmerking moet nemen bij het vaststellen van de btw die hij is verschuldigd in verband met het privégebruik van een investeringsgoed.

Ad b. Het onderhoud, het herstel, de verbetering en de verbouwing van het goed
Bij de kosten van onderhoud, herstel, verbetering en verbouwing van een roerende zaak die als bedrijfsvermogen is aangemerkt, gaat het om het bedrag aan feitelijke kosten die in een bepaald kalenderjaar worden gemaakt. Tot die kosten, die van jaar tot jaar kunnen verschillen, behoren ook de kosten die worden gemaakt voor goederen die bestanddeel zijn geworden van een ander goed. Van een bestanddeel wordt gesproken als een goed door integratie in een ander goed zijn fysieke en economische eigenschappen definitief heeft verloren en waarbij die integratie heeft geleid tot een duurzame waardevermeerdering van dat andere goed.
De kosten van onderhoud, herstel enz. moeten *in één keer* in aanmerking worden genomen in het kalenderjaar waarin de ondernemer de desbetreffende goederen en diensten gaat gebruiken. Dit betekent dat als een ondernemer kosten heeft gemaakt voor onderhoud, herstel enz. van een goed voordat hij dat goed – privé, zakelijk of in een combinatie daarvan – in gebruik neemt, die kosten moeten worden toegerekend aan het kalenderjaar waarin dat goed in gebruik is genomen. Als een goed al in gebruik is genomen en er worden later bijv. kosten gemaakt voor onderhoud, moeten de kosten daarvan in aanmerking worden genomen in het kalenderjaar waarin de ondernemer de 'onderhoudsdienst' gaat gebruiken. Als de kosten van een dergelijke dienst (voor een deel) in een bepaald jaar worden gemaakt, maar de desbetreffende werkzaamheden (het onderhoud, het herstel enz.) worden pas in een volgend jaar daadwerkelijk in gebruik genomen, moeten de kosten daarvan in aanmerking worden genomen in het jaar van ingebruikneming van die onderhoudsdiensten enz.

Ad c. Het feitelijke gebruik van het goed
Bij 'kosten in verband met het feitelijke gebruik' kan bijv. worden gedacht aan brandstofkosten en elektriciteitskosten. Er wordt btw geheven over het privégebruik voor zover de ondernemer aftrek heeft geclaimd. Omdat vooraf de mate van het privégebruik nog niet vaststaat, zal de ondernemer de aftrek bepalen aan de hand van het pro rata van de bedrijfsactiviteiten. Doordat ook de kosten voor het feitelijke gebruik in de maatstaf van heffing van een fictieve dienst worden betrokken, wordt (ingeval aftrek is genoten) het aan het privégebruik toe te schrijven deel van bijv. de brandstofkosten in de maatstaf van heffing van de fictieve dienst betrokken.

VOORBEELD Een gedeeltelijk vrijgestelde ondernemer met een pro rata van 80% stelt een auto van de zaak voor privégebruik gratis ter beschikking aan een werknemer. Dit privégebruik wordt gelijkgesteld met een dienst. Zie 20.4 en 21.2.1. De ondernemer past op de brandstofkosten het pro rata toe en claimt dus een aftrek van 80% van de btw op de brandstofkosten. In 2021 heeft 60% van alle gereden kilometers betrekking op het privégebruik. De fictieve heffing voor privégebruik van de auto van de zaak ter zake waarvan btw in aftrek is gebracht, vindt in 2021 o.a. plaats over 48% (= 60% van 80%) van de brandstofkosten (excl. btw). Zie 21.2.1.

LET OP 1 Voor diensten, zoals schildersprestaties enz. die worden verricht met betrekking tot onroerende zaken wordt – voor zover sprake is van privégebruik – geen aftrek verleend. Zie 20.1.3.
LET OP 2 Een periode waarin bijv. groot onderhoud plaatsvindt, moet naar onze mening buiten beschouwing worden gelaten. Vgl. in dit verband ook 18.4.4.6 en de daar genoemde beslissing van het Hof Arnhem (nr. 97/22111, ECLI:NL:GHARN:2000:AA6652). Het buiten beschouwing laten van een bepaalde periode geldt naar onze mening bijv. ook voor de situatie waarin een zeiljacht wordt verhuurd, maar daarnaast door de verhuurder gedurende een aantal weken per jaar wordt gebruikt voor privédoeleinden terwijl dat jacht 's winters een aantal maanden in de zgn. winterstalling wordt geplaatst. In die maanden is er feitelijk geen gebruik

(zakelijk noch privé) mogelijk van dat jacht zodat die maanden naar onze mening buiten beschouwing blijven bij het bepalen van de verdeelsleutel (Hof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 18/00712 t/m 18/00714, ECLI:NL:GHARL:2019:9866).

Berekening verschuldigde btw in verband met privégebruik bedrijfsgoed

Hiervóór is beschreven welke gemaakte uitgaven in aanmerking worden genomen. Voor het bepalen van het bedrag dat aan btw is verschuldigd voor het privégebruik en het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden moet vervolgens de omvang van het privégebruik worden vastgesteld. De kosten worden daarbij namelijk alleen in aanmerking genomen *voor zover* het goed wordt gebruikt voor privédoeleinden (en andere dan bedrijfsdoeleinden). Het gaat hier dus om het vaststellen van het werkelijke privégebruik. Om de omvang van het privégebruik vast te stellen zal de ondernemer in beginsel in zijn administratie aantekening moeten houden van het privégebruik. Een splitsing op basis van het gebruik in de tijd kan een goede basis vormen voor een toerekening aan het privégebruik en het zakelijk gebruik. Hierbij kan bijv. worden gedacht aan het privégebruik gedurende enkele weken van een motorjacht terwijl dit jacht de rest van het jaar wordt verhuurd aan vakantiegangers.

20.4.4.2 Privégebruik: gemaakte kosten bij gratis verrichten interne diensten voor privédoeleinden

Als *gemaakte kosten* voor het verrichten van gratis dieneten door de ondernemer voor eigen privédoeleinden wordt aangemerkt *het bedrag van* de door de ondernemer voor het verrichten van de (fictieve) dienst *gemaakte kosten*. Hierbij is het *niet* van belang of ter zake van die kosten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan. Zo behoren bijv. ook tot de hier bedoelde kosten de loonkosten van het eigen (of ingeleend) personeel dat wordt ingezet om de gratis diensten te verrichten.

VOORBEELD Een exploitant van een schildersbedrijf laat zijn werknemers de buitenkant van zijn woning schilderen. In de woning bevindt zich een vertrek dat als kantoor wordt gebruikt. De loonkosten bedragen € 800 en de kosten van schuurpapier en verf € 150 (excl. btw). De volgende situaties kunnen worden onderscheiden.

a. *De woning behoort geheel tot het privévermogen van de exploitant van het schildersbedrijf.*

De exploitant verricht een dienst aan zichzelf. Wegens deze dienst is hij btw verschuldigd over in elk geval € 950. Niet duidelijk is of, en zo ja in hoeverre, kosten van gereedschap en andere bedrijfsmiddelen die bij deze klus zijn gebruikt moeten worden gerekend tot de vergoeding waarover btw is verschuldigd.

Als de woning ouder is dan twee jaar, lijkt het ons verdedigbaar te stellen dat het 9%-tarief toepassing is. Zie 10.3.8

b. *Het woongedeelte behoort tot het privévermogen en het kantoorgedeelte tot het bedrijfsvermogen. Voor het schilderen woongedeelte verricht de exploitant van het schildersbedrijf een dienst aan zichzelf en moet hij btw betalen over de daaraan toe te rekenen kosten.*

20.4.5 Privégebruik: binnenschepen

Voor het gemengd gebruik van binnenschepen (deels zakelijk en deels privé) heeft de staatssecretaris van Financiën bijzondere richtlijnen gegeven (Besluit nr. DGB2002/5014M). Bij de publicatie van deze Almanak waren die richtlijnen (nog) niet ingetrokken. Dit betekent dat de ondernemer zich daar nog op kan beroepen zolang deze nog van kracht zijn. De ondernemer kan desgewenst bij de inspecteur navragen of die richtlijnen nu nog kunnen worden toegepast. Die richtlijnen, die overigens niet gelden voor pleziervaartuigen, sportvissersschepen, veerboten of schepen behorende tot de zgn. bruine zeilvloot, houden het volgende in.

20.4.5.1 Privégebruik: binnenschepen, boordbenodigdheden

De btw op boordbenodigdheden met een privékarakter is niet aftrekbaar voor zover deze goederen zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door de exploitant (zie 18.1.2) of door de bemanning en meevarenden. Zie 20.5.5. Als boordbenodigdheden met een privékarakter bedrijfsmatig worden gebruikt – bijv. het meubilair voor de inrichting van passagiersverblijven in het betaalde reizigersvervoer – is de btw wél aftrekbaar.

Boordbenodigdheden met een privékarakter zijn boordbenodigdheden die naar hun aard door de exploitant, de bemanning en eventueel de passagiers van het binnenschip in de consumptieve sfeer worden gebruikt. Hierbij moet worden gedacht aan radio's, televisietoestellen, videoapparaten, koelkasten, fornuizen, magnetrons, meubilair, kookgerei, flessengas voor huishoudelijk gebruik en andere voor persoonlijk gebruik door de exploitant, de bemanning en meevarenden bestemde goederen.

De btw op boordbenodigdheden met een bedrijfskarakter komt altijd voor aftrek in aanmerking. Om splitsingsproblemen te voorkomen mag de btw op goederen die zijn verwerkt in het woon- of bemanningsverblijf en die bij de oplevering tot de standaarduitrusting van het binnenschip behoren en aard- en nagelvast met dat schip zijn verbonden, volledig worden afgetrokken. Het gaat hier bijv. om de scheepsbetimmering (incl. geïntegreerde kastwanden), de ingebouwde keuken (incl. inbouwapparatuur), de vloerbedekking op de maat van het schip (geen losse tapijten) en de badkamer. Het voorgaande geldt ook als dergelijke voorzieningen in een bestaand binnenschip worden aangebracht.

De btw op boordbenodigdheden met een bedrijfskarakter zijn boordbenodigdheden die naar hun aard zijn bestemd om bedrijfsmatig te worden gebruikt. Hierbij kan worden gedacht aan delen, onderdelen en toebehoren van de voortstuwings- en bewegingsorganen van het binnenschip, navigatieapparatuur en dergelijke toestellen, trossen, ankers, takels enz.

20.4.5.2 Privégebruik: binnenschepen, bevoorrading en proviandering

De btw op bevoorradingsgoederen en proviand is niet aftrekbaar voor zover deze goederen zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door de exploitant (zie 18.1.2) of door de bemanning en meevarenden. Zie 20.5.5. Als deze goederen bedrijfsmatig worden gebruikt – bijv. proviand voor de passagiers in het betaalde reizigersvervoer – is de btw wél aftrekbaar.

Het betreft hier de levering van spijzen en dranken, tabaksproducten (voor zover deze niet met vrijstelling van accijns worden geleverd), gebruiksgoederen (andere dan boordbenodigdheden) en van verbruiksgoederen voor huishoudelijk of ander persoonlijk gebruik door de exploitant, de bemanning en meevarenden.

20.4.5.3 Privégebruik: binnenschepen, bemanningsverblijven

De btw bij de aankoop van een binnenschip is ook aftrekbaar voor zover deze is toe te rekenen aan het gedeelte van het schip waar de kapitein en de bemanning wonen. Hetzelfde geldt voor de btw op werkzaamheden die aan een binnenschip worden verricht.

20.5 Privégebruik, BUA: personeel, relatiegeschenken en giften (BUA)

Artt. 16 en 16a Wet OB

In artt. 3, lid 3, en 4, lid 2, Wet OB is een regeling opgenomen voor het privégebruik door personeel. In het kort houdt deze regeling in dat er btw verschuldigd is als:

- goederen aan het bedrijf worden onttrokken voor privédoeleinden van het personeel;
- bedrijfsgoederen voor privédoeleinden van het personeel worden gebruikt;
- de ondernemer gratis diensten verricht voor privédoeleinden van zijn personeel.

De regeling geldt ook meer in het algemeen bij onttrekking van goederen of het gebruik van bedrijfsgoederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Bij dit laatste gaat het om gebruik dat in het verlengde ligt van privégebruik. Zie 20.3 en 20.4.

De toepassing van artt. 3, lid 3, en 4, lid 2, Wet OB op *privégebruik door personeel* leidde in de praktijk tot veel vragen. Daarom is beslist dat deze bepalingen vooralsnog buiten toepassing blijven in de gevallen die onder het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA; zie 36.3) vallen. Met het bedrijfsleven wordt overleg gevoerd om te bezien hoe het privégebruik door personeel en de relatiegeschenken en andere giften uiteindelijk het best kunnen worden geregeld.

Ook als de toepassing van het BUA feitelijk niet tot een correctie leidt, blijven artt. 3, lid 3, en 4, lid 2, Wet OB buiten toepassing. Hierbij kunnen worden genoemd:

- het privégebruik heeft zich niet voorgedaan in het jaar van aanschaf of ingebruikneming van het goed, maar pas. Het BUA kan dan feitelijk niet worden toegepast en er vindt geen uitsluiting van de aftrek plaats;
- het BUA leidt niet tot correctie omdat het drempelbedrag van € 227 niet wordt overschreden. Zie 20.5.6;
- het BUA wordt niet toegepast in aangewezen gevallen, bijv. bij de gratis verstrekking van een fiets. Zie 20.5.4.

Bij privégebruik door personeel blijft het BUA dus voorlopig gewoon van kracht en worden artt. 3, lid 3, en 4, lid 2, Wet OB *niet* toegepast.

In de rechtspraak is bepaald dat het BUA niet in strijd is met het EU-recht (HvJ EU, *'X Holding'*, zaak C-538/08, ECLI:EU:C:2010:192 en HR, nr. 10/04656, ECLI:NL:HR:2011:BU3773).

20.5.1 Privégebruik, BUA: prestaties die onder het BUA vallen

Artt. 1 t/m 4 BUA

Ingevolge het BUA is de aftrek van voorbelasting in beginsel uitgesloten voor zover het gebruik van goederen en diensten die de ondernemer in het kader van zijn bedrijf heeft aangeschaft een consumptief karakter draagt. Het gaat daarbij om goederen en diensten die worden gebruikt voor:

a. het voeren van een zekere staat. Zie 20.5.3;
b. het geven van relatiegeschenken en andere giften als de begunstigde ingeval hij de goederen zelf zou hebben gekocht de voorbelasting niet of hoofdzakelijk niet zou kunnen aftrekken, wat bijv. het geval is bij particulieren of vrijgestelde ondernemers. Zie 20.5.4;
c. het aan het personeel verlenen van huisvesting, uitkeren van loon in natura, het geven van gelegenheid tot sport, ontspanning of privévervoer (uitgezonderd privégebruik auto van de zaak) dan wel voor andere persoonlijke doeleinden van het personeel. Zie 20.5.5;
d. het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel onder de kostprijs. Zie 20.5.7.

Zijn de onder *b.*, *c.* en *d.* bedoelde prestaties per belanghebbende echter van geringe betekenis, dan kan de aftrek van voorbelasting in stand blijven. Zie 20.5.6 en 20.5.7.

LET OP De herzieningsregeling is niet van toepassing op aftrek van voorbelasting die op grond van het BUA is uitgesloten (Rechtbank Zeeland-West-Brabant, nr. 16/6908, ECLI:NL:RBZWB:2017:4021). Zie 18.4.6.

20.5.2 Privégebruik, BUA: gemengd gebruik

Het is mogelijk dat goederen en diensten worden gebruikt zowel voor handelingen waarvoor aftrekrecht bestaat (belaste prestaties) als voor handelingen waarvoor de aftrek van voorbelasting is uitgesloten. In dat geval moet de ondernemer de voorbelasting splitsen in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar gedeelte. Deze splitsing – waarvoor geen wettelijke regels zijn gegeven – moet hij schatten naar het werkelijk gebruik. Aan het einde van het jaar van ingebruikneming vindt naar onze mening een herziening plaats op basis van de voor het hele jaar geldende gegevens (HR, nr. 37.689, ECLI:NL:HR:2003:BI8152). Wijzigingen in gebruik die na afloop van dit jaar optreden, hebben geen invloed meer op de aftrek van voorbelasting.

20.5.3 Privégebruik, BUA: voeren van een zekere staat

Art. 1, lid 1, onderdeel a., BUA

Voorzover goederen en diensten worden gebruikt voor het voeren van een zekere staat kan de voorbelasting niet in aftrek worden gebracht. Van het 'voeren van een zekere staat' kan slechts sprake zijn bij persoonlijk gebruik waarin de ondernemer het maatschappelijk aanzien of gewicht van zijn functie tot uitdrukking tracht te brengen. Bij zakelijk gebruik van goederen en diensten voor belaste prestaties kan de voorbelasting dus altijd worden afgetrokken. Daarbij doet niet ter zake hoe kostbaar of hoe sober de ondernemer dat zakelijk gebruik wenst in te richten. Laat de ondernemer dus zijn kantoren kostbaar meubileren of schaft hij een uitzonderlijk dure personenauto aan voor zijn onderneming, dan heeft hij ook recht op aftrek van voorbelasting. Wel moet rekening worden gehouden met hetgeen is vermeld in 20.5.5.

Het hiervóór genoemde betekent naar onze mening dat het criterium 'voeren van een zekere staat' in de praktijk vrijwel nooit zal leiden tot uitsluiting van de aftrek van voorbelasting.

20.5.4 Privégebruik, BUA: relatiegeschenken en andere giften

Artt. 1, lid 1, onderdeel b., en 2 BUA

Als de ondernemer een relatiegeschenk geeft of een andere gift in natura doet, heeft hij daarvoor in beginsel recht op aftrek van voorbelasting. Alleen als de begunstigde ingeval hij het geschenk zelf zou hebben gekocht, de voorbelasting niet of hoofdzakelijk niet in aftrek zou kunnen brengen, wordt bij de ondernemer de aftrek van voorbelasting uitgesloten. De ondernemer moet dus nagaan of de begunstigde aftrek van voorbelasting zou hebben om te kunnen bepalen of hij zelf de voorbelasting op het relatiegeschenk of de gift kan aftrekken. Dit zal in de praktijk niet altijd meevallen. De voorbelasting op relatiegeschenken die aan relaties buiten de EU worden gegeven en dus worden uitgevoerd is wél altijd aftrekbaar.

Bij relatiegeschenken moet met name worden gedacht aan geschenken die een ondernemer om zakelijke motieven doet toekomen aan zijn afnemers, leveranciers of andere, soortgelijke relaties. Afgezien van het geschenk moet er dus al een zakelijke relatie zijn.

Business seats en skyboxen

Bij een ondernemer die een skybox huurde voor het bijwonen van sportwedstrijden was volgens de Hoge Raad aftrek van voorbelasting niet toegestaan. Met de skybox werden met name persoonlijke belangen van de relaties gediend (HR, nr. 41.106 ECLI:NL:HR:2005:AT4990). In een geval waarin een ondernemer zgn. business seats (zitplaatsen in een voetbalstadion) had gehuurd en die aan zakenrelaties ter beschikking had gesteld, besliste de Hoge Raad dat de bewijslast voor de uitgaven voor zakenrelaties in beginsel op de inspecteur rustte (nr. 16/03928, ECLI:NL:HR:2018:1021). Vgl. ook HR, nr. 11/03740, ECLI:NL:HR:2013:22. Volgens de Hoge Raad moest de inspecteur aannemelijk maken dat de zakenrelaties de voorbelasting voor het gebruik van de business seats (hoofdzakelijk) niet in aftrek hadden kunnen brengen. De rechter kan zijn oordeel dat de inspecteur aan deze bewijslast heeft voldaan, baseren op vermoedens die zijn ontleend aan de vaststaande feiten, die de ondernemer niet voldoende heeft weerlegd. Volgens de Hoge Raad moest de ondernemer de inspecteur echter wel melden wie gebruik hadden gemaakt van de business seats, om hem aanknopingspunten te geven om aan zijn bewijslast te kunnen voldoen. Als de ondernemer die gegevens niet verstrekt, vervalt volgens de Hoge Raad het recht op aftrek van voorbelasting.

De ontvangst van relaties in een ontvangstruimte die was gebouwd aan de woning van de directeur van de bv is een relatiegeschenk. De btw op de ontvangstruimte is daarom niet aftrekbaar (Rb. Arnhem, nr. 05/0084, ECLI:NL:RBARN:2005:AV2014).

Bij de andere giften is in het algemeen gedoeld op bevoordelingen door de ondernemer van stichtingen en dergelijke instellingen die geen recht op vooraftrek hebben. De begrippen 'relatiegeschenk' en 'gift' worden dus nogal beperkt uitgelegd. Er moet sprake zijn van vrijgevigheid. De Hoge Raad heeft bepaald dat het om niet ter beschikking stellen van apparatuur door een ondernemer aan een gelieerde stichting onder omstandigheden geen relatiegeschenk vormt en de aftrek niet is uitgesloten (HR, nr. 41.732, ECLI:NL:HR:2008:AV1710). Ook het begrip 'stichtingen en soortgelijke instellingen' wordt door de rechter beperkt uitgelegd. Zo heeft de rechter met betrekking tot een geen rechtspersoonlijkheid bezittend samenwerkingsverband van sportbeoefenaren beslist dat dit niet is aan te merken als een stichting of een soortgelijke instelling (*Infobulletin* 90/112).

In een geval waarbij een firmant gratis mocht wonen in een pand dat tot het bedrijfsvermogen van de firma behoorde, was er volgens de rechter sprake van een relatiegeschenk (Hof Amsterdam, nr. 91/2503, ECLI:NL:GHAMS:1992:AW4471). Kleine geschenken van geringe waarde die zijn aan te merken als reclamemateriaal worden niet als relatiegeschenken of andere giften aangemerkt. Als dergelijk reclamemateriaal echter wordt gebruikt voor vrijgestelde prestaties, is de voorbelasting niet aftrekbaar.

***VOORBEELD** Enkele voorbeelden van relatiegeschenken of andere giften waarbij de voorbelasting niet aftrekbaar is zijn:*

- *een aannemer schenkt bij de oplevering van een ziekenhuis een beeldhouwwerk;*
- *een auto importeur geeft aan een revalidatiecentrum een rolstoelbus.*

Als een bank aan cliënten agenda's en kalenders verstrekt, is de vooraftrek niet mogelijk, omdat dit reclamemateriaal betreft dat wordt gebruikt voor vrijgestelde prestaties.

***LET OP** Als de bevoordeling per begunstigde per jaar minder is dan € 227, wordt de aftrek van voorbelasting niet uitgesloten. Zie 20.5.6.*

20.5.4.1 Privégebruik, EUA: vergoeding beneden kostprijs

Van een relatiegeschenk of een andere gift kan ook sprake zijn als iets niet gratis, maar wel tegen een vergoeding beneden de kostprijs wordt gedaan. Over de vergoeding is op de gewone wijze omzetbelasting verschuldigd. De aftrek van voorbelasting wordt dan niet uitgesloten tot het bedrag aan omzetbelasting dat de ondernemer over de vergoeding is verschuldigd.

De vergoeding kan ook bestaan uit een tegenprestatie in natura. Als bijv. een ondernemer sportartikelen voorzien van zijn naam of merk gratis ter beschikking stelt aan sportlieden, kan worden gesteld dat de sportlieden een tegenprestatie in natura leveren, te weten het maken van reclame voor de ondernemer. Laatstgenoemde kan dan wel de btw op de inkoop van de sportartikelen aftrekken, maar hij is vervolgens een even groot bedrag verschuldigd over de waarde van de reclame. Zie 7.2.12 en 8.1.3.

20.5.5 Privégebruik, BUA: personeelsvoorzieningen

Artt. 1, lid 1, onderdeel c., en 2 BUA

Aftrek van voorbelasting is niet mogelijk als de door de ondernemer aangeschafte goederen en diensten worden gebruikt om te voorzien in persoonlijke behoeften van zijn werknemer. Om voorbelasting te kunnen uitsluiten van aftrek moet de Belastingdienst volgens de Hoge Raad aannemelijk maken dat en in hoeverre een ondernemer een door hem in het kader van zijn onderneming aangekocht goed feitelijk gebruikt voor persoonlijke doeleinden van zijn personeel (nr. 35.203, ECLI:NL:HR:2000:AA51388 en nr. 11/03740, ECLI:NL:HR:2013:22). Van feitelijk gebruik voor persoonlijke doeleinden is ook sprake als het goed aan het personeel met uitsluiting van anderen ter beschikking staat voor persoonlijke doeleinden. Het aannemelijk maken van het gebruik voor persoonlijke doeleinden kan eventueel gebeuren met behulp van vermoedens. Daarbij is het echter onvoldoende dat de Belastingdienst alleen feiten en omstandigheden naar voren brengt die het vermoeden wettigen dat het personeel in de gelegenheid is gesteld het goed te gebruiken voor persoonlijke doeleinden. Bij het aannemelijk maken van het gebruik voor persoonlijke doeleinden moet het gebruik van het goed in de hele bezitsperiode in aanmerking worden genomen en wel naar de verwachtingen daarover op het tijdstip waarop de omzetbelasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht.

Voor het uitsluiten van de aftrek is niet vereist dat de werknemer met de personeelsvoorziening wordt bevoordeeld. Ook als een personeelsvoorziening voor de werknemer niet tot een besparing leidt kan de mogelijkheid tot aftrek ontbreken.

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Fillibeck uitgesproken dat met het gratis vervoeren van werknemers in beginsel privédoeleinden van die werknemers worden gediend. Omdat hiermee dus geen bedrijfsdoeleinden worden gediend is uitsluiting van de aftrek van voorbelasting toegestaan. Dit is volgens het Hof van Justitie anders als de behoeften van de onderneming, in verband met een aantal bijzondere omstandigheden (bijv. in de gevallen waarin alleen de werkgever een passend vervoermiddel kan verstrekken of waarin de plaats van tewerkstelling niet vaststaat), eisen dat het vervoer door de werkgever wordt verzorgd. In een dergelijke situatie wordt dat vervoer alleen voor bedrijfsdoeleinden verricht (HvJ EU, *'Fillibeck'*, zaak C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Wat het woon-werkverkeer betreft handelt de Nederlandse Belastingdienst overeenkomstig de beslissing van het Hof van Justitie. Zie 21.2.5.

De beslissing van het Hof van Justitie heeft echter een ruimere werking dan alleen voor het vervoer. Zo heeft de Hoge Raad het volgende oordeel gegeven met betrekking tot de vraag of de btw op het vervoer en de opslag van verhuisboedels van werknemers aftrekbaar is bij de werkgever (nr. 38.482, ECLI:NL:HR:2004:AO3176). De aftrek van omzetbelasting wordt uitgesloten voor zover de goederen of diensten worden gebezigd voor persoonlijke doeleinden van personeel. Onder dergelijke diensten zijn in beginsel begrepen het vervoeren en opslaan van persoonlijke inboedels van werknemers in verband met hun door hun werkzaamheden opgeroepen verhuizing (HR, nr. 25.755, ECLI:NL:HR:1989:ZC4134). De uitsluiting van de aftrek is echter niet van toepassing als een bijzondere omstandigheid de werkgever dwingt tot het voor zijn rekening doen verrichten van de diensten, zodat de uitgaven voor die diensten primair worden gedaan in het belang van de onderneming en het persoonlijk voordeel voor de werknemers, zo al aanwezig, van ondergeschikt belang is (HR, nr. 33.096, ECLI:NL:HR:1998:BI6513). Daarvoor is met betrekking tot die verhuizingen beslissend of de noodzaak van die verhuizingen geheel en al wordt opgeroepen door de bijzondere behoeften van de onderneming, zonder dat er – in juridische of in feitelijke zin – ruimte is voor keuzebeslissingen van de betrokken werknemers met betrekking tot de plaats van hun tewerkstelling.

Voorgaande richtlijnen van de Hoge Raad zijn algemeen toepasbaar voor de beantwoording van de vraag of de aftrek van btw op een personeelsvoorziening al dan niet is uitgesloten.

Bij het uitsluiten van de aftrek kunnen worden onderscheiden:

a. verlenen van huisvesting. Zie 20.5.5.1;
b. uitkeren van loon in natura. Zie 20.5.5.2;
c. geven van gelegenheid tot sport en ontspanning. Zie 20.5.5.3;
d. privévervoer (uitgezonderd privégebruik auto van de zaak) incl. woon-werkverkeer. Zie 20.5.5.4;
e. overige verstrekkingen voor persoonlijke doeleinden. Zie 20.5.5.5.

***LET OP** Als de bevoordeling per werknemer per jaar minder is dan € 227, wordt de aftrek van voorbelasting niet uitgesloten. Zie 20.5.6.*

20.5.5.1 Privégebruik, BUA: verlenen van huisvesting

Tot het verlenen van huisvesting kan worden gerekend het ter bewoning beschikbaar stellen van dienstwoningen (ook als bewoning verplicht is) of het huisvesten van buitenlandse werknemers zonder dat een huurovereenkomst of soortgelijke overeenkomst wordt opgemaakt. Is er wel een huurovereenkomst, dan is aftrek al uitgesloten omdat de verhuur van woningen is vrijgesteld. Zie 13.5. De Hoge Raad (nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777) heeft geoordeeld dat de tijdelijke huisvesting van buitenlandse uitzendkrachten niet onder de BUA-uitsluiting valt indien er bijzondere omstandigheden zijn die de Nederlandse ondernemer ertoe dwingen de uitzendkrachten in het buitenland te werven. Bij de tijdelijke huisvesting van werknemers op een afgelegen bouwplaats werd de aftrek niet uitgesloten, omdat deze huisvesting vanuit het bedrijf bezien noodzakelijk was. Het persoonlijke voordeel van de werknemers was van ondergeschikt belang (Hof Den Haag, nr. 03/1202, ECLI:NL:GHSGR:2005:AV3319).

20.5.5.2 Privégebruik, BUA: uitkeren van loon in natura

Gebruikt de ondernemer goederen en diensten voor het uitkeren van loon in natura, dan is de voorbelasting daarover niet aftrekbaar. Blijkens de rechtspraak heeft het begrip 'loon in natura' voor de loonbelasting en de omzetbelasting niet dezelfde betekenis. Dient een verstrekking aan het personeel alleen een bedrijfsbelang, dan is de voorbelasting aftrekbaar ook al leidt die verstrekking tot een besparing op particuliere uitgaven waarmee voor de heffing van de loonbelasting rekening moet worden gehouden. Zo heeft de Hoge Raad beslist dat de voorbelasting op uniformkleding die een bedrijf aan zijn werknemers verstrekt aftrekbaar is (nr. 18.905, ECLI:NL:HR:1978:AX2947). Volgens de staatssecretaris van Financiën vindt ook het verstrekken van parkeergelegenheid voor werknemers plaats voor bedrijfsdoeleinden en niet voor persoonlijke doeleinden van het personeel. Ook die kosten zijn aftrekbaar (Besluit nr. 2020-4000).
Als het bedrijf daarvoor een vergoeding vraagt van zijn personeel, is over de vergoeding omzetbelasting verschuldigd. Zie 20.5.5.6.
Enkele voorbeelden van loon in natura waarbij de aftrek is uitgesloten:

- verstrekking kerstpakketten;
- verstrekking gewone kleding;
- de verstrekking van een computer voor privégebruik.

Cursussen

Als een ondernemer de kosten van cursussen waaraan zijn personeel deelneemt rechtstreeks voor zijn rekening neemt, is het toegestaan dat de daarin begrepen omzetbelasting in beginsel voor aftrek in aanmerking wordt genomen. Dit geldt niet bij cursussen waarvan de inhoud (bijna) geen verband houdt met de inhoud van de functie die het betrokken personeelslid in de onderneming vervult of in de naaste toekomst zal (kunnen) gaan vervullen of de inhoud van die functie verte buiten gaat. In deze gevallen is de aftrek van voorbelasting uitgesloten. Overigens zijn veel cursussen vrijgesteld van omzetbelasting, zodat aftrek van voorbelasting dan niet ter sprake komt. Zie 12.13.3.

Computers

Als een werkgever aan zijn personeel pc's ter beschikking stelt voor het uitvoeren van werkopdrachten thuis en voor privégebruik, moet de voorbelasting worden gesplitst. In een feitelijke beslissing heeft de rechter het privégebruik en dus de niet-aftrekbare voorbelasting vastgesteld op 60% (Hof Arnhem, nr. 92/0911, ECLI:NL:GHARN:1993:AW3897). In een situatie waarin een werkgever pc's aan zijn werknemers leverde tegen een vergoeding van 70% van de kostprijs, oordeelde de rechter dat 30% van de voorbelasting niet aftrekbaar was (Hof Den Bosch, nr. 90B/4142, ECLI:NL:GHSHE:1993:AW3453). In een andere situatie bracht de werkgever slechts 15% van de kostprijs van de pc's aan de werknemers in rekening. De Hoge Raad besliste in dat geval dat 85% van de voorbelasting niet aftrekbaar was (nr. 31.301, ECLI:NL:HR:1996:BI5709). Voor die werknemers bestond geen verplichting om thuis met de pc werkzaamheden voor de werkgever te verrichten. Bij een zgn. pc-privéproject waaraan op vrijwillige basis kon worden deelgenomen en de werknemers een eigen bijdrage moesten betalen van 50% van de aankoopprijs was 50% van de voorbelasting niet aftrekbaar. De rechter overwoog daarbij dat de computers voor persoonlijke doeleinden van de werknemers aan hen ter beschikking waren gesteld (HR, nr. 35.162, ECLI:NL:HR:2000:AA4056).

20.5.5.3 Privégebruik, BUA: geven van gelegenheid tot sport en ontspanning

Met het geven van gelegenheid tot sport en ontspanning wordt gedoeld op het beschikbaar stellen van sportaccommodaties en vakantieoorden aan het personeel, het maken van niet-zakelijke excursies en uitstapjes door het personeel enz., voor rekening van de ondernemer.

Business seats

In een geval waarin een ondernemer zgn. business seats (zitplaatsen in een voetbalstadion) had gehuurd en die aan zijn personeel ter beschikking had gesteld, besliste de Hoge Raad dat daarmee in het algemeen de privédoeleinden van het personeel worden gediend, en dus de voorbelasting niet voor aftrek in aanmerking komt (nr. 16/03928, ECLI:NL:HR:2018:1021). Zie 20.5.5. Volgens de Hoge Raad doet daarniet aan af dat de personeelsleden de wedstrijden in het voetbalstadion bijwonen op verzoek van de werkgever. Verder heeft de Hoge Raad aangegeven dat als de personeelsleden de wedstrijden (of andere recreatieve evenementen) bijwonen omdat het bedrijfsbelang dit vereist, geen sprake is van het dienen van de privédoeleinden van het personeel. In dat geval komt, als aan de daaraan gestelde voorwaarden is voldaan, de voorbelasting in beginsel wel voor aftrek in aanmerking. Volgens de Hoge Raad is daarbij beslissend met
ersoneel de sportwedstrijd (of het evenement) laat bijwonen en niet de persoonlijke beleving van het

personeel. Een zakelijk doel is volgens de Hoge Raad bijv. mogelijk als de personeelsleden gezelschap vormen van (potentiële) zakenrelaties en het (eventuele) persoonlijke voordeel van het personeel slechts bijkomstig is ten opzichte van het bedrijfsbelang.

20.5.5.4 Privégebruik, BUA: vervoer

Voor toepassing van het BUA betreft het gelegenheid geven tot privévervoer niet het (mede)gebruik van auto's van de zaak door het personeel voor privédoeleinden. Zie hfst. 21. Onder het bereik van het BUA vallen in beginsel wel:

- verstrekken van plaatsbewijzen voor openbaar vervoer;
- door een andere ondernemer groepsvervoer laten verzorgen;
- zelf verzorgen van vervoer van personeel met eigen auto's.

Personeel vervoerbedrijven

Een exploitant van een personenvervoerbedrijf (zoals een trein- of busmaatschappij) kan aan zijn werknemers of aan de gezinsleden van zijn werknemers gratis of tegen een gereduceerd tarief openbaarvervoerbewijzen voor woon-werkverkeer verstrekken.
De correctie van de aftrek voor de door personenvervoerbedrijven gratis verstrekte openbaarvervoerbewijzen wordt gesteld op het bedrag aan btw dat de ondernemer verschuldigd zou zijn als de desbetreffende vervoerbewijzen door de werknemers of de gezinsleden zouden worden aangeschaft.
Als de ondernemer bij de verstrekking van de vervoerbewijzen een vergoeding in rekening heeft gebracht, is de aftrek van btw niet uitgesloten tot het bedrag van de ter zake van die prestatie verschuldigde btw. Zie 20.5.5.6. Het inleveren van loon of vakantiedagen geldt ook als betaling.
De Hoge Raad oordeelt dat het gratis of tegen een gereduceerd tarief openbaarvervoerbewijzen verstrekken aan gepensioneerde werknemers of aan de gezinsleden van gepensioneerde werknemers niet onder het BUA valt (nr. 44.007, ECLI:NL:HR:2011:BN7274).

Besloten busvervoer

Het BUA is niet van toepassing als het vervoer van woning naar werk plaatsvindt in de vorm van besloten busvervoer. Hieronder wordt verstaan het personenvervoer per motorrijtuig dat is ingericht voor het vervoer van meer dan acht personen, de bestuurder daaronder niet begrepen, voor zover dit niet openbaar vervoer betreft volgens een dienstregeling. Vgl. 10.3.9. Voor de aftrek van voorbelasting maakt het niet uit of de ondernemer, al dan niet samen met andere ondernemers, opdracht geeft aan een vervoerbedrijf dit vervoer te verrichten dan wel dit vervoer zelf verzorgt. Evenmin is van belang of het vervoer plaatsvindt naar steeds dezelfde werkplaats dan wel naar wisselende werkplaatsen. In die gevallen is de voorbelasting dus wel aftrekbaar.

Fiets

Als een werkgever voor het woon-werkverkeer aan een werknemer een fiets verstrekt (in eigendom overdraagt) of ter beschikking stelt, kan de omzetbelasting op die fiets volledig in aftrek worden gebracht voor zover:

- de aankoopprijs van de fiets niet hoger is dan € 749 (incl. btw) of als de fiets wordt geleased de totale kostprijs (ir leaserecht niet hoger is dan € 749;
- in het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren aan de werknemer geen fiets is verstrekt of ter besch en
- vanaf het moment dat de fiets is verstrekt of ter beschikking is gesteld tot het einde van het kalenderjaar en in elk opvolgende kalenderjaren niet voor 50% of meer van het aantal dagen dat de werknemer woon-werkverkeer verricht, wordt voorzien in een vergoeding of ander vervoer dan per fiets. Als een werkgever dus bijv. gedurende de wintermaanden of voor een deel van het traject woonplaats-arbeidsplaats aan de werknemer een abonnement voor het openbaar verstrekt of vergoedt, staat dit de fietsaftrek niet in de weg. Hij moet er alleen op letten dat dit onder de genoemde 50% blijft.

Het komt voor dat ondernemers aan hun werknemers een fiets verstrekken of ter beschikking stellen in het kader van een zgn. cafetariasysteem. Dit systeem houdt in dat de werknemer in ruil voor de ter beschikking gestelde fiets een vergoeding betaalt. Hij kan bijv. afzien van een aantal verlofdagen. Hij kan er ook mee instemmen dat het in geld uitgedrukte brutoloon evenredig wordt verminderd. Ook een tegenprestatie in natura, bijv. het verrichten van arbeid, is als vergoeding aan te merken. De ondernemer die voor de verstrekking of terbeschikkingstelling van een fiets aan zijn werknemers een vergoeding bedingt verricht een belaste levering of dienst. Het BUA komt in die situaties mogelijkerwijs alleen nog aan de orde als de fiets alleen voor privédoeleinden wordt verstrekt of ter beschikking wordt gesteld.
Als de fiets duurder is dan € 749 kan op grond van het BUA alleen de btw begrepen in € 749 in aftrek worden gebracht. Voor het meerdere is de aftrek in beginsel uitgesloten. De staatssecretaris van Financiën keurt echter goed dat de inkoopprijs wordt verminderd met de eigen bijdrage van de werknemer voor de aan hem verstrekte fiets (Besluit nr. 2020-4366). Als het saldo niet hoger is dan € 749 incl. btw, komt de voor de inkoop van de fiets aan de ondernemer in rekening gebrachte btw volledig voor aftrek in aanmerking.
Om praktische redenen is ook goedgekeurd dat geen correctie van de aftrek bij de ondernemer plaatsvindt van de afgetrokken btw ter zake van de aan de werknemer in het kader van woon-werkverkeer verstrekte fiets als de werknemer de fiets ook voor andere privédoeleinden kan gebruiken.
Als de fiets gratis of tegen een symbolische vergoeding wordt verstrekt door een van de btw-heffing vrijgestelde ondernemer, kan de btw chaf van de fiets niet in aftrek worden gebracht.

Als de inkoopprijs van de aan de werknemer verstrekte fiets na aftrek van de eigen bijdrage van de werknemer hoger is dan € 749 incl. btw, is de aftrek van btw uitgesloten voor het bedrag dat uitkomt boven € 749. Tot de grens van € 749 incl. btw komt de btw volledig voor aftrek in aanmerking (mits de ondernemer volledig aftrekgerechtigd is).
De goedkeuringen kunnen ook worden toegepast als de ondernemer fietsen least en ter beschikking stelt aan zijn werknemer(s). Als inkoopprijs geldt in dit verband dan de in totaal te betalen leasetermijnen. Voor leasefietsen geldt dat het btw-bedrag dat is begrepen in de leasetermijnen volledig in aftrek kan worden gebracht totdat het totaal van die in aftrek gebrachte bedragen het maximum van € 130 ($^{21}/_{121}$ x € 749) heeft bereikt.

20.5.5.5 Privégebruik, EUA: overige verstrekkingen voor persoonlijke doeleinden

Onder overige verstrekkingen voor persoonlijke doeleinden vallen allerlei vormen van (mede)gebruik van bedrijfsgoederen en diensten ter bevrediging van persoonlijke behoeften.
De werkzaamheden van een – interne of externe – arbodienst worden niet als personeelsvoorziening aangemerkt. De omzetbelasting op die werkzaamheden kan een ondernemer daarom in aftrek brengen voor zover de overige door hem te verrichten prestaties ook tot aftrek leiden. Zie ook 12.6.3.

Outplacementdiensten

Voor outplacementdiensten geldt geen uitsluiting van de aftrek. De omzetbelasting op die diensten kan door de betrokken werkgever in aftrek worden gebracht, mits ook is voldaan aan de overige voorwaarden voor aftrek. Onder 'outplacementdiensten' wordt verstaan het geheel van diensten (incl. adviezen) om voor een werknemer op een zo kort mogelijke termijn een nieuwe, passende dienstbetrekking te vinden. Hierbij kan o.a. worden gedacht aan:
- psychologische tests;
- een persoonlijke sterkte-zwakteanalyse, eventueel in combinatie met een arbeidsmarktanalyse;
- carrièreadviezen;
- individuele advisering voor en directe ondersteuning bij sollicitatieactiviteiten;
- (video)trainingen, zoals presentatietechniek;
- themabijeenkomsten en ondersteunende workshops.

20.5.5.6 Privégebruik, EUA: personeelsvoorzieningen niet gratis

Brengt de ondernemer aan zijn personeel een bedrag in rekening voor de in 20.5.5.1 t/m 20.5.5.5 bedoelde voorzieningen, dan blijft het recht op aftrek van voorbelasting bestaan tot het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting over de in rekening gebrachte vergoeding. Het voorgaande geldt ook als het personeelslid in natura betaalt door bijv. af te zien van een aantal verlofdagen. Over de waarde hiervan is dan btw verschuldigd. Zie 8.1.3.

***VOORBEELD** De ondernemer laat een personeelslid gedurende vier weken vakantie houden in een tot zijn bedrijf behorend vakantieoord. Stel dat aan dat gebruik € 300 voorbelasting is toe te rekenen. Als de ondernemer voor de vakantie niets aan zijn werknemer in rekening brengt, is die voorbelasting (€ 300) niet aftrekbaar. Brengt de ondernemer de werknemer voor het verlenen van logies € 200 in rekening (incl. 9% btw; zie 10.3.11), dan is de ondernemer aan omzetbelasting verschuldigd $^{9}/_{109}$ × € 200 = € 17. De in beginsel niet-aftrekbare voorbelasting van € 300 wordt dan verminderd met € 17 zodat per saldo van aftrek wordt uitgesloten € 283.*

20.5.6 Privégebruik, BUA: Kostprijs bevoordelingen niet meer dan € 227

Art. 4 BUA

Om te voorkomen dat bij de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting ten aanzien van relatiegeschenken, overige giften en personeelsvoorzieningen in kleinigheden moet worden afgedaald, is bepaald dat de aftrek van voorbelasting niet wordt uitgesloten als in één jaar per belanghebbende (zakelijke relatie of personeelslid) de aanschaf- of voortbrengingskosten – de kostprijs – excl. omzetbelasting van de gebruikte goederen en diensten niet meer bedragen dan € 227.
Bij de toetsing aan de € 227-grens hoeft overigens alleen rekening te worden gehouden met goederen en diensten waarop in beginsel aftrekbare omzetbelasting drukt. Niet meegeteld worden dus betalingen in contanten en de kostprijs van prestaties waarover aan de ondernemer geen omzetbelasting in rekening is gebracht. Verder worden niet meegeteld de kosten van woon-werkverkeer in de vorm van besloten busvervoer en de aankoop- of kostprijs van fietsen die voor het woon-werkverkeer worden verstrekt als de omzetbelasting daarop volledig voor aftrek in aanmerking komt. Zie 20.5.5.4. De auto van de zaak is uitgezonderd van het BUA. Zie hfst. 21. Bij de toetsing aan de € 227-grens hoeft dus geen rekening te worden gehouden met het privégebruik van de auto van de zaak.
Bij de aanschaf van personeelsvoorzieningen (bijv. een sportzaal of een piano) die de werkgever aan zijn werknemers voor gebruik ter beschikking stelt (dus niet levert) moet volgens de Hoge Raad de grens van € 227 worden bepaald aan de hand van een afschrijvingstermijn die leidt tot een kostprijs van de personeelsvoorzieningen die op een reële wijze is berekend (nr. 34.256, ECLI:NL:HR:1999:AA2644). Uit de beslissing van de Hoge Raad volgt dat voor elke personeelsvoorziening die een ondernemer aan zijn werknemers ter beschikking stelt de reële afschrijvingstermijn moet worden vastgesteld. Het ligt voor de hand daarbij de afschrijvingstermijn te hanteren die geldt chapsbelasting. Als dat bijv. vier jaar is, zal gedurende elk van die vier jaar moeten worden getoetst of

25% van de aanschafkosten de grens van € 227 per belanghebbende overschrijdt. Als dat in enig jaar het geval is, komt de aan dat jaar toe te rekenen voorbelasting niet voor aftrek in aanmerking. De toetsing aan de € 227-grens kan uiteraard pas aan het einde van het boekjaar plaatsvinden. Is al in de loop van het boekjaar duidelijk dat die grens zal worden overschreden, dan kan de ondernemer de voorbelasting niet voorlopig aftrekken en aan het einde van het jaar pas corrigeren. Mag echter worden aangenomen dat de € 227-grens in een boekjaar niet zal worden overschreden, dan kan de ondernemer de voorbelasting wel (voorlopig) normaal aftrekken.

Als de ondernemer met betrekking tot bepaalde goederen en/of diensten al geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, bijv. omdat hij die goederen of diensten voor vrijgestelde prestaties gebruikt (zie 18.1.4), kan hij ook bij bevoordelingen van minder dan € 227 de btw op die goederen of diensten niet aftrekken. Uit de rechtspraak blijkt niet duidelijk of, en zo ja wanneer, er bij verstrekkingen aan personeel sprake is van gebruik van goederen of diensten voor vrijgestelde prestaties. Zo oordeelde een rechter dat de goederen en diensten die een bankinstelling gebruikt voor het gratis verstrekken van spijzen en dranken aan personeel niet voor de vrijgestelde bankprestaties worden gebruikt (Hof Amsterdam, nr. 5049/84, ECLI:NL:GHAMS:1985:AW8142). Een andere rechter oordeelde echter dat parkeerplaatsen die het personeel van een woningbouwvereniging gratis ter beschikking werden gesteld, werden gebruikt voor de vrijgestelde (verhuur)prestatie van die woningbouwvereniging (Hof Den Bosch, nr. 1067/1986, ECLI:NL:GHSHE:1988:AW7173).

In het geval dat een ondernemer zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, geldt volgens de Belastingdienst het volgende. Als de kosten volledig toerekenbaar zijn aan de vrijgestelde handelingen, heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Als de kosten volledig toerekenbaar zijn aan de belaste handelingen, heeft hij recht op aftrek van voorbelasting, mits de grens van € 227 niet wordt overschreden. Als de kosten niet specifiek toerekenbaar zijn aan de belaste of de vrijgestelde handelingen van de ondernemer, is sprake van algemene kosten. De voorbelasting is dan aftrekbaar volgens het pro rata. Zie 10.4.2. Uitsluiting van die aftrek vindt plaats voor zover (vervolgens) de grens van € 227 wordt overschreden (Besluit nr. 2020-1366).

LET OP Bij overschrijding van het grensbedrag van € 227 is de voorbelasting in het geheel niet aftrekbaar.

VOORBEELD 1 De ondernemer schenkt een werknemer bij zijn 40-jarig jubileum een horloge. Prijs € 200 + € 42 aan omzetbelasting. Geen andere personeelsverstrekkingen. De voorbelasting van € 42 is aftrekbaar.

VOORBEELD 2 Als Voorbeeld 1, maar de ondernemer geeft deze werknemer ook een kerstpakket. Kostprijs kerstpakket € 100 + € 11 aan omzetbelasting. Aangezien de kostprijs van de bevoordelingen (€ 200 + € 100) de € 227-grens overschrijdt is de voorbelasting (€ 42 + € 11) niet aftrekbaar. Het is in dit geval niet toegestaan om de omzetbelasting van het horloge of het kerstpakket, waarvan de kostprijs op zich minder dan € 227 bedraagt, nog in aftrek te brengen.

VOORBEELD 3 Op kosten van de ondernemer volgt een werknemer een cursus algemene ontwikkeling. Prijs € 200 + € 42 aan omzetbelasting. De werknemer mag een auto van de zaak (catalogusprijs € 25 000) voor privé gebruiken. De auto van de zaak is uitgezonderd van het BUA. Zie hfst. 21. De € 227-grens wordt niet overschreden. De voorbelasting van € 42 is aftrekbaar.

VOORBEELD 4 De ondernemer geeft een personeelsfeest voor zijn werknemers en hun partners. Op het feest komen honderd personeelsleden en vijftig partners. De totale kosten bedragen € 30 000 excl. btw. De bevoordeling per personeelslid (belanghebbende) is € 300 (€ 30 000 / 100). Dit is meer dan € 227, dus de aftrek van voorbelasting is uitgesloten. De verstrekkingen aan de partners worden toegerekend aan de personeelsleden (HR, nr. 26.996, ECLI:NL:HR:1990:ZC4512 en Hof Den Haag, nr. 97/3303, ECLI:NL:GHSGR:1999:AV7366). Zie 20.5.7.1, Voorbeelden.

LET OP Bij collectieve verstrekkingen is het vrijwel onmogelijk te bepalen wat de kostprijs excl. omzetbelasting is van de personeelsvoorzieningen per werknemer in een boekjaar. De ondernemer kan dan de totale kostprijs van alle voorzieningen delen door het aantal werknemers dat voor de voorzieningen in aanmerking komt om de kostprijs per werknemer te bepalen. De ondernemer zal wel aannemelijk moeten maken dat het merendeel van zijn werknemers gebruikmaakt van de personeelsvoorzieningen. Duidelijk individuele bevoordelingen (bijv. een horloge bij een jubileum) moeten echter buiten de hoofdelijke omslag blijven.

20.5.7 Privégebruik, BUA: verstrekken van spijzen en dranken aan personeel

Art. 3 BUA

Veel ondernemers verstrekken aan hun personeel spijzen en dranken vanuit bedrijfskantines, automaten enz. Het personeel betaalt voor die spijzen en dranken meestal een betrekkelijk lage vergoeding. De ondernemer draagt daarover btw af. Hij mag de voorbelasting op inkopen, kantine inventarie enz. aftrekken. Zie 2.1.5. Zou de ondernemer zijn personeel helemaal niets laten betalen maar wel alle voorbelasting aftrekken, dan zou het personeel spijzen en dranken krijgen waarop geen omzetbelasting drukt. Zou het personeel een vergoeding betalen die onder de kostendekkende prijs ligt, dan zou op de spijzen en dranken maar gedeeltelijk omzetbelasting drukken. Daarom wordt de aftrek van voorbelasting (gedeeltelijk) uitgesloten bij de ondernemer als hij spijzen en dranken verstrekt onder die prijs. Om te bepalen of de aftrek (gedeeltelijk) moet worden uitgesloten is een bijzondere regeling getroffen. In de loop van het jaar mag alle voorbelasting worden afgetrokken, maar in de laatste aangifte van het jaar wordt bezien of wellicht een gedeelte van de afgetrokken voorbelasting moet worden terugbetaald (Besluit nr. CPP2001/2156M). Zie ook 4.2.2.1. Dit besluit van de staatssecretaris van Financiën is formeel ingetrokken omdat het verhuderd/beschrijvend van karakter is (Besluit nr. 2020-167584). De staatssecretaris van Financiën heeft echter geen afstand genomen van de regeling als zodanig. Er kan naar onze mening nog steeds een beroep worden gedaan op

***LET OP 1** Voor ondernemers met een bedrijfskantine is het arrest Danfoss van het Hof van Justitie van belang. Danfoss exploiteert personeelskantines waar tijdens zakelijke bijeenkomsten op de bedrijfslocaties ook gratis maaltijden worden verstrekt aan zakenrelaties en eigen personeel. Het hof beslist dat een ondernemer geen interne dienst voor privédoeleinden verricht in het geval van het gratis verstrekken van maaltijden in de bedrijfskantine aan zakenrelaties wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat die maaltijden uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden verstrekt. Ook het verstrekken van gratis maaltijden aan personeel is niet belast als de behoeften van de onderneming, zoals de noodzaak de continuïteit en het goede verloop van de zakelijke bijeenkomsten te garanderen, verlangen dat die maaltijden door de werkgever worden verstrekt (HvJ EU, 'Danfoss en AstraZeneca', zaak C-371/07, ECLI:EU:C:2008:711).*

In de zaak Danfoss was in geschil of de ondernemer een interne dienst voor privédoeleinden verricht. Zie 20.4.3. Wij achten het echter verdedigbaar te stellen dat de uitkomst van dit arrest betekent dat in de Nederlandse situatie in vergelijkbare gevallen de aftrekbeperking op grond van het BUA achterwege zou moeten blijven. Wij baseren deze zienswijze op de gevolgen die het arrest Fillibeck heeft gehad voor de toepassing van het BUA (HvJ EU, 'Fillibeck', zaak C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Ook in deze zaak gaat het om het verrichten van interne diensten voor privédoeleinden. In dit geval het gratis vervoeren van werknemers. Volgens het Hof van Justitie is geen sprake van een interne dienst als de behoeften van de onderneming, in verband met een aantal bijzondere omstandigheden, eisen dat het vervoer door de werkgever wordt verzorgd. De Nederlandse rechter heeft de uitkomst van de zaak Fillibeck toegepast in diverse zaken over de toepassing van het BUA. In een aantal gevallen is de uitsluiting van de aftrek niet van toepassing verklaard. Zie 20.5.5. Met betrekking tot het verstrekken van spijzen en dranken aan werknemers is de rechter echter een andere weg ingeslagen. Het Hof Amsterdam heeft de Fillibeck-benadering (zie 20.5.5) namelijk niet toegepast – en dus geen aftrek toegestaan – in een situatie waarin een werkgever (een kantoor met advocaten, notarissen en fiscalisten) spijzen en dranken verstrekt aan zijn werknemers tijdens vaktechnische overleggen en cursussen. Die overleggen worden gehouden tijdens de lunchpauze of buiten de reguliere kantoortijden en de werknemers zijn verplicht aan de bijeenkomsten deel te nemen. De spijzen en dranken worden geserveerd in de vergaderruimten die voor de bijeenkomsten worden gebruikt en worden verzorgd door een cateringbedrijf. In deze zaak heeft de rechter overwogen dat de Hoge Raad aansluiting bij het Fillibeck-arrest heeft gezocht in gevallen waarin sprake is van 'loon in natura' als bedoeld in art. 1, lid 1, onder c., BUA. Het verstrekken van spijzen en dranken aan werknemers valt echter niet onder die bepaling van het BUA, maar onder art. 3 BUA (Hof Amsterdam, nrs. 15/00083 en 15/00084, ECLI:NL:GHAMS:2015:4060).

***LET OP 2** Ongeacht de mogelijke toepassing van het BUA is niet aftrekbaar de omzetbelasting op spijzen en dranken die ter plaatse worden gebruikt in het kader van het hotel-, pension-, café-, restaurant- en aanverwant bedrijf door personen die daar voor korte periode verblijf houden. Zie 18.1.7.*

20.5.7.1 Privégebruik, EUA: berekening van – eventueel – niet-aftrekbare voorbelasting

Aan het einde van het boekjaar moet worden nagegaan of de in aftrek gebrachte voorbelasting herziening behoeft, omdat het personeel is bevoordeeld door lage kantineprijzen. Daartoe maakt de ondernemer de volgende berekening:

1. aanschafkosten *excl. omzetbelasting* van spijzen en dranken of van de grondstoffen daarvoor		a
2. opslag van 25% van € a	€	b
+		——
3. theoretische omzet	€	c
4. werkelijke omzet *incl. omzetbelasting*	€	d
—		——
5. positief/negatief verschil	€	e

Is € e *negatief* – d.w.z. de werkelijke omzet (het in totaal van het personeel ontvangen bedrag) is hoger dan de berekende theoretische omzet – dan hoeft de in aftrek gebrachte voorbelasting niet te worden gecorrigeerd.
Is € e *positief* – de berekende theoretische omzet is dan hoger dan de werkelijke omzet – dan moet de ondernemer het bedrag € e delen door het aantal personeelsleden dat voor verstrekking van spijzen en dranken in aanmerking komt. Let wel, niet bepalend is het aantal personeelsleden dat feitelijk gebruik maakt van de verstrekkingen.
Vervolgens zijn er twee mogelijkheden:

I. € e / totaal aantal personeelsleden is meer dan € 227.
   Als correctie op de in de loop van het jaar in aftrek gebrachte voorbelasting wegens het verstrekken van spijzen en dranken moet de ondernemer aangeven bij vraag 5b: 9% van € e;

II. € e / totaal aantal personeelsleden is minder dan € 227, stel € x.
   In dit geval is van belang hoeveel de aanschaf- of voortbrengingskosten van de overige *bevoordelingen* (zie 20.5.4 en 20.5.5) hebben bedragen: *stel* € y per personeelslid. De volgende berekeningen kunnen dan worden gemaakt:
   - (€ x + € y) is € 227 of minder.
     De aftrek van voorbelasting wegens het verstrekken van spijzen en dranken wordt niet gecorrigeerd; ook voor de overige bevoordelingen blijft de aftrek van voorbelasting in stand. Zie 20.5.6;

- (€ x + € y) is meer dan € 227.

  Als correctie op de in de loop van het jaar in aftrek gebrachte voorbelasting wegens het verstrekken van spijzen en dranken moet de ondernemer aangeven bij vraag 5b: 9% van € e. De *overige bevoordelingen* toetst hij vervolgens afzonderlijk opnieuw aan de € 227-grens

VOORBEELD 1 Een ondernemer verstrekt zijn 45 personeelsleden spijzen en dranken. Overige bevoordelingen zijn er niet. Aanschafkosten spijzen en dranken excl. omzetbelasting: € 25 000. Werkelijke omzet spijzen en dranken incl. omzetbelasting: € 18 000. Over de werkelijke omzet wordt in de loop van het jaar belasting aangegeven naar 21% en 9%.

Berekening:

1. aanschafkosten		*25 000*		
2. opslag 25% van € 25 000		*6250*		
	+	——		
3. theoretische omzet				*31 250*
4. werkelijke omzet				*18 000*
			—	——
5. verschil (positief)				*13 250*

Bevoordeling per personeelslid: $\frac{€\ 13\ 250}{45}$ *= € 294.*

Correctie op de afgetrokken voorbelasting: 9% van € 13 250 = € 1193, want de bevoordeling per personeelslid (€ 294) is meer dan € 227.

VOORBEELD 2 Als Voorbeeld 1, maar de werkelijke omzet bedraagt: € 23 000.

1. aanschafkosten		*25 000*		
2. opslag 25% van € 25 000		*6250*		
	+	——		
3. theoretische omzet				*31 250*
4. werkelijke omzet				*23 000*
			—	——
5. verschil (positief)				*8 250*

Bevoordeling per personeelslid: $\frac{€\ 8250}{45}$ *= € 183.*

Geen correctie op de afgetrokken voorbelasting, want € 183 is minder dan € 227.

VOORBEELD 3 Een ondernemer heeft vijftig werknemers die in aanmerking komen voor verstrekking van spijzen en dranken. Aanschafkosten spijzen en dranken: € 30 000 plus € 1800 aan omzetbelasting. Overige voorbelasting op de kantine € 1000. Werkelijke omzet: € 33 000 incl. omzetbelasting.

De ondernemer verstrekt tevens andere personeelsvoorzieningen. De kostprijs daarvan bedraagt in totaal: € 15 000 + € 3150 aan omzetbelasting.

a. In de loop van het jaar geeft hij wegens het verstrekken van spijzen en dranken aan:

verschuldigde omzetbelasting ($^{9}/_{109}$ × € 33 000)		*€*	*2721*
voorbelasting (€ 1800 + € 1000)		*€*	*2800*
	—		——
terugontvangen belasting		*€*	*76*

Aan het einde van het jaar maakt hij de volgende berekening:

1.	*aanschafkosten*		€	*30 000*
2.	*opslag 25% van € 30 000*		€	*7 500*
		+		———
3.	*theoretische omzet*		€	*37 500*
4.	*werkelijke omzet*		€	*33 000*
		–		———
5.	*verschil (positief)*		€	*4 500*

	Bevoordeling bij het verstrekken van spijzen en dranken per werknemer	*€ 4500 / 50*		*90*
=	*kostprijs overige bevoordelingen per werknemer*	*€15000 / 50*	€	*300*
		+		———
			€	*390*

Het totaal van de overige bevoordelingen (personeelsvoorzieningen) plus de bevoordeling bij het verstrekken van spijzen en dranken bedraagt per werknemer meer dan € 227, namelijk € 390. Daarom moet de voorbelasting wegens het verstrekken van spijzen en dranken worden gecorrigeerd. De correctie op de afgetrokken btw bedraagt: 9% van € 4500 = € 405.

b. *De overige bevoordelingen moeten vervolgens afzonderlijk opnieuw worden getoetst aan de € 227-grens. De kostprijs belasting van de overige bevoordelingen (personeelsvoorzieningen) bedraagt per werknemer € 300. Omdat dit meer is dan € 227 kan de daarop betrekking hebbende voorbelasting van € 3150 niet worden afgetrokken.*

VOORBEELD 4 Als Voorbeeld 3, maar de kostprijs van de overige bevoordelingen (personeelsvoorzieningen) bedraagt in totaal: € 5000 + € 1050 aan omzetbelasting.

Bevoordeling bij het verstrekken van spijzen en dranken per werknemer	*€ 4500 / 50*	*90*
kostprijs overige bevoordelingen per werknemer	*€ 5000 / 50*	*100*
+		———
€		*190*

Het totaal van de overige bevoordelingen (personeelsvoorzieningen) plus de bevoordeling bij het verstrekken van spijzen en dranken bedraagt niet meer dan € 227 per werknemer. Daarom hoeft geen correctie plaats te vinden op de afgetrokken voorbelasting en ook niet wegens het verstrekken van spijzen en dranken of voor de overige bevoordelingen.

VOORBEELD 5 Als Voorbeeld 3, maar de kostprijs van de overige bevoordelingen (personeelsvoorzieningen) bedraagt in totaal: € 10 000 + € 2100 aan omzetbelasting.

a.	*Bevoordeling bij het verstrekken van spijzen en dranken per werknemer*	*€ 4500 / 50*	=	€	*90*
	kostprijs overige bevoordelingen per werknemer	*€ 10 000 / 50*	=	€	*200*
			+		———
				€	*290*

Het totaal van de overige bevoordelingen plus de bevoordeling bij het verstrekken van spijzen en dranken bedraagt meer dan € 227, namelijk € 290. Daarom moet de voorbelasting wegens het verstrekken van spijzen en dranken worden gecorrigeerd. De correctie bedraagt: 9% van € 4500 = € 405.

b. *De kostprijs excl. omzetbelasting van de overige bevoordelingen bedraagt per werknemer € 200. Dit is minder dan € 22 betrekking hebbende voorbelasting van € 2100 kan daarom geheel worden afgetrokken.*

21 Autokosten

21.1 Auto van de zaak: zakelijk gebruik van privéauto

Privéauto van de ondernemer

De ondernemer die voor de inkomstenbelasting zijn auto in privé houdt kan voor de zakelijke kilometers een bedrag ten laste van de winst brengen. Over dit bedrag kan geen btw worden afgetrokken. Wel kan een voor de inkomstenbelasting in privé gehouden auto voor de btw tot het bedrijfsvermogen worden gerekend. Zie 20.2. In dat geval gelden voor de omzetbelasting de gewone regels voor aftrek van voorbelasting en heffing wegens privégebruik. Zie 21.2.

Als de auto voor de omzetbelasting niet tot het bedrijfsvermogen wordt gerekend, is de voorbelasting die ziet op het zakelijke gebruik van de auto aftrekbaar (voor zover het gebruik ziet op belastbare handelingen). De ondernemer dient het zakelijk deel van de kosten wel aannemelijk te kunnen maken. De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat, als uit de administratie van de ondernemer niet blijkt in hoeverre sprake is van privégebruik of welk deel van de kosten daaraan toe te rekenen zijn, de ondernemer als volgt handelt. De ondernemer doet, voor zover het gaat om het gebruik van de auto, aangifte alsof er geen sprake is van privégebruik. In het laatste tijdvak van het jaar voldoet de ondernemer als verschuldigde belasting 1,5% van de catalogusprijs van de auto (Besluit nr. 2020-4366).

Privéauto van de werknemer

Als een *werknemer* zijn privéauto zakelijk (in de uitoefening van zijn dienstbetrekking) gebruikt, is geen aftrek van voorbelasting mogelijk in de onderneming; ook niet als de werknemer daarvoor een (auto)kostenvergoeding van zijn werkgever ontvangt. Wel is de btw op de brandstof die de werknemer in zijn auto tankt aftrekbaar als is voldaan aan de volgende twee voorwaarden (HR, nr. 23 419 ECLI:NL:HR:1988:BH6803):

- de werknemer moet de geleverde brandstof uitsluitend gebruiken voor de bedrijfsdoeleinden van zijn werkgever;
- de btw moet op een aan de werkgever uitgereikte factuur in rekening zijn gebracht.

21.2 Auto van de zaak: privégebruik van zakelijke auto

Voor bedrijfsgoederen die gratis voor privé worden gebruikt is de algemene regeling dat alle voorbelasting aftrekbaar is. Het privégebruik wordt vervolgens als een belaste dienst beschouwd. De wegens deze dienst verschuldigde btw wordt berekend over de voor deze dienst door de onderneming gedane uitgaven. Zie 20.4.1. Deze wettelijke regeling geldt ook bij het privégebruik van een auto. De btw-regeling voor het privégebruik geldt zowel voor personenauto's als voor bestelauto's.

In het geval het privégebruik niet gratis is, maar de gebruiker hiervoor een vergoeding aan de onderneming moet betalen, is de ondernemer btw verschuldigd over deze vergoeding. Als deze vergoeding lager is dan de normale waarde van de dienst, is de ondernemer over de normale waarde btw verschuldigd. De btw-correctie vanwege privégebruik auto is niet gekoppeld aan de IB-bijtelling.

De ondernemer die een auto die hij zowel zakelijk als voor andere dan bedrijfsdoeleinden (voor privé) gebruikt, kan die auto volledig tot zijn bedrijfsvermogen rekenen. De btw op de aanschaf en de kosten verbonden aan het gebruik van de auto kan hij aftrekken indien en voor zover de auto wordt gebruikt voor belaste handelingen. Dit geldt zowel voor een personenauto als voor een bestelauto. Zie 18.1.3 en 20.2.

Over (de waarde van) het privégebruik door de ondernemer zelf of door zijn personeel is de ondernemer btw verschuldigd. Hierbij kunnen twee situaties worden onderscheiden:

- het privégebruik is gratis. Zie 21.2.1
- voor het privégebruik wordt een vergoeding betaald. Zie 21.2.2

De staatssecretaris van Financiën heeft een toelichting gegeven op de regeling privégebruik auto en enkele goedkeuringen getroffen (Besluit nr. 2020-4366). De belangrijkste goedkeuring is dat de ondernemer een forfaitaire regeling mag toepassen bij de berekening van de wegens het privégebruik verschuldigde btw. Zie 21.2.1 en 21.2.2. Verder zijn goedkeuringen gegeven voor auto(verhuur)bedrijven en voor het geval bij de aanschaf van de auto geen btw kon worden afgetrokken. Zie 21.2.3 en 21.2.4.

LET OP1 Voor de omzetbelasting geldt woon-werkverkeer zowel voor ondernemers als voor personeel als privévervoer. Zie 21.2.5.
LET OP2 Bij de omzetbelasting geldt dat de bewijslast dat een auto (ook) voor privé wordt gebruikt bij de inspecteur ligt (Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 97/20251, ECLI:NL:GHARN:2002:AE0493). Als de inspecteur het privégebruik niet aannemelijk kan maken, kan hij geen btw-correctie aanbrengen. Dit is ook zo als voor de inkomstenbelasting wel een bijtelling plaatsvindt voor privégebruik, omdat er geen (sluitende) kilometeradministratie is bijgehouden.

21.2.1 Auto van de zaak: geen vergoeding voor privégebruik auto

Artt. 4, lid 2, en 8, lid 7, Wet OB; art. 5a Uitv.besch. OB

Het gratis privégebruik door de ondernemer zelf of door zijn personeel van een auto waarvoor btw in aftrek is gebracht, wordt aangemerkt als een belaste dienst. Wegens deze (fictieve) dienst is de ondernemer btw verschuldigd. Zie 20.4.1. Als de gebruiker slechts een symbolische vergoeding betaalt voor het privégebruik, geldt dit ook als gratis.

Volgens de staatssecretaris van Financiën geldt de regeling bij gratis privégebruik niet alleen voor een auto die de ondernemer heeft aangeschaft maar ook voor een auto die hij op een andere manier ter beschikking heeft gekregen (vaak door leasing). In het geval dit

standpunt niet houdbaar zou zijn, is de staatssecretaris van Financiën van mening dat dan de btw op de leasetermijnen niet aftrekbaar is voor zover de (lease)auto voor privé wordt gebruikt. Zie 20.4.3.
Het vorenstaande houdt in dat voor een leaseauto de btw op de leasetermijnen in aftrek kan worden gebracht (voor zover gebruikt voor belaste handelingen) en dat vervolgens wegens het privégebruik btw is verschuldigd.
Voor de berekening van de wegens de fictieve dienst verschuldigde btw kan de ondernemer kiezen uit de forfaitaire regeling en de wettelijke regeling.

a Forfaitaire regeling

De forfaitaire regeling is verreweg het eenvoudigst en berust op een goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2020-4366). Toepassing van de goedkeuring is mogelijk als uit de administratie niet blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt en/of welke kosten daaraan zijn toe te rekenen. De ondernemer trekt alle btw op gemaakte autokosten in aftrek. Vervolgens is de ondernemer aan btw verschuldigd 2,7% van de catalogusprijs (incl. btw en bpm) van de betreffende auto.
De verschuldigde btw moet de ondernemer eenmaal per jaar en wel in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar opnemen in zijn aangifte. Zie 3.2.6. Als het boekjaar langer is dan één jaar, moet de verschuldigde btw worden voldaan op de laatste aangifte van het kalenderjaar waarin de fictieve dienst wordt verricht.
Het percentage van 2,7 wordt naar tijdsgelang berekend (het aantal dagen dat de auto mede voor privédoeleinden ter beschikking staat).

***LET OP** Na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de ondernemer de auto is gaan gebruiken, wordt het forfait verlaagd van 2,7% naar 1,5%. Zie 21.2.4.*

Met het forfait wordt niet het werkelijke privégebruik belast maar het veronderstelde privégebruik. Dat betekent dat een zekere ruwheid volgens de staatssecretaris van Financiën geaccepteerd moet worden. De toepassing van de forfaitaire regeling kan ertoe leiden dat een ondernemer gedurende de herzieningsperiode méér aan btw is verschuldigd dan in dat jaar in aftrek is gebracht. Dit wordt veroorzaakt doordat in het forfait afschrijvingskosten zijn begrepen terwijl de btw over de aanschaf in één keer in aftrek wordt gebracht in het jaar van aanschaf. Bij toepassing van het forfait is echter maximaal verschuldigd het bedrag van de in het jaar in aftrek gebrachte btw, gedurende de herzieningsperiode vermeerderd met $^1/_5$ deel van de btw die ter zake van de aanschaf in rekening is gebracht. Het verschijnsel dat méér belasting is verschuldigd dan in aftrek is gebracht, kan zich om dezelfde reden ook voordoen bij toepassing van de wettelijke regeling. Dit kan bijv. het geval zijn als in een jaar na het jaar van aanschaf van een met btw belaste auto weinig (maar wel privé) met de auto wordt gereden en in dat jaar weinig btw op autokosten in aftrek is gebracht.
Toepassing van de heffing van het forfait, of het berekenen van een vergoeding voor het gebruik voor privédoeleinden heeft niet tot gevolg dat ondernemers integraal recht op aftrek hebben van de btw op (aanschaf)kosten van auto's die zowel voor privédoeleinden worden gebruikt als voor niet-belaste handelingen (zoals ondernemers die (ook) van btw vrijgestelde prestaties verrichten). De btw die toerekenbaar is aan niet-belaste handelingen komt immers niet voor aftrek in aanmerking. Zie 18.1.3. Het niet volledig in aftrek kunnen brengen van de btw heeft wel tot gevolg dat het forfait van 2,7% van de catalogusprijs daarmee evenredig wordt verlaagd.
Een ondernemer dient ook voor privégebruik aantekening te houden in zijn administratie. Zie 20.1.1. Als geen administratie is bijgehouden voor het vaststellen van de mate waarin een auto voor privédoeleinden is gebruikt, zal de inspecteur voor het vaststellen van de verschuldigde omzetbelasting wegens privégebruik het forfait toepassen. Het is dan volgens de Hoge Raad aan de ondernemer om aan te tonen dat, en zo ja in hoeverre, toepassing van dit forfait tot een heffing leidt die hoger is dan de heffing die op grond van de wettelijke regeling verschuldigd zou zijn (HR, 21 april 2017, nr. 15/02212, ECLI:NL:HR:2017:713). De ondernemer dient hierbij rekening te houden met alle omstandigheden van het geval. Bij deze beoordeling moeten omstandigheden in aanmerking worden genomen zoals:

- de aard van de onderneming;
- de zakelijke doeleinden waarvoor de auto binnen die onderneming bruikbaar is, alsmede
- de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die de auto gebruikt, en
- hetgeen bekend is omtrent de wijze waarop de auto voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt zoals woon-werkverkeer.

Alle hiervóór genoemde omstandigheden zullen steeds in hun onderlinge samenhang getoetst moeten worden. Als daarnaast nog andere omstandigheden van belang zijn voor het bepalen van de ter zake verschuldigde belasting zullen ook deze in aanmerking moeten worden genomen.
Wanneer een beroep wordt gedaan op statistische gegevens dient aan de hand van omstandigheden als hiervóór bedoeld aannemelijk te worden gemaakt dat deze gegevens in het desbetreffende geval bruikbaar zijn.

***VOORBEELD 1** Fabrikant F staat toe dat een werknemer een bedrijfsauto ook voor privé gebruikt. De werknemer hoeft hiervoor niets te betalen. De catalogusprijs (incl. btw en bpm) van de auto bedraagt € 30 000. F brengt alle btw op aanschaf, onderhoud en gebruik van de auto in aftrek.*

- *De werknemer heeft het gehele jaar de beschikking over de auto. Aan het eind van het jaar is F verschuldigd aan b = € 810.*
- *De werknemer is op 1 oktober in dienst getreden bij F. De wegens het privégebruik verschuldigde btw bedraagt = € 202.*

***VOORBEELD 2** De omzet van ondernemer M bestaat voor 40% uit vrijgestelde handelingen en voor 60% uit belaste handelingen. M kan de btw op autokosten slechts voor 60% in aftrek brengen. Zijn werknemer heeft het gehele jaar de beschikking over een auto met een catalogusprijs van € 25 000. Hij mag deze ook voor privé gebruiken.*
Wegens het privégebruik is M aan btw verschuldigd 60% × 2,7% × € 25 000 = € 405.
***VOORBEELD 3** Ondernemer C koopt in 2020 een gebruikte auto voor € 24 200. De catalogusprijs van deze auto is € 65 000 (incl. btw en bpm). In 2020 heeft C de btw op de aanschaf (€ 4200) volledig afgetrokken. In 2021 trekt hij ook de btw voor het onderhoud (€ 230) en het gebruik (€ 585) volledig af. C gebruikt de auto ook privé, maar hij heeft geen administratie waaruit het privégebruik van de auto blijkt. Voor het privégebruik zou hij normaal gesproken dan 2,7% x € 65 000 = € 1755 btw moeten betalen. Voor dit privégebruik geldt echter een maximum van € 230 + € 585 + $^1/_5$ x € 4200 = € 1655, waardoor C dat bedrag moet betalen.*

b. Wettelijke, niet-forfaitaire, regeling

Ook bij de wettelijke regeling brengt de ondernemer alle btw op gemaakte autokosten in aftrek; uiteraard voor zover hij de auto voor belaste handelingen gebruikt. Het privégebruik van de auto wordt vervolgens als een fictieve dienst aangemerkt. Wegens deze dienst is de ondernemer btw verschuldigd over de voor deze dienst (het privégebruik) gemaakte uitgaven.
De gemaakte uitgaven bestaan uit:

- de aankoopprijs van de auto. Deze wordt verdeeld over het jaar van aankoop en de vier volgende jaren. Aan elk j de aankoopprijs toegerekend. Zie 20.4.4.1, onder a.;
- de kosten van het onderhoud, het herstel en de verbetering van de auto. Zie 20.4.4.1;
- de kosten in verband met het feitelijk gebruik van de auto (bijv. de brandstofkosten en de leasetermijnen). Zie 20.4.4.1.

Het maakt dus niet uit of de auto behoort tot het ondernemingsvermogen van de ondernemer, dan wel of de auto wordt geleased of gehuurd.
Alleen die uitgaven tellen mee waarvoor (gedeeltelijk) aftrek van voorbelasting is genoten. Kosten van verzekering en motorrijtuigenbelasting worden dus niet meegenomen in de voor het privégebruik gemaakte uitgaven. Dit geldt (bij de wettelijke regeling) ook voor de bpm die in de aanschafprijs of de leasetermijnen van de auto is begrepen (Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 14/00455, ECLI:NL:GHARL:2015:2590).
Van het totaal van de voor een jaar berekende uitgaven moet vervolgens het gedeelte worden vastgesteld dat kan worden toegerekend aan het privégebruik. Hiervoor is het nodig de verhouding te kennen tussen de zakelijke kilometers en de privékilometers. Het bijhouden van een (sluitende) kilometeradministratie lijkt in dit verband onontbeerlijk. Uiteraard is voor de btw een kilometeradministratie niet nodig als er in het geheel geen privégebruik van een auto is.

21.2.2 Auto van de zaak: wel vergoeding voor privégebruik auto

Artt. 2a, lid 1, onderdeel s., en 8, lid 4, Wet OB

In het geval een auto niet kosteloos voor privé mag worden gebruikt, maar hiervoor een vergoeding moet worden betaald, geldt niet de regeling zoals beschreven in 21.2.1. Het geven van gelegenheid tot privévervoer is dan een gewone (verhuur)dienst en de ondernemer is btw verschuldigd over de vergoeding die hij in rekening brengt voor het privégebruik.
Als echter de vergoeding voor het privégebruik lager is dan de normale waarde van dit privégebruik, is de ondernemer btw verschuldigd over de normale waarde. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze regeling niet in strijd is met de BTW-Richtlijn (nr. 15/02180, ECLI:NL:HR:2017:712)
Deze ophoging van de vergoeding geldt alleen als de afnemer (degene die de auto privé of voor andere dan bedrijfsdoeleinden gebruikt) een verbonden afnemer is. Onder 'een verbonden afnemer' wordt verstaan:

- een werknemer;
- een afnemer die een bestuurlijke verhouding met de ondernemer heeft. Bij afnemers met een bestuurlijke band n kan worden gedacht aan vennoten, firmanten, maten en leden van het bestuur van een onderneming;
- een afnemer met wie de ondernemer een familiale band heeft. Een familiale band moet ruim worden uitgelegd er niet tot het gezin van de ondernemer.

Kort samengevat betekent toepassing van de normale waarde dat vastgesteld moet worden welk bedrag de ondernemer 'in de markt' zou moeten betalen om de auto voor privédoeleinden in gebruik te kunnen geven aan (bijvoorbeeld) een werknemer. De normale waardeberekening kan op praktische problemen stuiten omdat de hiervoor bedoelde marktconforme prijs niet altijd is vast te stellen. Omwille van een redelijke wetstoepassing neemt de Belastingdienst, alleen voor deze situatie, daarom het standpunt in dat voor het bepalen van de 'normale waarde' voor de desbetreffende auto kan worden uitgegaan van de bij de ondernemer voor die auto gemaakte kosten (waaronder ook de kosten worden begrepen terzake waarvan geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan, zoals bpm, mrb, verzekeringskosten e.d.) en voor zover die kosten toerekenbaar zijn aan het privégebruik. Tot de kosten moeten ook de bedrijfseconomische afschrijvingskosten worden gerekend.
De hiervóór bedoelde 'normale waardeberekening' stuit ook op problemen als bijv. het gebruik voor privédoeleinden niet bekend is.

***LET OP** Gelet op de hiervóór genoemde problemen is het volgende goedgekeurd. Als de btw moet worden berekend over de normale waarde omdat de in rekening gebrachte vergoeding minder bedraagt dan deze waarde, mag de ondernemer er ook voor kiezen de forfaitaire regeling toe te passen die is beschreven in 21.2.1. Hij hoeft dan geen btw te betalen over de vergoeding*

die hij in rekening brengt voor het privégebruik. De btw op de autokosten brengt hij in aftrek volgens de gewone regels. Aan het eind van het jaar is hij aan btw verschuldigd 2,7% van de catalogusprijs van de auto.

Het forfait kan niet worden toegepast als méér in rekening wordt gebracht dan de normale waarde. De ondernemer is dan btw verschuldigd over het in rekening gebrachte bedrag.

LET OP Het hiervóór beschreven standpunt van de Belastingdienst heeft betrekking op situaties waarin een auto in gebruik wordt gegeven tegen een vergoeding die lager is dan de normale waarde. Daarbij wordt echter niet gedoeld op de gevallen waarin niet meer dan een symbolische vergoeding in rekening wordt gebracht. Laatstbedoelde situaties worden gelijkgesteld met het gratis in gebruik geven van de auto. Zie 21.2.1.

21.2.3 Auto van de zaak: auto(verhuur)bedrijven

Bij auto(verhuur)bedrijven komt het geregeld voor dat werknemers of de ondernemer voor privédoeleinden gebruikmaken van verschillende (demonstratie)personenauto's waarvan de waarde onderling (sterk) verschilt. Goedgekeurd is dat in dat geval voor de vaststelling van de catalogusprijs (zie 21.2.1) mag worden uitgegaan van de (ongewogen) gemiddelde catalogusprijs van de voor privédoeleinden ter beschikking staande auto's (Besluit nr. 2020-4366). Deze gemiddelde catalogusprijs geldt in dat geval als grondslag voor de berekening van de verschuldigde btw voor alle betrokkenen. Als de betrokkene slechts een deel van het jaar de beschikking heeft gehad over een hier bedoelde auto, wordt daarmee naar tijdsgelang rekening gehouden.
Voorstaande goedkeuring heeft uiteraard alleen zin als de ondernemer de wegens het privégebruik verschuldigde btw forfaitair berekent. Zie 21.2.1.

21.2.4 Auto van de zaak: auto zonder aftrekbare aanschaf-btw

Het is mogelijk dat de ondernemer bij aanschaf van een auto geen btw in aftrek heeft kunnen brengen (bijv. omdat de auto is aangeschaft onder de margeregeling). De btw die drukt op het gebruik en onderhoud komt gewoon in aftrek voor zover de auto wordt gebruikt voor belaste handelingen.
In veel gevallen is geen kilometeradministratie voorhanden waaruit blijkt in welke mate de auto zakelijk en privé is gebruikt. In deze gevallen wordt de btw op de autokosten in aftrek gebracht op grond van het verwachte gebruik voor belaste handelingen, waarbij het privégebruik geen aftrek oplevert (tenzij de auto tegen vergoeding ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer). Zie 21.2.2. Als het verwachte gebruik niet bekend is op het moment van aanschaf, moet worden uitgegaan van een zo nauwkeurig mogelijke schatting aan de hand van objectief vast te stellen feiten en omstandigheden, waaronder bijv. ervaringsgegevens. Om een doelmatige en praktische wetstoepassing te bereiken, is de volgende goedkeuring gegeven (Besluit nr. 2020-4366).
Ingeval de auto is aangeschaft zonder dat ter zake recht op aftrek heeft bestaan en de auto zowel zakelijk als voor privédoeleinden wordt gebruikt mag de btw die drukt op autokosten in aftrek worden gebracht alsof de auto niet voor privédoeleinden wordt gebruikt. De ondernemer moet dan in de aangifte over het laatste belastingtijdvak van een jaar een btw-bedrag voldoen dat gelijk is aan 1,5% van de catalogusprijs (incl. btw en bpm). Het percentage van 1,5 is het percentage van 2,7 verminderd met de afschrijving.
Toepassing van deze goedkeuring betekent niet dat ondernemers integraal recht op aftrek hebben van de btw op kosten van auto's die zowel voor privédoeleinden worden gebruikt als voor niet belaste handelingen (zoals gedeeltelijk vrijgestelde ondernemers). De btw die toerekenbaar is aan niet-belaste handelingen komt immers niet voor aftrek in aanmerking. Zie 18.1.3. Het niet volledig in aftrek kunnen brengen van de btw heeft wel tot gevolg dat het forfait van 1,5% daarmee procentueel evenredig wordt verlaagd.
Als de wettelijke regeling (zie 21.2.1) wordt toegepast, heeft dit tot gevolg dat de aanschaf-btw na het vierde jaar na het jaar van ingebruikneming niet meer meetelt bij het bepalen van de verschuldigde btw wegens privégebruik. Om het wettelijke systeem en het forfait op dit punt meer met elkaar in overeenstemming te brengen, kan daarom na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de ondernemer de auto is gaan gebruiken het forfait van 1,5% worden toegepast.

VOORBEELD Ondernemer D heeft in 2020 een gebruikte auto gekocht voor € 21 000. De catalogusprijs van deze auto is € 70 000 (incl. btw en bpm). Hij heeft in 2020 geen btw op de aankoop afgetrokken. In 2021 trekt hij de btw voor het onderhoud (€ 260) en het gebruik (€ 530) wel volledig af. Hij gebruikt de auto ook privé, maar hij heeft geen administratie waaruit het privégebruik van de auto blijkt. Voor het privégebruik zou hij dan normaal gesproken 1,5% x € 70 000 = € 1050 btw moeten betalen. Voor dit privégebruik geldt echter een maximum van € 260 + € 530 = € 790, waardoor D alleen dat laatste bedrag hoeft te betalen. Zie 21.2.1.

21.2.5 Auto van de zaak: woon-werkverkeer

Anders dan bij de inkomsten- en loonbelasting geldt bij de omzetbelasting woon-werkverkeer als privévervoer. Dus als een ondernemer of een werknemer de auto van de zaak uitsluitend gebruikt voor woon-werkverkeer, is er sprake van privévervoer en is de ondernemer/werkgever hierover btw verschuldigd. Het gebruikte vervoermiddel als zodanig is niet van belang. Ook het gebruik van bestelauto's voor woon-werkverkeer kwalificeert als privégebruik.

Woon-werkverkeer omschrijft de staatssecretaris van Financiën als het (heen- en/of terug)reizen van de woon- of verblijfplaats naar de in het kader van een overeenkomst tot het verrichten van arbeid overeengekomen vaste werkplaats(en) waar men (één of meerdere dagen) zijn werkzaamheden verricht. De frequentie waarin het woon-werkverkeer zich voordoet is als zodanig niet relevant.

Als een dergelijke overeenkomst niet is gesloten, geldt zowel voor de ondernemer als voor de werknemer dat alle reizen (heen en/of terug) van de woon- of verblijfplaats naar een bedrijfsadres van de ondernemer als woon-werkverkeer kwalificeren. Het gaat om het bedrijfsadres van de ondernemer die de auto ter beschikking stelt aan de werknemer dan wel de ondernemer die de bedrijfsauto tot zijn beschikking heeft.

Bij deze definiëring van woon-werkverkeer waarvan de kosten in de privésfeer liggen, wordt ervan uitgegaan dat het in de regel aan de werknemer of ondernemer is om zijn woonplaats/verblijfplaats te kiezen. Daarbij houdt de werknemer of ondernemer rekening met zijn vaste werkplaats (die bepalend is voor de lengte van het traject) en de wijze waarop het woon-werktraject wordt afgelegd.

De definitie van woon-werkverkeer heeft tot gevolg dat de (heen- en/of terug)reizen naar andere plaatsen dan de hiervóór bedoelde vaste werkplaats of het bedrijfsadres niet worden aangemerkt als woon-werkverkeer. Zo zal het reizen van een bouwvakker naar de bouwplaats in de regel geen woon-werkverkeer zijn (tenzij dit als vaste werkplaats is overeengekomen).

Ook bijv. het reizen van een onderhoudsmonteur naar het adres van een klant valt daar dan niet onder. Naar onze mening is ook geen sprake van woon-werkverkeer als een directeur-grootaandeelhouder (zie 5.4.5) op hetzelfde adres woont waar zijn bv (holding) is gevestigd. Als de directeur-grootaandeelhouder vervolgens elders (management)werkzaamheden verricht voor een werkmaatschappij, is geen sprake van woon-werkverkeer wanneer de directeur-grootaandeelhouder van de holding geen arbeidsovereenkomst heeft met deze werkmaatschappij.

Als de behoeften van de onderneming, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden (zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling), eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd, geldt het woon-werkverkeer volgens de rechter evenmin als privévervoer (HvJ EU, '*Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG*', zaak C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491).

Het bieden van parkeergelegenheid wordt overigens niet als privé, maar als zakelijk aangemerkt. Zie 20.5.5.2.

21.2.5.1 Auto van de zaak: kilometeradministratie en woon-werkverkeer

In het geval geen gebruik wordt gemaakt van de goedkeuring om voor het privégebruik het forfait toe te passen (zie 21.2.1 en 21.2.2) moet worden bijgehouden in hoeverre de auto zakelijk wordt gebruikt en in hoeverre privé. Voor de situatie waarin het privégebruik van een (bestel)auto alléén bestaat uit woon-werkverkeer heeft de staatssecretaris van Financiën de volgende aanwijzingen gegeven (Besluit nr. 2020-4366). Het is dan niet per se nodig om een kilometeradministratie bij te houden om de ter zake verschuldigde btw te berekenen. In dat geval zou kunnen worden volstaan met het bepalen van de afstand woon-werk en hoeft alleen te worden bijgehouden hoe vaak dergelijke reizen plaatsvinden. Dit is niet anders als de bestelauto (zowel zakelijk als voor woon-werkverkeer) wisselend wordt gebruikt door verschillende werknemers. In dat geval volstaat het om voor alle betrokken werknemers de afstand te bepalen en per werknemer de frequentie bij te houden. In die gevallen worden de aldus gereden privékilometers eenmaal per jaar gerelateerd aan de totaal met de desbetreffende auto in dat jaar gereden kilometers om de ter zake verschuldigde btw te kunnen vaststellen.

In plaats van het daadwerkelijk bijhouden van de frequentie mag ook worden uitgegaan van een vast aantal van 214 werkdagen per kalenderjaar. Bij dit aantal is o.a. rekening gehouden met incidenteel thuiswerken, ziekte, vakantie, sabbatsverlof en zorgverlof.

Het aantal werkdagen (214) kan naar evenredigheid worden toegepast ingeval:

- de werknemer op minder dan vijf dagen per week werkt;
- de dienstbetrekking begint of eindigt in de loop van het kalenderjaar.

De ondernemer is geen btw verschuldigd als auto's in het geheel niet (dus noch voor woon-werkverkeer noch anderszins) voor privédoeleinden worden gebruikt. Het bijhouden van een kilometeradministratie om het privégebruik te kunnen vaststellen is dan uiteraard niet aan de orde.

21.2.6 Auto van de zaak: catalogusprijs

Bij de berekening van de verschuldigde btw in verband met privégebruik wordt in het spraakgebruik vaak de term 'catalogusprijs' gebruikt. Bijna altijd, ook in deze Almanak, wordt hiermee de consumentenprijs bedoeld. Dit is de geadviseerde verkoopprijs incl. btw en bpm. In de wettelijke bepalingen (zie ook 3.1.9) worden echter de volgende begrippen gebruikt:

- *nettocatalogusprijs*: de adviesprijs excl. btw en bpm (art. 9, lid 3, Wet BPM);
- *catalogusprijs*: de adviesprijs incl. btw maar excl. bpm (art. 9, lid 4, Wet BPM).

De catalogusprijs (art. 9, lid 4, Wet BPM) is de in Nederland door de fabrikant of importeur aan wederverkopers kenbaar gemaakte prijs die naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen. Dit is dus de prijs zoals die in de prijscourant van de fabrikant of (officiële) importeur staat vermeld. Is een dergelijke prijs niet bekend, dan wordt deze door vergelijking bepaald. Met kortingen die een afnemer (bijv. een leasemaatschappij) weet te bedingen wordt geen rekening gehouden.

Voor een *nieuwe* personenauto of bestelauto die wordt geregistreerd (op kenteken gezet), geldt de catalogusprijs bij aanvang van de dag waarop aan de auto een kenteken wordt toegekend.

Voor een *gebruikte* personenauto of bestelauto die wordt geregistreerd geldt de catalogusprijs van het tijdstip waarop de auto voor het eerst in gebruik is genomen. Als dit tijdstip niet bekend is, wordt de laatste dag van het jaar genomen waarin de auto is vervaardigd.

Als een personenauto of een bestelauto een bijzondere uitvoering heeft of is voorzien van extra toebehoren (accessoires), wordt de waarde daarvan in de catalogusprijs begrepen als deze door of namens de fabrikant of de importeur zijn aangebracht vóór het toekennen van het kenteken aan de auto. Door de dealer aangebrachte accessoires tellen dus niet mee.
Op de volgende sites kan aan de hand van het kenteken van een auto de catalogusprijs worden opgezocht: www.rdw.nl; www.autoweek.nl en www.autoverzekeren.com.

22 Goederen/diensten van buitenlandse ondernemers

22.1 Verleggingsregeling: heffing btw bij Nederlandse afnemer

Een ondernemer is in Nederland alleen btw verschuldigd als de plaats van de levering van het goed of de plaats van de dienst in Nederland is. Zie daarvoor 6.3 resp. 7.3. Als zo'n levering of zo'n dienst wordt verricht door een ondernemer die niet in Nederland is gevestigd, geldt in de meeste gevallen de verleggingsregeling. De over de levering van de dienst verschuldigde btw wordt dan niet geheven van de buitenlandse ondernemer, maar van de Nederlandse afnemer. Voor de afnemer gelden de normale regels om die belasting weer als voorbelasting af te trekken. Zie 18.3.3. De buitenlandse ondernemer brengt dan geen btw op de factuur in rekening, maar deze volstaat met de vermelding 'btw verlegd'. In de volgende paragrafen worden de voorwaarden van de verleggingsregeling toegelicht. Voor deze situaties bestaan er twee verleggingsregelingen. Zie 22.1.1 en 22.1.2. Deze regelingen kennen verschillende voorwaarden om van toepassing te kunnen zijn.

22.1.1 Verleggingsregeling: leverancier buiten Nederland gevestigd

Art. 12, lid 3, Wet OB

Als een ondernemer in Nederland een levering of dienst verricht, is daarover btw in Nederland verschuldigd. Die btw moet de ondernemer in beginsel zelf betalen aan de Belastingdienst. Voor ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd geldt echter vaak een afwijkende regeling. In plaats van die buitenlandse ondernemer moet *zijn afnemer* de btw betalen (de verleggingsregeling). De afnemer mag die btw volgens de algemene regels weer aftrekken als voorbelasting. Zie 18.3.3. Deze verleggingsregeling is van toepassing als aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

- de leverancier is niet in Nederland gevestigd en heeft evenmin in Nederland een vaste inrichting van waaruit de le is verricht (zie ook 5.5.1); en
- de afnemer is een ondernemer die in Nederland is gevestigd of hij heeft in Nederland een vaste inrichting (zie 5.5.1) of Nederland gevestigd lichaam. Bij een in Nederland gevestigd lichaam is het volgens het Hof van Justitie niet van belang dat de afnemer mogelijk maar deels als ondernemer optreedt (bijv. een gemeente), zelfs niet als de levering of de dienst door de 'gemengde' ondernemer uitsluitend wordt gebruikt voor niet-ondernemershandelingen (*'Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet'*, zaak C-291/07, ECLI:EU:C:2008:609).

Als de verleggingsregeling van toepassing is, moet de buitenlandse ondernemer het btw-identificatienummer van de Nederlandse afnemer op de factuur vermelden. Zie 28.2.

De kleineondernemersregeling is niet van toepassing op omzetbelasting die door de ondernemer is verschuldigd over door hem afgenomen prestaties waarvan de heffing naar hem is verlegd. Zie 24.1.1.

***LET OP** Voor B2B-diensten en de levering van aardgas, warmte en koude via distributie- en leidingsystemen geldt een iets afwijkende regeling. Zie 22.1.2.*

***VOORBEELD 1** Een Nederlandse veehouder laat een schuur bouwen door een Duitse aannemer. De levering vindt plaats in Nederland. Zie 6.3.1. De veehouder moet de wegens de bouw van de schuur verschuldigde btw aangeven en betalen. Hij kan deze btw volgens de gewone regels in dezelfde aangifte als voorbelasting aftrekken. Zie 3.6.2.*

***VOORBEELD 2** B, een buitenlandse ondernemer, voert goederen in en slaat deze op in een loods in Nederland. De loods is geen 'vaste inrichting'. De over de invoer verschuldigde btw kan hij terugvragen bij het belastingkantoor Buitenland in Heerlen. Daarna verkoopt B in Nederland goederen aan:*

- *een particulier. B is de btw zelf verschuldigd;*
- *een stichting. De btw wordt geheven van de stichting;*
- *een andere buitenlandse ondernemer met een vaste inrichting in Nederland. De btw wordt geheven van de afner*
- *een andere buitenlandse ondernemer zonder een vaste inrichting in Nederland. B is de btw zelf verschuldigd.*

Vaste inrichting

Als een buitenlandse ondernemer beschikt over een vaste inrichting in Nederland van waaruit de levering of de dienst wordt verricht, is de (vaste inrichting van die) ondernemer gevestigd in Nederland. De verleggingsregeling is dan dus niet van toepassing. Als de vaste inrichting in Nederland echter helemaal niet betrokken is bij het verrichten van de levering of dienst, is de verleggingsregeling wel van toepassing (ondanks de aanwezigheid in Nederland van de vaste inrichting moet de afnemer de btw dus op aangifte voldoen). Als de vaste inrichting alleen ondersteunende taken (zoals administratieve werkzaamheden) verricht, wordt de vaste inrichting geacht niet te zijn betrokken bij de levering of de dienst. Als de buitenlandse ondernemer op de factuur het btw-identificatienummer van de vaste inrichting in Nederland heeft vermeld, wordt de vaste inrichting geacht wel bij het verrichten van de dienst of levering te zijn betrokken, tenzij het tegendeel is bewezen (art. 53 Verordening nr. 282/2011/EU).

Een andere situatie doet zich voor als een ondernemer de bedrijfszetel heeft in Nederland (zie 7.3.1), maar helemaal niet betrokken is bij het verrichten van de levering of dienst door een vaste inrichting die zich buiten Nederland bevindt. Als over de door de vaste inrichting verrichte levering of dienst in Nederland btw is verschuldigd, geldt de verleggingsregeling niet (art. 54 Verordening nr. 282/2011/EU). De bedrijfszetel moet de btw vermelden op zijn aangifte.

VOORBEELD Een groot architectenbureau heeft zijn bedrijfszetel in Nederland. Zijn filiaal in België (dat is aan te merken als een vaste inrichting) maakt een bouwtekening voor de renovatie van een monumentenpand in Nederland. De klant is een Nederlands bouwbedrijf. Deze dienst is uitgezonderd van de regeling voor B2B-diensten. Zie 7.4.3. De verleggingsregeling is niet van toepassing, omdat het architectenbureau zijn bedrijfszetel in Nederland heeft. Of de bedrijfszetel bij het verrichten van de dienst al dan niet is betrokken is niet van belang. De btw die is verschuldigd over de door het Belgische filiaal verrichte dienst moet de bedrijfszetel voldoen op zijn aangifte.

Als het architectenbureau helemaal niet in Nederland zou zijn gevestigd, is de verleggingsregeling wel van toepassing. Het Nederlandse bouwbedrijf moet dan de btw op zijn aangifte aangeven en mag die btw volgens de algemene regels weer aftrekken als voorbelasting. Het Belgische architectenbureau vermeldt de dienst niet in zijn Opgaaf ICP.

22.1.2 Verleggingsregeling: B2B-diensten, levering gas, warmte, koude en elektriciteit

Art. 12, lid 2, Wet OB

Voor twee soorten prestaties, die worden verricht door een ondernemer die buiten Nederland is gevestigd, geldt een regeling die iets afwijkt van de in 22.1.1 beschreven regeling. Ten eerste gaat het om de B2B-diensten. Zie 7.4.1. De tweede soort prestatie is de levering van gas via het aardgasdistributiesysteem, van warmte of koude via warmte- of koudenetten en elektriciteit. Zie 6.3.3. De verschillen met de in 22.1.1 beschreven regeling zijn:

- de verleggingsregeling geldt als de afnemer beschikt over een in Nederland afgegeven btw-identificatienummer. Het is dus niet vereist dat de afnemer in Nederland is gevestigd;
- de leverancier moet, als hij binnen de EU is gevestigd, bij de belastingautoriteiten van die andere EU-lidstaat opge die btw in Nederland moet aangeven (het zgn. listen). Zie 3.7.

LET OP Als een dienst aan een ondernemer wordt verleend, terwijl de dienst valt onder een van de uitzonderingen genoemd in 7.4.3 t/m 7.4.6, zijn de regels voor B2B-diensten niet van toepassing. Dat betekent dat deze verleggingsregeling niet van toepassing is. Evenmin moet de leverancier die diensten vermelden op de Opgaaf ICP. De dienst kan wel onder de verleggingsregeling vallen. Zie 22.1.1.

VOORBEELD 1 Een in Duitsland gevestigd reclamebureau verzorgt in opdracht van een verzekeringsmaatschappij in Amsterdam een reclamecampagne voor die maatschappij in Duitsland en Oostenrijk. De verzekeringsmaatschappij verstrekt aan het Duitse reclamebureau haar Nederlandse btw-identificatienummer.

Deze dienst wordt op grond van de hoofdregel voor B2B-diensten in Nederland verricht. Zie 7.4.1. De verschuldigde Nederlandse btw wordt geheven van de verzekeringsmaatschappij, omdat het Duitse reclamebureau niet in Nederland is gevestigd. Bij de verzekeringsmaatschappij is geen aftrek van die btw mogelijk. Zie 12.9.7 en 18.1.3. Het reclamebureau moet de verleende dienst in Duitsland listen.

VOORBEELD 2 Een in België gevestigde transportondernemer vervoert in opdracht van een in Portugal gevestigde ondernemer goederen van Portugal naar Amsterdam. In Amsterdam beschikt de Portugese ondernemer over een opslagloods die geen vaste inrichting vormt. De Portugese ondernemer beschikt over een btw-identificatienummer dat in Nederland is afgegeven en verstrekt dat nummer aan de Belgische ondernemer.

In dit geval wordt de vervoersdienst op grond van de hoofdregel voor B2B-diensten in Nederland verricht. Zie 7.4.1. Omdat de Belgische ondernemer niet in Nederland is gevestigd en evenmin over een vaste inrichting in Nederland beschikt van waaruit de vervoersdienst is verricht, wordt de heffing van de in beginsel door de Belgische ondernemer verschuldigde Nederlandse btw verlegd naar de Portugese afnemer. Deze laatste beschikt immers over een Nederlands btw-identificatienummer. De Portugese ondernemer moet in Nederland die belasting op aangifte voldoen. Deze btw is aftrekbaar bij de opdrachtgever. Zie 18.3.3. De Belgische transportondernemer moet de dienst in België listen.

22.1.3 Verleggingsregeling: wijze van aangeven

Als de afnemer die de btw is verschuldigd een ondernemer is, moet hij de btw aangeven in zijn periodieke btw-aangifte. Zie 3.5. Hij kan deze btw volgens de gewone regels in dezelfde aangifte als voorbelasting aftrekken. Zie 3.6.2.

Rechtspersonen die geen ondernemer zijn of ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten, doen doorgaans niet periodiek (elektronisch) aangifte bij de Belastingdienst. Dat geldt ook voor ondernemers die zijn ontheven van de administratieve verplichtingen.

Als de heffing van btw naar deze ondernemers of rechtspersonen als afnemer is verlegd, moeten zij de btw aangeven op een bij de Belastingdienst verkrijgbaar aangifteformulier. Zie 4.3. Ook kunnen zij hiervan bij aparte brief bij de Belastingdienst melding maken waarna deze een aanslag zal opleggen. Uiteraard is deze btw niet als voorbelasting aftrekbaar bij deze bijzondere categorieën afnemers.

Als de buitenlandse ondernemer de btw is verschuldigd, moet hij deze aangeven bij de Belastingdienst Limburg/kantoor buitenland in Heerlen. Zie 5.5. De buitenlandse ondernemer kan voor het voldoen aan zijn verplichtingen jegens de Nederlandse Belastingdienst ook gebruikmaken van de diensten van een zgn. fiscaal vertegenwoordiger. Zie 5.5.3.

22.1.4 Verleggingsregeling: intracommunautaire leveringen

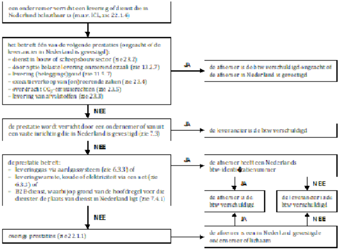
De verleggingsregeling geldt niet bij intracommunautaire leveringen – belast met het nultarief (zie 16.1.4) – die een buitenlandse ondernemer in Nederland verricht. Voor deze leveringen moet de buitenlandse ondernemer zelf de btw-aangifte doen en de Opgaaf ICP verzorgen. Zie 3.7. Daarvoor kan hij eventueel een fiscaal vertegenwoordiger in Nederland aanstellen. Zie 5.5.3.

VOORBEELD Een in Duitsland gevestigde ondernemer die niet over een vaste inrichting in Nederland beschikt heeft in een pakhuis in Amsterdam een partij specerijen opgeslagen. Deze ondernemer verkoopt de specerijen aan een Nederlandse ondernemer met als plaats van aflevering Antwerpen.
De Duitse ondernemer verricht hier een intracommunautaire levering van goederen die is belast naar het nultarief. Hoewel de Duitse ondernemer niet in Nederland is gevestigd en zijn afnemer wel wordt in deze situatie de belastingheffing niet verlegd naar de afnemer.
De Duitse ondernemer moet in Nederland aangifte doen van de btw die is verschuldigd over deze intracommunautaire levering (het nultarief). Daarnaast moet hij bij de Nederlandse Belastingdienst een Opgaaf ICP indienen.

LET OP Een buitenlandse handelaar die in Nederland gebruikte goederen enz. levert met toepassing van de zgn. margeregeling moet altijd zelf in Nederland btw betalen. Zie 26.1.2.1.

22.2 Verleggingsregeling: schema

Eerst moet een ondernemer vaststellen of de prestatie in Nederland wordt verricht. Hij kan hierbij gebruikmaken van de schema's voor leveringen en diensten. Zie 6.7 voor leveringen. Zie 7.6 voor diensten. Daarna kan de ondernemer aan de hand van het volgende schema nagaan of de verschuldigde Nederlandse omzetbelasting wordt geheven van de buitenlandse leverancier of van de afnemer.
De verleggingsregeling is als volgt samen te vatten in een schema:


een ondernemer verricht een levering of dienst die in Nederland belastbaar is (m.u.v. ICL, zie 22.1.4)
het betreft één van de volgende prestaties (ongeacht of de leverancier in Nederland is gevestigd):
- dienst in bouw of scheepsbouwsector (zie 23.2)
- door optie belaste levering onroerende zaak (zie 13.2.7)
- levering (beleggings)goud (zie 11.5.7)
- executieverkoop van (on)roerende zaken (zie 23.4)
- overdracht CO2-emissierechten (zie 23.5)
- levering van afvalstoffen (zie 23.3)
JA
de afnemer is de btw verschuldigd ongeacht of de afnemer in Nederland is gevestigd
NEE
de prestatie wordt verricht door een ondernemer of vanuit een vaste inrichting die in Nederland is gevestigd (zie 7.3)
JA
de leverancier is de btw verschuldigd
NEE
de prestatie betreft:
- levering gas via aardgassysteem (zie 6.3.3) of
- levering warmte, koude of elektriciteit via een net (zie 6.3.3) of
- B2B-dienst, waarbij op grond van de hoofdregel voor die diensten de plaats van dienst in Nederland ligt (zie 7.4.1)
JA
de afnemer heeft een Nederlands btw-identificatienummer
JA
NEE
de afnemer is de btw verschuldigd
de leverancier is de btw verschuldigd
JA
NEE
NEE
overige prestaties (zie 22.1.1)
de afnemer is een in Nederland gevestigde ondernemer of lichaam

23 Verleggingsregelingen in de btw

23.1 Verleggingsregeling: algemeen

In het btw-systeem dat in de EU wordt toegepast, brengen de leverancier van goederen en de dienstverlener aan hun afnemers btw in rekening. Kenmerkend voor dat systeem is dat de afnemers die btw vervolgens weer meestal in aftrek kunnen brengen. Dat systeem kent verschillende voordelen. Zie hfst. 2. Het biedt echter ook mogelijkheden tot misbruik en fraude ten koste van de schatkist. Zo kan een leverancier of een dienstverlener aan zijn afnemer btw in rekening brengen zonder dat hij die btw aan de fiscus betaalt. De afnemer zal die btw echter wel in aftrek brengen. De schatkist lijdt daarmee per saldo schade doordat de leverancier de van zijn afnemer ontvangen btw niet aan de fiscus betaalt, maar in eigen zak steekt.

Om deze vorm van fraude te voorkomen, is voor bepaalde aangewezen leveringen en diensten besloten de btw-heffing te verleggen van de ondernemer die de leveringen en diensten verricht naar de afnemer. Die bijzondere wijze van btw-heffing wordt aangeduid als de verlegging van de heffing, of kortweg de verleggingsregeling. Die regeling komt er kort samengevat op neer dat de leverancier of dienstverlener geen btw meer aan zijn afnemer in rekening brengt. In plaats daarvan moet de afnemer de btw over de aan hem verrichte prestaties op zijn aangifte opnemen als verschuldigde btw. Op diezelfde aangifte mag hij die btw ook weer als voorbelasting in aftrek brengen. Zie 23.2.1 voor een cijfervoorbeeld. Zo wordt voorkomen dat een ondernemer btw van zijn afnemer ontvangt en die niet aan de fiscus betaalt, maar in eigen zak steekt. De verleggingsregeling brengt immers mee dat de afnemer geen btw aan de leverancier of dienstverlener hoeft te betalen.

Omdat verlegging van de btw-heffing naar de afnemer afwijkt van het normale btw-systeem, is toepassing van de verleggingsregeling alleen toegestaan als de BTW-Richtlijn een verleggingsregeling kent of als de Europese Commissie daartoe toestemming verleent. Tot nu toe is die toestemming verleend in gevallen waarin aanwijsbaar sprake was van fraude doordat leveranciers of dienstverleners op grote(re) schaal niet voldeden aan de verplichting de in rekening gebrachte btw aan de fiscus te betalen. Zo zijn verleggingsregelingen geïntroduceerd voor:

- de (sectoren) bouw en scheepsbouw. Zie 23.2;
- afvalstoffen. Zie 23.3;
- executieverkoop. Zie 23.4;
- CO_2-emissierechten. Zie 23.5;
- mobiele telefoons, computerchips, spelcomputers, tablets en laptops. Zie 23.6;
- telecommunicatiediensten. Zie 23.7;
- gas- en elektriciteitscertificaten. Zie 23.8.

Naast de hiervóór genoemde gevallen waarin de btw-heffing wordt verlegd naar de afnemer en die in dit hoofdstuk worden behandeld, zijn er nog enkele andere gevallen waarin de verleggingsregeling wordt toegepast. Het gaat dan om de verleggingsregeling bij

- de levering van onroerende zaken. Zie 13.2.7;
- de levering van beleggings- en ander goud. Zie 15.7.

De kleineondernemersregeling is niet van toepassing op omzetbelasting die door de ondernemer is verschuldigd over door hem afgenomen prestaties waarvan de heffing naar hem is verlegd. Zie 24.1.1. Zie 24.1.4 voor de situatie als een verleggingsregeling van toepassing is op prestaties die de ondernemer, die de kleineondernemersregeling toepast, heeft verricht.

23.2 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw

23.2.1 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: het systeem

Om fraude met btw te voorkomen, geldt er voor bepaalde werkzaamheden met betrekking tot onroerende zaken en schepen een verleggingsregeling. In de praktijk wordt meestal gesproken van de verleggingsregeling in de bouw en de scheepsbouw, maar de verleggingsregeling geldt ook als bedoelde werkzaamheden worden verricht buiten die sectoren.

Veel begrippen in de verleggingsregeling – zoals aannemer, onderaannemer en eigenbouwer – komen ook voor in de regeling voor de ketenaansprakelijkheid die geldt voor de loonheffingen. Ondanks deze overeenkomsten zijn de verleggingsregeling en de ketenaansprakelijkheid geheel verschillende regelingen.

De verleggingsregeling houdt in dat bij onderaanneming en uitlening van personeel de heffing van btw wordt verlegd van degene die de prestatie verricht (de onderaannemer of de uitlener) naar degene die de prestatie afneemt (de aannemer of de inlener). De btw die de onderaannemer of de uitlener is verschuldigd, wordt niet bij hem geheven maar bij de aannemer of de inlener.

De onderaannemer of uitlener van personeel moet de omzet waarop de verleggingsregeling van toepassing is, aangeven bij vraag 1e van de aangifte. Zie 3.2.8. De voorbelasting trekt de onderaannemer of uitlener van personeel gewoon af bij vraag 5b van de aangifte. Zie 3.6.2. Zijn aangifte leidt dan in de regel tot een teruggaaf van btw.

De aannemer of inlener van personeel moet de *omzet* en de *btw* waarop de verleggingsregeling van toepassing is aangeven bij vraag 2a van de aangifte. Zie 3.3. Deze btw kan de aannemer of inlener van personeel volgens de gewone regels weer in aftrek brengen bij vraag 5b van de aangifte. Zie 3.6.2. Het saldo van verschuldigde en aftrekbare btw zal voor zover het 'verlegde' btw betreft vrijwel altijd nihil zijn.

De verleggingsregeling geldt niet voor de prestaties die de aannemer verricht aan de opdrachtgever. De aannemer moet daarover op de gewone wijze btw in rekening brengen.

VOORBEELD Een particulier geeft een aannemer opdracht een huis te bouwen voor € 200 000. De aannemer besteedt een deel van het werk voor € 80 000 uit aan een onderaannemer.

De onderaannemer mag de aannemer geen btw in rekening brengen, omdat de verleggingsregeling geldt. Hij heeft wel recht op aftrek van voorbelasting zodat zijn aangifte negatief zal zijn.

De aannemer moet de particulier (opdrachtgever) op de gewone wijze btw in rekening brengen. Bovendien moet hij btw betalen wegens de door de onderaannemer aan hem verrichte prestatie. Deze laatste btw is echter direct als voorbelasting aftrekbaar.

De aangifte van de aannemer ziet er als volgt uit:

verschuldigd wegens de oplevering aan de particulier 21% van € 200 000 (vraag 1a)	*€*	*42 000*
verschuldigd wegens de verleggingsregeling 21% van € 80 000 (vraag 2a)	*€*	*16 800*
		+ ——
	€	*58 800*
aftrekbare voorbelasting in verband met de verleggingsregeling (vraag 5b)	*€*	*16 800*
		— ——
per saldo af te dragen	*€*	*42 000*

23.2.2 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: in welke gevallen?

Art. 12, lid 5, Wet OB; art. 24b Uitv.besl. OB

De verleggingsregeling is van toepassing bij *onderaanneming* (zie 23.2.3) en bij *uitlening van personeel* (zie 23.2.7) in het kader van de uitvoering van een *werk van stoffelijke aard* dat betrekking heeft op *onroerende zaken of schepen*. Zie 23.2.8.

De verleggingsregeling geldt niet als:

a de onderaannemer zijn deel van het werk voor meer dan de helft uitvoert op de plaats waar zijn bedrijf is gevestigd. Zie 23.2.9;

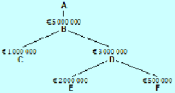
b het werk dat de onderaannemer verricht ondergeschikt is aan de verkoop van een bestaande zaak. Zie 23.2.10.

VOORBEELD Ondernemer A geeft bouwbedrijf B opdracht een kantoorpand te bouwen voor € 5 000 000. B besteedt een deel van het werk uit aan onderaannemer C voor € 1 000 000 en een ander deel aan onderaannemer D voor € 3 000 000.

D besteedt van het werk een gedeelte uit aan onderaannemer E voor € 2 000 000. Bovendien leent D ten behoeve van het werk personeel in van uitzendbureau F voor € 500 000.

Schematisch ontstaat het volgende beeld.

tekst



De heffing van omzetbelasting verloopt als volgt: *E en F hoeven over de van D ontvangen bedragen geen btw te betalen.*

D is wegens de door E en F verrichte prestaties aan btw verschuldigd 21% van € 2 000 000 en 21% van € 500 0 hij echter direct weer als voorbelasting aftrekken. D hoeft over het van B ontvangen bedrag geen btw te betalen. Per saldo bedraagt de afdracht van D dus nihil.

– *C hoeft over het van B ontvangen bedrag geen btw te betalen.*

– *B is wegens de door C en D verrichte prestaties aan btw verschuldigd 21% van € 1 000 000 en 21% van € 3 000 hij echter direct weer als voorbelasting aftrekken. B is wegens zijn prestaties aan A (de opdrachtgever) aan btw verschuldigd 21% van € 5 000 000, zijnde € 1 050 000. Per saldo bedraagt de afdracht van B dus € 1 050 000.*

– *A heeft met de verleggingsregeling niets te maken. Hij krijgt van B een factuur met btw.*

23.2.3 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: onderaanneming

Van onderaanneming in de zin van de verleggingsregeling is sprake als een *aannemer* voor het uitvoeren van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen een ander – de *onderaannemer* – inschakelt. Bij onderaanneming wordt de btw die de onderaannemer over zijn deel van het werk is verschuldigd geheven van de aannemer.

De onderaannemer kan ook weer een ander inschakelen: de tweede onderaannemer. De eerste onderaannemer wordt dan ten opzichte van de tweede onderaannemer als aannemer beschouwd. Ook in dat geval geldt de verleggingsregeling en wordt de door de tweede onderaannemer verschuldigde btw geheven van de eerste onderaannemer. Zie 23.2.2, Voorbeeld

Als een onderaannemer na een faillissement van de aannemer met de opdrachtgever(s) overeenkomt de door de opdrachtgever(s) van de aannemer gekochte onroerende zaak af te bouwen, is de verleggingsregeling niet langer van toepassing op de prestaties van die onderaannemer. Hij treedt in dat geval niet meer op als onderaannemer, maar als aannemer.

23.2.4 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: aannemer

Art. 24b, lid 1, onderdeel b., Uitv.besl. OB

Voor de verleggingsregeling is een aannemer degene die *voor een opdrachtgever*, anders dan in het kader van een dienstbetrekking, tegen betaling werk van stoffelijke aard uitvoert dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen. Zie 23.2.8. Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 11/00447, ECLI:NL:GHARL:2016:3130. Onder deze ruime omschrijving van het begrip 'aannemer' valt ook degene die in regie werkt voor een opdrachtgever.

Iemand die koop- en aannemingsovereenkomsten sluit, maar zelf geen feitelijke bouwwerkzaamheden verricht, bijv. een projectontwikkelaar, wordt toch aangemerkt als aannemer. Ook degene die niet in staat is het werk zelf uit te voeren kan aannemer zijn (HR, nr. 23.000, ECLI:NL:HR:1986:AS8673). Degene die het feitelijke werk uitvoert – in het dagelijkse spraakgebruik de aannemer – geldt dan voor de verleggingsregeling als onderaannemer.

Als een onderaannemer (zie 23.2.6) een tweede onderaannemer inschakelt, wordt hij ten opzichte van de tweede onderaannemer als *aannemer* aangemerkt.

23.2.5 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: eigenbouwer ook aannemer

Art. 24b, lid 3, Uitv.besl. OB

Een zgn. eigenbouwer wordt ook als aannemer aangemerkt. Eigenbouwer is degene die *zonder opdracht van een opdrachtgever in de normale uitoefening van zijn bedrijf* een werk van stoffelijke aard uitvoert dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen. Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 11/00447, ECLI:NL:GHARL:2016:3130. Als de eigenbouwer een ander contracteert om het werk (gedeeltelijk) uit te voeren, is die ander onderaannemer. Deze onderaannemer moet dan de verleggingsregeling toepassen.

Het begrip 'eigenbouwer' moet ruim worden uitgelegd, maar waar de grenzen liggen is niet precies aan te geven. Steeds zal aan de hand van de concrete omstandigheden van het betrokken bedrijf en van de werkzaamheden moeten worden beoordeeld of er sprake is van eigenbouwerschap. Het kenmerkende verschil tussen een opdrachtgever en een eigenbouwer is dat het uitvoeren van het werk van stoffelijke aard tot de normale bedrijfsuitoefening van de eigenbouwer behoort. De Hoge Raad heeft overigens geconcludeerd dat het begrip 'eigenbouwer' in de Wet OB Europeesrechtelijke basis heeft, met als gevolg dat de toepassing van de hiervóór genoemde verleggingsregeling in overeenstemming is met de BTW-Richtlijn (nr. 16/02792, ECLI:NL:HR:2018:515). De Hoge Raad heeft daaraan ten grondslag gelegd dat de Europese Commissie aan Nederland goedkeuring heeft verleend voor de verleggingsregeling in de bouwsector waarin het begrip 'eigenbouwer' van meet af aan in was opgenomen. Die goedkeuring ziet dus ook op het begrip 'eigenbouwer', aldus de Hoge Raad.

Als een gemeentelijk grondbedrijf grond bouwrijp maakt om deze bijv. te verkopen, in erfpacht uit te geven of te verhuren, treedt het grondbedrijf daarvoor op als eigenbouwer. Het gemeentelijk grondbedrijf handelt echter niet als ondernemer en daarmee niet als eigenbouwer bij de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen zoals openbare straten, plantsoenen e.d. Bij de realisatie van een bestemmingsplan treedt een gemeente dus op in twee hoedanigheden. Dit kan aanleiding geven tot problemen bij het toepassen van de verleggingsregeling. Daarom heeft de staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat in dergelijke gevallen wordt afgezien van het toepassen van de verleggingsregeling (Besluit nr. 2020-249375). De onderaannemer moet dan op de gebruikelijke wijze btw in rekening brengen. Dit geldt ook als een publiekrechtelijk lichaam als ondernemer de hier bedoelde prestatie verricht aan een ander publiekrechtelijk lichaam.

Hierna wordt achtereenvolgens ingegaan op de elementen 'zonder opdrachtgever' (zie 23.2.5.1) en 'in de normale uitoefening van zijn bedrijf'. Zie 23.2.5.2

23.2.5.1 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: geen opdrachtgever

Een van de kenmerken van een eigenbouwer is dat hij een werk uitvoert zonder daartoe opdracht te hebben gekregen. Hierbij moet in de eerste plaats worden gedacht aan situaties waarin de eigenbouwer voor het desbetreffende werk nog geen opdrachtgever heeft, maar wel de bedoeling heeft tijdens de uitvoering van het werk alsnog een opdrachtgever te vinden of na de voltooiing van het werk een afnemer te vinden. Een voorbeeld hiervan is de projectontwikkelaar die is gestart met de bouw van woningen of bedrijfspanden terwijl hij nog niet voor alle objecten kopers heeft gevonden. Voor degene die daadwerkelijk bouwt, geldt de projectontwikkelaar als aannemer. De bouwer moet dus de verleggingsregeling toepassen.

Behalve in deze situaties waarin 'voor de markt' wordt gewerkt kan er eveneens sprake zijn van eigenbouwerschap als een bedrijf een werk uitvoert om in de eigen behoefte aan bijv. bedrijfsmiddelen te voorzien. Voorwaarde daarbij is echter dat dit gebeurt *binnen het kader van de normale bedrijfsuitoefening*. Met andere woorden, het vervaardigen van de eigen bedrijfsmiddelen moet dan voor het betrokken bedrijf een gebruikelijke bezigheid zijn. De woningcorporatie bijv. die woningen laat bouwen die zijn bestemd voor de verhuur, zal als eigenbouwer optreden als ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan.

23.2.5.2 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: normale bedrijfsuitoefening

Een werk wordt in de normale uitoefening van het bedrijf van een ondernemer uitgevoerd als die ondernemer van het tot stand brengen

akt. Daarbij is alleen van belang wat in het bedrijf gebruikelijk is. Niet van belang is bijv. de statutaire doelomschrijving van het bedrijf en ook niet wat er verder in de bedrijfstak gebruikelijk is. Allereerst moet worden bezien wat het bedrijf gewoonlijk voortbrengt. Meestal gaat het om bepaalde producten voor de markt. Daarnaast is het mogelijk dat het bedrijf naast de voortbrenging van deze producten zelf zijn bedrijfsmiddelen maakt en onderhoudt. In een dergelijk geval is er ook sprake van een eigenbouwer. Als het echter voor het bedrijf niet gebruikelijk is eigen bedrijfsmiddelen te vervaardigen, leidt het incidenteel vervaardigen van een bedrijfsmiddel niet tot een handelen als eigenbouwer.

Het is niet vereist dat de ondernemer die werken ook zelf geheel of gedeeltelijk feitelijk uitvoert of kan uitvoeren. Voldoende is dat de *algehele leiding* bij het tot stand brengen van de werken bij hem berust. Om van algehele leiding te kunnen spreken is het niet nodig dat aan de feitelijke uitvoering van het werk leiding wordt gegeven. De projectontwikkelaar die alle bouwwerkzaamheden laat uitvoeren door anderen kan dus als eigenbouwer worden aangemerkt (Hof Den Haag, nr. 4609/86, ECLI:NL:GHSGR:1988:AW7142). Er is sprake van het hebben van de algehele leiding als de onderneming met gebruikmaking van de eigen technische en/of organisatorische knowhow met betrekking tot de uitvoering van een werk een aanzienlijk meer omvattende rol speelt dan een "normale" opdrachtgever. Volgens de rechter is er geen eigenbouwerschap als een bedrijf de technische en/of organisatorische knowhow niet zelf bezit maar deze inhuurt (Rb. Arnhem, nr. 05/2286, ECLI:NL:RBARN:2005:AU7737).

Overigens is de enkele mogelijkheid bepaalde werken in het bedrijf van de ondernemer of onder diens leiding uit te voeren niet voldoende om te kunnen zeggen dat de ondernemer van het tot stand brengen van die werken zijn bedrijf maakt. Evenmin kan dit worden gezegd van het uitvoeren van werkzaamheden die betrekking hebben op het vervaardigen, onderhouden of herstellen van bedrijfsmiddelen als die handelingen in de normale bedrijfsuitoefening niet plegen plaats te vinden. Zo is door de Hoge Raad een oliemaatschappij niet aangemerkt als eigenbouwer voor de bouw van een nieuwe door haarzelf te gebruiken fabriek, omdat dit niet tot haar normale activiteiten behoort (nr. 26.638, ECLI:NL:HR:1990:ZC4370). Daarentegen werd een energiebedrijf wel als eigenbouwer aangemerkt bij de uitbreiding van zijn schakel- en transformatiestations. Vergelijkbare werkzaamheden vonden regelmatig plaats bij het energiebedrijf en het had de algehele leiding, de coördinatie en het toezicht op het uitbestede werk. Het was niet van belang dat het energiebedrijf dergelijke stations niet voor de markt bouwde (Hof Den Bosch, nr. 94/3050, ECLI:NL:GHSHE:1998:AV8413).

De woningcorporatie die sporadisch een nieuwbouwproject realiseert is geen eigenbouwer, want nieuwbouw behoort dan niet tot haar normale bedrijfsuitoefening. Daarentegen treedt de woningcorporatie die geregeld nieuwbouw realiseert en die daarbij de algehele leiding heeft, wel op als eigenbouwer.

Een woningcorporatie die het onderhoud aan woningen gewoonlijk (mede) met eigen werknemers uitvoert, zal als eigenbouwer optreden voor zover zij dit onderhoud uitbesteedt. De woningcorporatie die zelf geen onderhoud uitvoert en ook onvoldoende hier kennis hiervan in huis heeft, zal wegens het uitbesteden van het onderhoud geen eigenbouwer zijn.

23.2.6 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: onderaannemer

Art. 24b, lid 1, onderdeel c., Uitv.besl. OB

Voor de verleggingsregeling is een onderaannemer degene die voor een aannemer (zie 23.2.4 en 23.2.5), anders dan in het kader van een dienstbetrekking, tegen betaling het door de aannemer te verrichten werk geheel of gedeeltelijk uitvoert. Ook de onderaannemer voert dus geheel of gedeeltelijk een werk van stoffelijke aard uit dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen. Zie 23.2.8.

Als een onderaannemer een tweede onderaannemer inschakelt, wordt hij ten opzichte van de tweede onderaannemer als *aannemer* aangemerkt.

23.2.6.1 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: verkoper van een toekomstige zaak

Art. 24b, lid 4, Uitv.besl. OB

De verkoper van een *toekomstige* zaak wordt ten opzichte van de aannemer als *onderaannemer* beschouwd voor zover de koop en verkoop voortvloeien uit of verband houden met het uit te voeren werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen. Dit betekent dat op deze koop en verkoop de verleggingsregeling van toepassing is.

Als bijv. een aannemer een opdracht heeft aangenomen een huis te bouwen en hij speciaal voor dat huis te ontwerpen en te vervaardigen trappen, puien, kozijnen of deuren bij een ander bedrijf koopt, is de verkoper, tevens constructeur van die trappen enz., aan te merken als onderaannemer. Overigens worden die trappen enz. meestal geheel of grotendeels vervaardigd op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer (verkoper) is gevestigd. In dat geval geldt de verleggingsregeling niet. Zie 23.2.9. Zie 23.2.10 voor de koop en verkoop van een *bestaande* zaak.

23.2.7 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: uitlening van personeel

Art. 24b, lid 5, onderdeel b., Uitv.besl. OB

Uitlening van personeel valt onder de verleggingsregeling als een werknemer ter beschikking wordt gesteld aan een derde – de inlener – om *werkzaam te zijn bij de uitvoering* van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen. De omzetbelasting die de uitlener is verschuldigd, wordt dan geheven van de inlener. De inlener zal meestal een aannemer (zie 23.2.4 en 23.2.5) of een onderaannemer (zie 23.2.6) zijn.

Voorwaarde is wel dat de dienstbetrekking van de uitgeleende werknemer tot zijn inhoudingsplichtige (de werkgever) blijft bestaan. Voor de begrippen 'werknemer', 'dienstbetrekking' en 'inhoudingsplichtige' geldt hetgeen is bepaald in de Wet op de loonbelasting. Voor de heffing van loonbelasting is sprake van inlenen van personeel als het betrokken personeel *onder leiding en toezicht* van de *inlener* ingwetgeving is deze voorwaarde niet terug te vinden. Toch menen wij, gelet op de nauwe aansluiting van de begrippen voor de omzetbelasting bij die voor de loonbelasting, dat ook voor de omzetbelasting de voorwaarde inzake leiding en toezicht van de inlener geldt.

LET OP Als de verleggingsregeling niet geldt, kan de inlener aansprakelijk zijn voor de door de uitlener verschuldigde btw. Zie 35.2.3.

23.2.7.1 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: 'werkzaam bij de uitvoering van'

'Werkzaam bij de uitvoering van' houdt in dat het uitgeleende personeel direct betrokken moet zijn bij de realisering van het werk van stoffelijke aard en de daarmee nauw samenhangende werkzaamheden, zoals steigerbouw, het plaatsen van bouwketen of het plaatsen van een omheining rond de bouwplaats. Voor de vraag of de verleggingsregeling van toepassing is, kunnen de volgende factoren van belang zijn:

- het soort uitgeleend personeel;
- de aard van hun werkzaamheden;
- de plaats waar zij werkzaam zijn (de bouwplaats).

Zo zal de verleggingsregeling van toepassing zijn bij de uitlening van timmerlieden, metselaars, lassers, betonvlechters, opperlieden, opzichters enz. Daarentegen zal de verleggingsregeling niet gelden bij de uitlening van tekenaars, kantoor- en kantinepersoneel enz. Deze laatste categorie werknemers voert immers zelf geen werk uit van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen.

23.2.7.2 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: verhuur van machines met bedienend personeel

Bij de verhuur van machines met bedienend personeel is op het ter beschikking stellen van het personeel de verleggingsregeling van toepassing, mits dat personeel onder leiding of toezicht van de inlener werkzaam is. Er is naar het oordeel van de rechter geen sprake van leiding of toezicht van de inlener als het aan hem verhuurde materiaal van zodanige aard is dat de bediening ervan bijzondere eisen stelt aan de kennis en de ervaring van het personeel, terwijl de inlener zelf die kennis en ervaring niet heeft (HR, nr. 28.055, ECLI:NL:HR:1992:ZC4967). Is er wel sprake van leiding en toezicht van de inlener, dan zou de verhuurder de factuur moeten splitsen omdat de verhuur van de machines *niet* en de terbeschikkingstelling van het bedienend personeel *wel* onder de verleggingsregeling valt. In deze gevallen mag de verleggingsregeling op het geheel worden toegepast. Dit laatste heeft echter geen gevolgen voor een mogelijke aansprakelijkstelling voor de niet-betaalde loonbelasting en sociale premies.

Als er geen sprake is van echte verhuur van machines met bedienend personeel, maar van een overeenkomst om in onderaanneming een bepaald werk te verrichten, bijv. het verzetten van bepaalde percelen grond, is op het geheel altijd de verleggingsregeling van toepassing. Er is dan sprake van het uitvoeren van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen. Zie 23.2.8

23.2.8 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen

Art. 24b, lid 1, onderdeel b., Uitv.besl. OB

De verleggingsregeling geldt alleen voor werkzaamheden van stoffelijke aard die betrekking hebben op onroerende zaken of schepen. Het begrip 'werk van stoffelijke aard' wordt ruim uitgelegd. Doorgaans is er sprake van een werk van stoffelijke aard als er een tastbaar product ontstaat, maar ook de aard van de werkzaamheden en de positie van de daarbij betrokken partijen spelen een rol. Zo zijn de producties van in hoofdzaak persoonsgebonden arbeid van geestelijke of intellectuele aard, zoals de diensten van architecten, scheepsontwerpers en tekenaars, geen werkzaamheden van stoffelijke aard. Ook het administratief begeleiden van bouwprojecten, bestaande o.a. uit het controleren van tekeningen en het vergelijken van offertes, is niet van stoffelijke aard (Rb. Haarlem, nr. 05/6946, ECLI:NL:RBHAA:2007:AZ0730).

Werkzaamheden van stoffelijke aard zijn bijv. de aanleg van wegen (incl. het aanbrengen van bermbeveiliging), waterstaatswerken, bestratingen, het leggen van leidingen, grondbewerking, het onderhoud van huizen, gebouwen en tuinen, het leggen van vloeren, het aanbrengen van dakbedekkingen, het afbreken of slopen van bouwwerken en schepen, herstelwerkzaamheden van allerlei aard, isolatiewerkzaamheden, loodgieterswerk, stukadoorswerk en de bouw van booreilanden. Ook schoonmaakwerkzaamheden zijn te beschouwen als werkzaamheden van stoffelijke aard. Zie ook Besluit nr. BLKB2013/1686M, onder 5.2.

Geen werkzaamheden van stoffelijke aard zijn bijv. het bewaken van een bouwterrein, de zuivere verhuur van steiger- en bekistingsmateriaal, de zuivere verhuur van bouwkranen en grondverzetmachines (zie 23.2.7.2 voor de verhuur van machines met bedienend personeel), de reparatie van mallen, het aan- en afvoeren van grond, puin en andere materialen en de tentoonstellingsbouw, aangezien deze zijn gericht op de bouw van constructies van tijdelijke aard.

Als deze prestaties echter worden verricht als onderdeel van een werk van stoffelijke aard dat door de onderaannemer wordt uitgevoerd, mogen zij niet worden gesplitst. In dat geval is op het totaal de verleggingsregeling van toepassing. Als bijv. de verhuurder van het steiger- of bekistingsmateriaal deze materialen ook (telkens) aanbrengt/monteert, verricht hij een werk van stoffelijke aard.

23.2.8.1 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: onroerende zaken

erende zaken'.

23.2.8.2 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: schepen

Onder het begrip 'schepen' vallen niet alleen vrachtschepen, passagiersschepen, oorlogsschepen, vissersschepen, pleziervaartuigen en sleep- en duwboten, maar ook sloopschepen, lichtschepen, pompboten, drijvende brandspuiten, zandzuigers, alle soorten baggermolens, drijvende kranen en andere schepen waarbij het varen slechts van bijkomstige betekenis is vergeleken met de hoofdfunctie, drijvende droogdokken, boor- en werkeilanden die al dan niet op de zeebodem kunnen worden geplaatst en drijvend materieel (tanks, caissons, aanlegsteigers, meerboeien en andere boeien, bakens e.d.).

23.2.9 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: werk voor meer dan de helft verricht in bedrijf van onderaannemer

Art. 24b, lid 7, onder 1°, Uitv.besl. OB

De verleggingsregeling is niet van toepassing als het werk dat de onderaannemer heeft aangenomen *geheel of grotendeels* wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd. Onder 'geheel' of 'grotendeels' wordt verstaan voor meer dan 50% in *arbeidsuren*. Als plaats van vestiging van de onderaannemer geldt het gebouw en/of het terrein waar hij zijn bedrijf uitoefent. Vgl. Hof Amsterdam, nr. 13/00741, ECLI:NL:GHAMS:2014:4898. Deze uitzondering op de verleggingsregeling zal zich met name voordoen bij de koop en verkoop van toekomstige zaken. Vgl. 23.2.6.1. Als bijv. een timmerfabriek in opdracht van een aannemer kozijnen maakt en deze vervolgens aanbrengt in te renoveren woningen, geldt de verleggingsregeling niet als – gemeten in arbeidsuren – meer dan de helft van het werk wordt verricht in de timmerfabriek zelf. Als de timmerfabriek voor het maken van de kozijnen personeel inleent, is ook op dit inlenen naar onze mening de verleggingsregeling niet van toepassing. De uitlener van het personeel kan in dit geval ook niet beoordelen of het personeel werkzaam is bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard dat onder de verleggingsregeling valt.

23.2.10 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: werk ondergeschikt aan verkoop van een bestaande zaak

Art. 24b, lid 7, onder 2°, Uitv.besl. OB

De verleggingsregeling is niet van toepassing als de onderaannemer een werk uitvoert voor de aannemer dat *ondergeschikt* is aan een tussen hen afgesloten overeenkomst van koop en verkoop van een *bestaande* zaak. Een werk is meestal ondergeschikt als de kosten ervan gering zijn en gewoonlijk begrepen zijn in de prijs van de te leveren zaak. Als voorbeelden kunnen worden genoemd het leveren en aanbrengen van standaardzonwering, het leveren en leggen van vloerbedekking en het leveren en afhangen door een fabrikant van uit voorraad geleverde deuren.

De verleggingsregeling is daarentegen wel van toepassing bij bijv. het leveren en zetten van tegels en het leveren en installeren van een centraleverwarmingsinstallatie. De kosten van de hieraan verbonden werkzaamheden zijn namelijk hoog (niet ondergeschikt) vergeleken met de levering van de tegels resp. de ketel en de radiatoren. Zie 23.2.6.1 voor een *toekomstige* zaak.

23.2.11 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: toepassing verleggingsregeling onzeker

De aannemer en onderaannemer kunnen het oneens zijn over de toepassing van de verleggingsregeling. Zij kunnen dan de mening vragen van de inspecteur die bevoegd is ten aanzien van de *aannemer*. Aan zijn standpunt is ook de voor de onderaannemer bevoegde inspecteur gebonden. De vraag of een bepaalde opdrachtgever mogelijk als eigenbouwer optreedt, moet worden voorgelegd aan de inspecteur van die opdrachtgever.

Overigens zal het in de praktijk wel voorkomen dat men bij twijfel voor alle zekerheid de verleggingsregeling toepast. De aannemer of de inlener van personeel loopt dan niet het risico dat hem later het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd. Achteraf kan blijken dat de verleggingsregeling ten onrechte is toegepast. De inspecteur zal in dat geval daarin berusten en de onderaannemer of de uitlener van personeel geen naheffingsaanslag opleggen als hij *te goeder trouw* heeft gehandeld en hij inderdaad *gerede twijfel* mocht koesteren met betrekking tot de toepassing van de verleggingsregeling in het desbetreffende geval.

***LET OP** Als de verleggingsregeling niet is toegepast en er dus ten onrechte btw is gefactureerd, is de onderaannemer/uitlener deze btw verschuldigd. Als hij deze btw echter niet betaalt aan de Belastingdienst, zal de inspecteur de aftrek van deze btw bij de aannemer weigeren. Zie 18.2.9 en 28.4.1.*

23.2.12 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: wijze van factureren

Art. 24b, lid 6, Uitv.besl. OB

Als de verleggingsregeling van toepassing is, mag op de factuur van de onderaannemer of de uitlener van personeel geen bedrag aan omzetbelasting worden opgenomen. In plaats daarvan moet de factuur de aantekening 'btw verlegd' bevatten. Zie 28.4.1 voor de gevallen waarin ten onrechte omzetbelasting op de factuur is vermeld.

Verder moet op de factuur het btw-identificatienummer van de afnemer worden vermeld. Zie 28.2.1.3.

23.2.13 Verleggingsregeling bouw en scheepsbouw: buitenlandse onderaannemers en uitleners van personeel

Art. 12, lid 3, Wet OB

Als een ondernemer gebruik maakt van een buitenlandse onderaannemer of uitlener van personeel die geen vaste inrichting in Nederland

sregeling. Zie hfst. 22. De opdrachtgever hoeft zich dan niet af te vragen of de in dit hoofdstuk behandelde verleggingsregeling van toepassing is. Een dergelijke onderaannemer of uitlener van personeel mag dus nooit omzetbelasting op zijn facturen vermelden. Doet hij dit toch, dan is deze belasting *niet* aftrekbaar.

23.3 Verleggingsregeling afvalstoffen

23.3.1 Verleggingsregeling afvalstoffen: het systeem

Art. 24bb Uitv.besl. OB

Bij de levering van afvalstoffen en bij bepaalde verwerkingsdiensten van afvalstoffen geldt de verleggingsregeling. Dit houdt in dat de leverancier of de bewerker geen btw is verschuldigd over zijn vergoeding. De heffing van deze btw wordt verlegd naar de afnemer van de afvalstoffen of van de verwerkingsdiensten. De leverancier vermeldt de vergoeding bij vraag 1e van de aangifte. Zie 3.2.8. De afnemer geeft de door hem verschuldigde btw aan bij vraag 2a. Zie 3.3.1. Op dezelfde aangifte mag hij deze btw volgens de gewone regels als voorbelasting aftrekken. Zie 3.6.2

De verleggingsregeling geldt alleen als de afnemer ook ondernemer is voor de omzetbelasting.

De verleggingsregeling geldt niet bij de levering van afvalstoffen waarbij de leverancier de margeregeling toepast. Zie 26.1. De verleggingsregeling geldt ook niet als de leverancier van afvalstoffen een vergoeding moet *betalen* aan de afnemer. In dat geval verricht de afnemer een dienst aan de leverancier van de afvalstoffen, bestaande uit het afvoeren van (bedrijfs)afval. De afnemer van de afvalstoffen moet dan btw factureren aan de leverancier van de afvalstoffen.

23.3.1.1 Verleggingsregeling afvalstoffen: welke goederen en handelingen?

Voor de toepassing van de verleggingsregeling zijn aangewezen oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval en schroot. Verder zijn de volgende goederen en diensten aangewezen:

a. de levering van resten en afval van ferro- en non-ferroproducten en oude materialen, halffabricaten daaronder begrepen, die het resultaat zijn van het verwerken, vervaardigen of smelten van ferro- en non-ferrometalen of legeringen daarvan;
b. de levering van ferro- en non-ferrohalffabricaten en daarmee samenhangende verwerkingsdiensten;
c. de levering van residuen en andere materialen voor hergebruik bestaande uit ferro- en non-ferrometalen, legeringen daarvan, slakken, assen, bladders en industriële residuen die metalen of legeringen daarvan bevatten, alsmede de diensten bestaande in het scheiden, snijden, fragmenteren en samenpersen van deze producten;
d. de levering van en verwerkingsdiensten met betrekking tot afval van ferro- en non-ferroproducten alsmede snippers, schroot, resten en afval, en oud materiaal en materiaal voor hergebruik bestaande uit glasscherven en glas, papier en karton, lompen, beenderen, leder, kunstleder, perkament, huiden en vellen, pezen en zenen, bindgaren, touwen kabel, rubber en kunststof;
e. de levering van de hiervóór genoemde materialen na bewerking in de vorm van reinigen, polijsten, scheiden, snijden, fragmenteren, samenpersen of gieten tot ingots;
f. de levering van resten en afval dat ontstaat bij de bewerking van grondstoffen.

Bij verwerkingsdiensten kan bijv. worden gedacht aan het voor een opdrachtgever sorteren, scheiden en verkleinen van afvalstoffen. Transport en het ter beschikking stellen van containers bijv. vallen niet onder de verleggingsregeling

23.3.2 Verleggingsregeling afvalstoffen: wijze van factureren

Art. 24bb, lid 2, Uitv.besl. OB

Als de verleggingsregeling van toepassing is, mag op de factuur van de leverancier of de bewerker van de afvalstoffen geen bedrag aan omzetbelasting worden opgenomen. In plaats daarvan moet de factuur de aantekening 'btw verlegd' bevatten. Zie 28.4.1 voor de gevallen waarin ten onrechte omzetbelasting op de factuur is vermeld. Verder moet op de factuur het btw-identificatienummer van de afnemer worden vermeld. Zie 28.2.1.3.

23.4 Verleggingsregeling executieverkoop

23.4.1 Verleggingsregeling executieverkoop: hypotheek, veiling onroerende zaken

Art. 24ba, lid 1, onderdelen d. en e., Uitv.besl. OB

Als iemand zijn schulden niet meer betaalt (bijv. bij faillissement), heeft een hypotheekhouder het recht de met hypotheek belaste onroerende zaak te verkopen om uit de opbrengst zijn vordering te verhalen (recht van parate executie). De verkoop moet in beginsel in het openbaar en ten overstaan van een notaris plaatsvinden. Het is echter ook mogelijk dat op verzoek van de hypotheekhouder of de hypotheekgever na verkregen toestemming van de voorzieningenrechter van de rechtbank wordt overgegaan tot onderhandse verkoop. Uit de opbrengst wordt de hypotheekhouder voldaan.

Ook als een onroerende zaak niet in zekerheid (hypotheek, pand) is gegeven, is het mogelijk dat een schuldeiser een executoriale titel verkrijgt op grond waarvan hij een onroerende zaak van de schuldenaar kan laten verkopen (beslag).

In beide situaties – verkoop op last van de zekerheidsgerechtigde of op last van een schuldeiser met een executoriale titel – vindt de levering plaats door de schuldenaar. De opbrengst van de verkoop wordt echter eerst gebruikt om de vordering van de schuldeiser te voldoen. Wat overblijft is voor de schuldenaar. De verkoop van de onroerende zaak kan zowel belast als vrijgesteld zijn voor de omzetbelasting. [illegible] na altijd een verleggingsregeling voor de btw.

23.4.1.1 Verleggingsregeling executieverkoop: belaste verkoop onroerende zaken

Een levering van een onroerende zaak kan via een *optie* of *van rechtswege* belast zijn. Zie 13.2.1

Bij optie voor belaste levering wordt de wegens levering verschuldigde btw altijd geheven van de koper. Zie 13.2.7. De opbrengst voor de schuldeiser is dus exclusief btw. Bij een van rechtswege belaste levering wordt de heffing van de btw alleen verlegd naar de koper als deze een *ondernemer* is en het een *executoriale verkoop* betreft. Hiervan is sprake als:

a. *een onroerende zaak wordt verkocht omdat het op die zaak gevestigde zekerheidsrecht (recht van hypotheek) wordt*
Het betreft hier een levering op last van de zekerheidsgerechtigde. Bij deze levering gaat het met name om de volgende situaties.

- de verkoop van een onroerende zaak waarop een hypotheek rust door de hypotheekhouder (meestal een ba
  vindt zowel binnen als buiten een faillissement plaats.

***LET OP** In de situatie waarbij een bank in verband met de zorgelijke financiële situatie van een ondernemer de kredietfaciliteit opzegde en de ondernemer ter aflossing van het krediet een aantal onroerende zaken (onderhands) verkocht, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de verleggingsregeling van toepassing is (nr. 17/01880, ECLI:NL:HR:2018:1032). De Hoge Raad heeft daarmee een ruim toepassingsbereik gegeven aan de verleggingsregeling bij executieverkoop. Zie 23.4.1. Volgens de Hoge Raad is die verleggingsregeling namelijk van toepassing als:*

1. *de verkoper (schuldenaar, hypotheekgever) jegens de hypotheeknemer (kredietinstelling, schuldeiser) in verzuim is me
   van hetgeen waartoe het recht van hypotheek tot zekerheid strekte; en*
2. *daardoor de hypotheeknemer bevoegd was zijn recht van parate executie uit te oefenen; en*
3. *de hypotheekgever met de hypotheeknemer is overeengekomen dat het goed waarop het zekerheidsrecht ruste onde
   verkocht.*

De Hoge Raad voegt hier nog aan toe dat degene die een beroep op de verleggingsregeling doet in een dergelijke kwestie de feiten moet stellen en zo nodig aannemelijk moet maken dat aan voornoemde drie voorwaarden is voldaan.

- de verkoop van een onroerende zaak waarop een hypotheek rust door de curator, waarbij sprake is van een zgn. o
  Van oneigenlijke lossing is sprake als de curator met de hypotheekhouder een overeenkomst tot onderhandse verkoop sluit waarbij de curator zich verbindt om namens de hypotheekhouder de onroerende zaak te verkopen (HR, nr. 10/01435, ECLI:NL:HR:2011:BO7109). Daarnaast is sprake van oneigenlijke lossing als een dergelijke overeenkomst tussen de curator en de hypotheekhouder ontbreekt maar de hypotheekhouder heeft ingestemd met de verkoop van de onroerende zaak (HR, nr. 11/01700, ECLI:NL:HR:2013:BZ4072). Deze verkopen vinden plaats in het kader van een faillissement;

b. *een onroerende zaak wordt verkocht bijv. als gevolg van een beslag of faillissement teneinde schuldeisers (zonder recht van hypotheek) te voldoen.* Het gaat hier om de levering van een onroerende zaak op last van degene die een executoriale titel heeft. Bij deze levering gaat het met name om:

- de verkoop van een onroerende zaak door degene die beslag heeft gelegd op die zaak en die met een gerec
  executoriale titel) overgaat tot verkoop via een openbare veiling. Deze verkoop vindt plaats buiten faillissement;

  de verkoop van een onroerende zaak door de ontvanger van de Belastingdienst die op de onroerende zaak b
  Het dwangbevel van de ontvanger vormt hierbij de executoriale titel;
- de verkoop van een onroerende zaak door de curator in een faillissement die verkoopt via een openbare veilin
  faillissementsvonnis vormt hierbij de executoriale titel (Besluit nr. BLKB2013/1686M).

In deze situaties is de schuldenaar (de failliet) die de onroerende zaak levert, dus niet zelf de btw verschuldigd. De heffing van deze btw wordt verlegd naar de kopende ondernemer. Deze moet de btw aangeven bij vraag 2a van de aangifte. Zie 3.3.1. Als hij de onroerende zaak gaat gebruiken voor belaste handelingen, kan hij de btw op dezelfde aangifte weer als voorbelasting aftrekken. Zie 3.6.2. De schuldenaar moet op de factuur die hij uitreikt vermelden 'btw verlegd'. Hij mag dus geen bedrag aan omzetbelasting op de factuur zetten. De opbrengst van de verkoop die (gedeeltelijk) naar de schuldeiser gaat is dus exclusief btw. Als de schuldenaar (de failliet) indertijd bij zijn aankoop van de onroerende zaak de voorbelasting niet (geheel) heeft kunnen aftrekken, heeft een belaste verkoop binnen negen jaar na het jaar van ingebruikneming tot gevolg dat alsnog een deel van de voorbelasting kan worden afgetrokken. Zie 13.1.9.

***LET OP** Bij een openbare verkoop met toepassing van de veilingregeling levert de schuldenaar de onroerende zaak aan de veilinghouder, zijnde een notaris. De heffing van de btw wordt dan verlegd naar de notaris. Hij is de btw verschuldigd, maar kan deze meteen weer aftrekken. De notaris levert de onroerende zaak vervolgens aan de uiteindelijke koper. Ook bij deze levering wordt de btw verlegd naar de koper op de veiling, tenminste als deze ondernemer is (Besluit nr. BLKB2013/1686M). Men kan ook afzien van de veilingregeling. De schuldenaar (de failliet) levert dan rechtstreeks aan de koper op de veiling. Zie 6.2.13.1.*

23.4.1.2 Verleggingsregeling executieverkoop: vrijgestelde verkoop

Is de levering van een onroerende zaak bij de openbare of de onderhandse verkoop vrijgesteld (zie 13.2.1) en vindt deze plaats binnen negen jaar na het jaar van ingebruikneming, dan moet de indertijd bij de aanschaf afgetrokken voorbelasting gedeeltelijk worden terugbetaald. Zie 13.1.9. De aan de Belastingdienst terug te betalen belasting komt ten laste van de boedel.

23.4.2 Verleggingsregeling executieverkoop: pandrecht (roerende zaken)

Art. 24ba, lid 1, onderdeel d., Uitv.besl. OB

Het zgn. bezitloos of stil pandrecht houdt in dat de schuldenaar de verpande zaak niet afgeeft aan de schuldeiser, maar in zijn bezit houdt. Als de schuldenaar zijn schuld niet kan betalen, heeft de schuldeiser het recht de zaak waarop het pandrecht rust te verkopen (recht van parate executie). Op de opbrengst zal de schuldeiser zijn vordering verhalen.

In beginsel moet de verkoop in het openbaar plaatsvinden. Ook als de pandhouder zijn recht van parate executie uitoefent en de verpande zaak openbaar of onderhands laat verkopen, is het de pandgever die de zaak levert aan de afnemer. Met toestemming van de voorzieningenrechter van de rechtbank is het echter ook mogelijk dat de verpande zaak op verzoek van de pandhouder of de pandgever op een andere wijze wordt verkocht. Ook kan de voorzieningenrechter bepalen dat de verpande zaak voor een bepaald bedrag aan de pandhouder als koper zal verblijven. Onderhandse verkoop is ook mogelijk nadat de pandhouder bevoegd is geworden tot verkoop over te gaan, mits pandhouder en pandgever dit overeenkomen. Bij een faillissement van de pandgever gaat de bevoegdheid met een onderhandse verkoop in te stemmen van de pandgever over op de curator. In de faillissementspraktijk wordt vaak gekozen voor onderhandse verkoop om een hogere opbrengst te krijgen.

Ingeval bij een faillissement de schuldeiser met de curator overeenkomt dat laatstgenoemde de goederen verkoopt, wordt dit 'oneigenlijke lossing' genoemd. Zie ook 23.4.1.1. Ook dan is er sprake van een executieverkoop waarbij de verleggingsregeling geldt (HR, nr. 10/01435, ECLI:NL:HR:2011:BO7109). De Hoge Raad heeft in een zaak waar het om een onroerende zaak ging geoordeeld dat er sprake is van oneigenlijke lossing als een overeenkomst tussen de curator en de hypotheekhouder ontbreekt, maar de hypotheekhouder heeft ingestemd met de verkoop van de onroerende zaak. Deze verkopen vinden plaats in het kader van een faillissement (HR, nr. 11/01700, ECLI:NL:HR:2013:BZ4072).

***LET OP** Bij executieverkopen is veelal ook de veilingregeling van toepassing. Zie 6.2.13.*

23.4.2.1 Verleggingsregeling bij executieverkoop: btw-aangifte

Bij de executieverkoop van een in pand gegeven zaak geldt voor de omzetbelasting een verleggingsregeling als de koper een *ondernemer* is. Dit houdt in dat niet de verkoper (de schuldenaar), maar de koper de btw is verschuldigd. De koper moet de btw aangeven bij vraag 2a van de aangifte. Zie 3.3.1. Als hij de zaak gaat gebruiken voor belaste handelingen, kan hij de btw op dezelfde aangifte weer als voorbelasting aftrekken. Zie 3.6.2. De schuldenaar moet op de factuur die hij uitreikt vermelden 'btw verlegd'. Hij mag dus geen bedrag aan omzetbelasting op de factuur zetten.

De opbrengst van de verkoop die (gedeeltelijk) naar de schuldeiser gaat, is dus exclusief de btw in het geval de verleggingsregeling geldt. Bij verkoop via een veiling of een commissionair zijn er voor de btw twee leveringen: door de pandgever aan de veiling/commissionair en door de veiling/commissionair aan de uiteindelijke koper. Zie 6.2.13 en 6.2.14. Naar onze mening is bij beide leveringen de verleggingsregeling van toepassing als de koper een ondernemer is.

23.5 Verleggingsregeling emissierechten

23.5.1 Verleggingsregeling emissierechten: overdracht broeikasgasemissierechten

Art. 24ba, lid 1, onderdeel i., Uitv.besl. OB

Om fraude met btw te voorkomen, in het bijzonder btw-carrouselfraude, is bij de overdracht van broeikasgasemissierechten de heffing van de verschuldigde btw verlegd van degene die de prestatie verricht (de dienstverlener) naar de afnemer van die dienst. De verleggingsregeling geldt alleen als de afnemer ook ondernemer is voor de omzetbelasting. De btw die de dienstverlener in beginsel is verschuldigd, wordt niet bij hem geheven, maar bij zijn afnemer. Dit betekent dat de ondernemer die tegen betaling emissierechten overdraagt ter zake geen omzetbelasting hoeft te vermelden op de factuur die hij uitreikt. Die ondernemer kan volstaan met het op de factuur opnemen van de vermelding 'btw verlegd'. Daarnaast moet hij de omzet waarop de verleggingsregeling van toepassing is, aangeven bij vraag 1e van de aangifte. Zie 3.2.8. De afnemer van de emissierechten moet de verschuldigde btw in zijn aangifte opnemen als door hem verschuldigd bij vraag 2a. Zie 3.3. Op dezelfde aangifte kan hij die btw vervolgens weer in aftrek brengen bij vraag 5b. Zie 3.6.2. Het saldo van de verschuldigde en aftrekbare btw zal voor zover het 'verlegde' btw betreft vrijwel altijd nihil zijn.

23.5.2 Verleggingsregeling emissierechten: broeikasgasemissierechten

De verleggingsregeling voor de overdracht van broeikasgasemissierechten geldt voor:

- de emissierechten als omschreven in art. 3 van Richtlijn nr. 2003/87/EG van het Europese Parlement en de Raad 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de EU en tot wijziging van Richtlijn nr. 96/61/EG van de Raad, die overdraagbaar zijn overeenkomstig art. 12 van de richtlijn. Richtlijn nr. 2003/87/EG ziet op de overdracht van rechten om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten; en
- de overdracht van andere eenheden die door exploitanten (personen die een installatie exploiteren) kunnen word de betreffende richtlijn te voldoen. Hierbij valt o.a. te denken aan zgn. Emission Reduction Units (ERU), Certified Emission Reductions (CER), European Union Allowances (EUA) en Verified Emission Reductions (VER).

23.6 Verleggingsregeling elektronica

23.6.1 Verleggingsregeling elektronica: het systeem

Art. 24ba, lid 1, onderdeel g., Uitv.besl. OB

Bij de handel in elektronische apparatuur, zoals mobiele telefoons en computerchips, komt btw-fraude voor in de vorm van de zgn. carrouselfraude. Vgl. 18.1.11 en 23.5.1.

Om die fraude tegen te gaan is besloten de btw-heffing voor de levering van deze goederen te verleggen van de leverancier naar de afnemer. De verleggingsregeling geldt alleen als de afnemer ook ondernemer is voor de omzetbelasting. Bovendien moet de afnemer in Nederland zijn gevestigd. Als de afnemer niet in Nederland is gevestigd en hier ook geen vaste inrichting heeft, maar wel beschikt over een Nederlands btw-identificatienummer, geldt de verleggingsregeling ook (zie www.belastingdienst.nl). De verleggingsregeling heeft betrekking op de volgende goederensoorten die worden geleverd voor een totaalbedrag van € 10 000 of meer per levering per soort goed (excl. btw):

a mobiele telefoons;
b computerchips (geïntegreerde schakelingen), zoals microprocessoren en centrale verwerkingseenheden;
c spelcomputers;
d tablet pc's;
e laptops.

Zie 23.6.2 voor een nadere omschrijving van deze goederencategorieën.

De verleggingsregeling is van toepassing als per levering het totaalbedrag per goederensoort dat op de factuur is vermeld (excl. btw) meer bedraagt dan € 10 000.

> ***VOORBEELD** Een ondernemer levert aan een andere ondernemer tablets voor € 11 000 en laptops voor € 2300. Dit wordt op één factuur vermeld. Omdat het bedrag van de laptops niet boven de € 10 000 uitkomt, mag de verleggingsregeling hierop niet worden toegepast. De op de laptops betrekking hebbende omzetbelasting moet in rekening worden gebracht. Voor de geleverde tablets geldt daarentegen wél de verleggingsregeling. Met betrekking tot de geleverde tablets mag geen omzetbelasting in rekening worden gebracht, maar moet op de factuur worden vermeld 'btw verlegd'.*

De staatssecretaris van Financiën is van mening dat kunstmatig 'opgeknipte' leveringen voor het drempelbedrag van € 10 000 als één levering moeten worden gezien (*Stb.* 2012, 694, p. 36 e.v.). In welke gevallen daarvan sprake is, laat hij echter in het midden. In de praktijk zal dus moeten blijken hoe de Belastingdienst hiermee omgaat.

De leverancier van elektronische apparatuur, zoals mobiele telefoons en computerchips brengt geen omzetbelasting aan zijn afnemer in rekening. Hij kan volstaan met het op de factuur vermelden van 'btw verlegd'. De leverancier moet de omzet waarop de verleggingsregeling van toepassing is, aangeven bij vraag 1e van de aangifte. Zie 3.2.8. De afnemer van de elektronische apparatuur moet de verschuldigde btw in zijn aangifte opnemen als door hem verschuldigd bij vraag 2a. Zie 3.3. Op diezelfde aangifte kan de afnemer die btw vervolgens weer in aftrek brengen bij vraag 5b. Zie 3.6.2. Het saldo van de verschuldigde en de aftrekbare btw zal voor zover het 'verlegde' btw betreft vrijwel altijd nihil zijn.

23.6.2 Verleggingsregeling elektronica: welke goederen?

Met 'mobiele telefoons' worden bedoeld de goederen die in het spraakgebruik als mobiele telefoons worden aangemerkt, zoals:

- alle handsets die een mobieletelefoonfunctie hebben (het overbrengen en ontvangen van gesproken berichten), a
  natie met andere functies, waaronder smartphones (o.a. BlackBerry's en iPhones);
- mobiele telefoons die samen met accessoires (lader, batterij, beschermhoesje of handsfree-set) in één verpakkin
- prepaid mobiele telefoons, ongeacht of in de verkoopprijs een vergoeding is te onderkennen voor toekomstig gebr
- mobiele telefoons vervaardigd of aangepast voor gebruik in een netwerk, maar die niet zijn geleverd met een bel

De verleggingsregeling geldt niet voor de levering van:

- mobiele telefoons die worden geleverd met een belcontract, waaronder begrepen contracten die het recht geven
  het abonnement een nieuwe telefoon uit te zoeken;
- telefoonaccessoires die apart worden geleverd;
- walkietalkies;
- wifi-telefoons, tenzij ook bedoeld voor gebruik via het mobiele telefoonnetwerk;

3G datakaarten en wifi kaarten.

Onder 'computerchips' (geïntegreerde schakelingen) worden verstaan goederen die in het spraakgebruik als computerchips worden aangemerkt. De verleggingsregeling geldt in elk geval voor de goederen die vallen onder onderverdeling 8542 3190 van de Gecombineerde Douanenomenclatuur. Het gaat hier o.a. om de volgende goederen:

- CPU's (Central Processing Units);
- MPU's (Microprocessors of Microprocessor Units) en MCU's (Microcontrollers of Microcontroller Units);

chipsets (het specifieke samenstel van geïntegreerde schakelingen voor ondersteuning van MPU's).

De verleggingsregeling geldt voor deze goederen als deze zich bevinden in een stadium voorafgaand aan de integratie in een eindproduct.

Onder 'spelcomputers' worden verstaan goederen die in het spraakgebruik als spelcomputers worden aangemerkt. De verleggingsregeling geldt in elk geval voor spelcomputers die vallen onder onderverdeling 9503 0095 en 9504 5000 van de Gecombineerde Douanenomenclatuur. De verleggingsregeling wordt ook toegepast als spelcomputers samen met accessoires (gamepad, 3D-bril, racestuur enz.) in één verpakking worden geleverd. De regeling geldt niet als accessoires apart worden geleverd.

Onder 'tablet-pc's en laptops' worden verstaan: een draagbare automatische gegevensverwerkende machine die ten minste bestaat uit een centrale verwerkingseenheid en een beeldscherm. Een tablet-pc onderscheidt zich in de meeste gevallen van een laptop door het ontbreken van een toetsenbord. Onder laptop vallen ook een notebook, netbook en ultrabook. De verleggingsregeling geldt ook als laptops/tablet-pc's samen met accessoires (accu, adapter, laptoptas, muis, software enz.) in één verpakking worden geleverd. Als accessoires apart worden geleverd, is de verleggingsregeling niet van toepassing.

23.6.3 Verleggingsregeling elektronica: telecommunicatiediensten

Art. 24ba, lid 1, onderdeel h., Uitv.besl. OB

Omdat btw-(carrousel)fraude is geconstateerd bij telecommunicatiediensten die met name buiten de EU worden afgenomen en die uiteindelijk via ondernemers in Nederland weer worden verricht, is de btw-heffing voor het verrichten van deze diensten verlegd van de leverancier naar de afnemer. Zie 7.5.10.1 voor het begrip 'telecommunicatiediensten'.

De verleggingsregeling geldt alleen als sprake is van ondernemers die in Nederland telecommunicatiediensten verrichten aan ondernemers die ook deze diensten verrichten. Dit betekent allereerst dat de verleggingsregeling slechts van toepassing is als de telecommunicatiedienst voor de btw-heffing belast is in Nederland. Zie 7.4. Bovendien geldt dat telecommunicatiediensten die worden verricht voor zgn. eindgebruikers (particulieren of ondernemers die de diensten binnen hun eigen onderneming gebruiken) niet onder de verleggingsregeling vallen

23.7 Verleggingsregeling gas- en elektriciteitscertificaten

23.7.1 Verleggingsregeling gas- en elektriciteitscertificaten: het systeem

Art. 24ba, lid 1, onderdeel i., Uitv.besl. OB

De overdracht van gas- en elektriciteitscertificaten (zie voor betekenis 23.7.2) kwalificeert voor de btw als een dienst. Zie 7.1. Bij de overdracht van gas- en elektriciteitscertificaten is de heffing van de verschuldigde btw verlegd van de overdrager (de dienstverlener) naar de afnemer van die dienst. De verlegging geldt alleen voor zover de diensten in Nederland plaatsvinden aan ondernemers. Zie 7.4.1. De btw die de dienstverlener in beginsel is verschuldigd, wordt niet bij hem geheven, maar bij zijn afnemer. Dit betekent dat de overdrager over deze transactie geen btw vermeldt op de factuur die hij uitreikt. Die ondernemer kan volstaan met het op de factuur opnemen van de vermelding 'btw verlegd'. Daarnaast moet hij de omzet waarop de verleggingsregeling van toepassing is, aangeven bij vraag 1e van de aangifte. Zie 3.2.8. De afnemer van de gas- en elektriciteitscertificaten moet de verschuldigde btw in zijn aangifte opnemen als door hem verschuldigd bij vraag 2a. Zie 3.3. Op diezelfde aangifte kan hij die btw vervolgens weer in aftrek brengen bij vraag 5b. Zie 3.6.2.

23.7.2 Verleggingsregeling gas- en elektriciteitscertificaten: de producten

Gas- en elektriciteitscertificaten zijn certificaten die worden gebruikt als garantie dat een bepaald aandeel of een bepaalde hoeveelheid energie geproduceerd is op basis van hernieuwbare bronnen als bedoeld in art. 2, onderdeel j, van de Richtlijn 2009/28/EG. In Nederland zijn deze certificaten benoemd in art. 66k Gaswet en art. 75, lid 1, Elektriciteitswet 1998 en worden ook wel Garanties van Oorsprong genoemd. In de praktijk zijn dergelijke Garanties van Oorsprong onder verschillende namen bekend zoals Groen(gas)certificaten, Hernieuwbare brandstofeenheden, Etiketteringscertificaten en Certificaten van Oorsprong. Ingeval er in de toekomst certificaten worden verlangd voor andere vormen van herkomst vallen deze eveneens onder deze verleggingsregeling.

24 De kleineondernemersregeling

24.1 De KOR

De kern van de kleineondernemersregeling is dat de prestaties van een ondernemer worden vrijgesteld van omzetbelasting. De regeling wordt ook wel aangeduid als *omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting* (OVOB). De regeling geldt voor een ondernemer bij wie de omzet in een kalenderjaar € 20 000 of minder bedraagt, mits de ondernemer er zelf voor heeft gekozen de regeling toe te passen. De ondernemer die deze regeling toepast, is geen omzetbelasting verschuldigd over zijn prestaties (deze zijn immers vrijgesteld). Daar staat tegenover dat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Ondernemers die voor de regeling kiezen, zijn als hoofdregel ontheven van het doen van btw-aangifte en zijn ook ontheven van de administratieve verplichtingen voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland. Hetzelfde geldt voor de intracommunautaire leveringen die deze ondernemers vanuit Nederland verrichten. Zie 16.1.4. In een aantal gevallen gelden nog wel bepaalde administratieve verplichtingen. Zie 24.1.5 en 24.1.7.

24.1.1 De KOR: wanneer van toepassing?

Art. 25, lid 1, Wet OB

De voorwaarden

Um de KOR te kunnen toepassen moet een ondernemer aan de volgende drie voorwaarden voldoen:

1 de ondernemer is in Nederland gevestigd of hij beschikt in Nederland over een vaste inrichting. Zie
2 de omzet van de ondernemer bedraagt per kalenderjaar € 20 000 of minder. Zie
3 de ondernemer heeft tijdig aan de Belastingdienst gemeld dat hij ervoor kiest deze regeling toe te passen en de Belastir
de aanmelding niet afgewezen. Zie 24.1.2.

Het maakt hierbij geen verschil wat de rechtsvorm van de onderneming is (eenmanszaak, stichting, maatschap, bv enz.). Zie ook het besluit van de staatssecretaris, nr. 2020-24927).

Verleggingsregelingen

De KOR is nooit van toepassing op omzetbelasting die de ondernemer is verschuldigd vanwege het feit dat hij goederen of diensten heeft afgenomen waarvan de heffing van omzetbelasting naar hem is verlegd. Zie hfst. 22 en hfst. 23. In die gevallen moet de ondernemer een incidentele aangifte bij de Belastingdienst indienen. Zie 24.1.7. Zie 24.1.4 voor de situatie waarin een verleggingsregeling van toepassing is op prestaties die de ondernemer die de KOR toepast, heeft verricht. De KOR kan niet worden gecombineerd met het, op verzoek van de ondernemer, toepassen van de verleggingsregeling bij invoer van goederen. Zie 15.2.4. Als de ondernemer zich aanmeldt bij de Belastingdienst voor de KOR, zal de Belastingdienst de eventueel al afgegeven vergunning bij invoer intrekken.

Levering of verwerving van nieuw vervoermiddel

De KOR is nooit van toepassing op de levering van een nieuw vervoermiddel dat in verband met die levering wordt verzonden naar een andere EU-lidstaat. Zie 16.1.10. Evenmin is de KOR van toepassing op de verwerving van een nieuw vervoermiddel dat vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland is verzonden. Zie 14.3. Voor dergelijke leveringen en verwervingen moet altijd worden voldaan aan de regels voor intracommunautaire prestaties.

Levering van in bedrijf gebruikte onroerende zaak

De KOR is nooit van toepassing als een ondernemer een onroerende zaak levert die deze in zijn eigen onderneming heeft gebruikt.

Opteren voor belaste verhuur onroerende zaken

De KOR is evenmin van toepassing als de ondernemer bij verhuur van een onroerende zaak opteert voor belastingheffing. Zie 24.1.3.

24.1.2 De KOR: aanmelding en ingangsdatum

Art. 25, lid 6, Wet OB

Aanmelding en ingangsdatum

Een ondernemer die de KOR wil gaan toepassen moet dat vooraf schriftelijk melden aan de Belastingdienst. De ondernemer meldt zich aan door gebruik te maken van een formulier dat is te downloaden op de website van de Belastingdienst. Die aanmelding moet zijn gedaan minimaal vier weken vóór de aanvang van het belastingtijdvak waarin de ondernemer de KOR wil toepassen.

> ***VOORBEELD** Een ondernemer doet btw-aangifte per kwartaal. De ondernemer wil de KOR toepassen met ingang van het derde kwartaal 2020. Dat tijdvak vangt aan op 1 oktober 2020. De ondernemer dient het verzoek in op 2 september 2020. De ondernemer kan dan, als hij geen afwijzing van de Belastingdienst ontvangt (zie hierna), de KOR vanaf het derde kwartaal 2020 toepassen. Als de ondernemer het verzoek op 15 september 2020 indient, kan hij de KOR pas toepassen vanaf het eerste kwartaal 2021.*

Als de Belastingdienst vindt dat het niet aannemelijk is dat de ondernemer aan de voorwaarden voor de KOR zal voldoen, zal deze aan de ondernemer daartoe een afwijzende beschikking sturen. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen als de Belastingdienst het niet aannemelijk vindt dat de omzet van de ondernemer in een kalenderjaar € 20 000 of minder zal bedragen. De ondernemer kan de KOR dan niet toe-
elastingdienst is een voor bezwaar vatbare beschikking. Zie ook 34.2.1.

Een persoon die zonnepanelen in zijn bezit krijgt kan daardoor kwalificeren als ondernemer (zie 24.1.8). Deze moet zich dan als ondernemer aanmelden bij de Belastingdienst (zie 4.1.2). Voor natuurlijke personen heeft de Belastingdienst een apart formulier op zijn website opgenomen (Opgaaf Zonnepaneelhouders); op dat formulier kan de zonnepaneelhouder direct aangeven of deze al of niet gebruik wil maken van de KOR.

LET OP De staatssecretaris heeft goedgekeurd (nr. 2021-12740) dat de ondernemer de KOR toepast zonder dat deze zich daarvoor heeft aangemeld als de omzet per kalenderjaar maximaal € 1800 bedraagt.

24.1.3 De KOR: einddatum

Artt. 11, lid 1, onderdeel b., 5e en 25, leden 7 en 8, Wet OB

Een ondernemer kan in een aantal gevallen de KOR niet langer toepassen. Dat betekent dat hij dan voortaan weer volgens de gebruikelijke regels omzetbelasting is verschuldigd. De ondernemer moet dat melden bij de Belastingdienst. Op de website van de Belastingdienst kan daartoe een formulier worden gedownload. De KOR kan in de volgende situaties niet meer worden toegepast.

Keuze van de ondernemer

De ondernemer kan er zelf voor kiezen om de KOR niet langer toe te passen. De ondernemer moet zijn herziene keuze melden bij de Belastingdienst. Deze keuze kan pas ingaan nadat de ondernemer de KOR minimaal drie jaar heeft toegepast. Deze driejaarstermijn geldt niet voor ondernemers die op 31 december 2019 (onder de 'oude' KOR) reeds waren ontheven van de administratieve verplichtingen (art. III Modernisering KOR, overgangsrecht). Die ondernemers hoefden zich namelijk niet aan te melden voor toepassing van de KOR maar vielen per 1 januari 2020 automatisch onder de KOR.

VOORBEELD A is door de aanschaf van zonnepanelen en de levering van energie vanaf 1 oktober 2018 ondernemer. A met ingang van 1 januari 2019 ontheven van de administratieve verplichtingen, waardoor A automatisch per 1 januari 2020 onder de KOR valt. Per 15 januari 2021 heeft A weer zonnepanelen aangeschaft. Als A voor 1 januari 2021 aan de Belastingdienst meldt dat hij geen gebruik meer wil maken van de KOR, kan A in het eerste tijdvak van 2021 de voorbelasting op de aanschaf van zonnepanelen terugvragen. Zie 18.1.3.5.

Omzetgrens wordt overschreden

De KOR is niet langer van toepassing vanaf het moment waarop de omzet van de ondernemer in een kalenderjaar de grens van € 20 000 passeert.

VOORBEELD Een ondernemer heeft tussen 1 januari 2021 en 14 oktober 2021 een, voor de KOR relevante omzet behaald van € 18 000. Zie 24.1.4. Op 14 oktober 2021 verricht hij een dienst tegen een vergoeding van € 3000. Met deze dienst overschrijdt de ondernemer de omzetgrens. De KOR geldt niet voor deze dienst en voor daarna nog te verrichten prestaties, waardoor omzetbelasting volgens de normale regels is verschuldigd.

Bij overschrijding van de omzetgrens moet de ondernemer bij de Belastingdienst vragen om weer te worden uitgenodigd tot het doen van btw-aangifte. De ondernemer kan daartoe het afmeldformulier (van de KOR) van de Belastingdienst downloaden, invullen en opsturen. Opnieuw aanmelden voor de KOR kan dan pas op zijn vroegst na verloop van drie jaar nadat de omzetgrens is overschreden.

Opteren voor belaste verhuur onroerende zaken

De KOR kan niet worden toegepast als een ondernemer opteert voor belaste verhuur van een onroerende zaak. Zie 13.5.11. Omgekeerd geldt dat als een ondernemer de KOR toepast, hij dus niet kan opteren voor belaste verhuur van een onroerende zaak; hij zal zich dan eerst moeten afmelden voor de KOR, hetgeen alleen mogelijk is als de driejaarstermijn is verstreken. Als een ondernemer zich aanmeldt voor de KOR terwijl deze op dat moment een onroerende zaak (middels een optie) belast verhuurt, is de verhuur (vanaf het moment dat de van toepassing is), vrijgesteld.

24.1.4 De KOR: omzetgrens

Art. 25, leden 2, 3 en 8, Wet OB

Een van de voorwaarden om de KOR te kunnen toepassen is dat de omzet van de ondernemer per kalenderjaar € 20 000 of minder bedraagt. Zie 24.1.1.

Omzetgrens: vergoeding

De omzet bestaat uit het totaal van de vergoedingen voor verrichte prestaties exclusief omzetbelasting. Ook een ondernemer die omzetbelasting berekent over zijn winstmarge moet voor de berekening van deze omzetgrens uitgaan van de vergoeding voor verrichte prestaties (en dus niet over de winstmarge).

Omzetgrens: welke prestaties tellen mee?

mzet behoren de vergoedingen wegens het verrichten van de volgende prestaties.

- Leveringen en diensten waarvan de plaats van de prestatie in Nederland ligt en waarop geen vrijstelling van toepa hierbij geen verschil welk tarief (0%, 9% of 21%) op de levering of dienst van toepassing is. Leveringen en diensten van de ondernemer waarop de verleggingsregeling (naar de afnemer) van toepassing is, tellen wel mee.
- De volgende prestaties, waarvan de plaats van de prestatie in Nederland ligt en waarop wel een vrijstelling van t
  - de levering en verhuur van onroerende goederen. Zie resp. 12.2 en 13.5;
  - financiële diensten op het gebied van de handel in betaalmiddelen en effecten, en beheer van door belegging: gingsmaatschappijen bijeengebrachte vermogens. Zie 12.8;
  - financiële diensten op het gebied van kredietverlening en verzekeringen. Zie resp. 12.6 en 12.9

***LET OP** Deze drie soorten prestaties tellen weer niet mee als zij samenhangen met andere handelingen van de ondernemer. Volgens het Hof van Justitie (zaak 'CT', nr. C-716/18, ECLI:EU:C:2020:540) is daarvan sprake als deze drie soorten prestaties niet behoren tot de gebruikelijke beroepsactiviteiten van de ondernemer.*

- De uitvoer van goederen uit de EU of plaatsen onder de regeling douane-entrepot door het daartoe [illegible] instellingen. Zi
- Aan natuurlijke personen (andere dan ondernemers) geleverde goederen waarvoor onder voorwaarden een onthe verleend omdat die goederen worden uitgevoerd uit de EU. Zie 17.2.1.

***VOORBEELD** Een ondernemer levert mobiele telefoons voor een totaalbedrag van meer dan € 10 000. Voor die levering is de btw-heffing verlegd naar zijn afnemer. Zie 23.6. De omzet van die levering wordt echter wel meegeteld voor de toepassing van de kleineondernemersregeling. Dit betekent dat als de ondernemer met die levering onder de omzetgrens van € 20 000 blijft en voor de kleineondernemersregeling kiest, de regeling ook van toepassing is op de levering van die mobiele telefoons. Dit leidt ertoe dat de verlegging van de btw-heffing met betrekking tot de levering van die mobiele telefoons komt te vervallen. Voor de afnemer betekent dit dat hij geen btw-aangifte hoeft te doen van de naar hem verlegde btw. Zie 23.1.*

Omzetgrens: welke prestaties tellen niet mee?

Voor het bepalen van de omzetgrens worden niet meegeteld:

- de vergoedingen die worden ontvangen in verband met de levering van door de ondernemer in zijn bedrijf gebruil teringsgoederen en onroerende zaken;
- (volgens website van de Belastingdienst) fictieve leveringen en diensten wegens privégebruik van goederen of d derneming (zie hfst. 20);
- prestaties die zijn vrijgesteld (zie hfst. 12);
- afgenomen goederen en diensten waarvan het verschuldigd zijn van btw naar de ondernemer is verlegd (zie hfst. 22 en hfst. 23);
- intracommunautaire leveringen (zie hfst. 14);
- bepaalde niet gebruikelijke handelingen (zie Let op, hiervóór).

24.1.5 De KOR: administratieve verplichtingen

Art. 25, lid 5, Wet OB

Ondernemers die voor het toepassen van de KOR kiezen, zijn ontheven van de aangifteplicht (behoudens de eventuele incidentele aangifte; zie 24.1.7). Zij zijn ook ontheven van de daarbij behorende administratieve verplichtingen voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland. Ondernemers die de KOR toepassen zijn daarnaast ook ontheven van de administratieve verplichtingen – zoals een btw-aangifte en listing – voor intracommunautaire leveringen. Zie 16.1.4.2.
Voor inkopen geldt wel een administratieplicht. De ondernemer kan volstaan met het ordelijk bewaren van de aan hem uitgereikte facturen. Er is tevens een aangifte- en administratieplicht als de ondernemer goederen en diensten inkoopt en als hij verantwoordelijk is voor de voldoening van deze btw. Dit is bijv. het geval als de btw-heffing naar de ondernemer is verlegd (zie 22.1.2 en 23.1) of als de ondernemer goederen intracommunautair verwerft. Zie 14.2.5.2.

24.1.6 De KOR: herziening voorbelasting

Art. 13, lid 4, Uitv.besch. OB

Ondernemers die opteren voor de KOR kunnen bij het ingaan van deze vrijstelling te maken krijgen met een herziening van de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting voor investeringsgoederen (bijv. een gebouw of bestelauto). Dit kan zich ook voordoen als de KOR niet langer toepasbaar is. Zie 18.4.6. Voor investeringsgoederen is bepaald dat herziening achterwege blijft als in een (boek)jaar de werkelijk voor aftrek in aanmerking komende omzetbelasting niet méér dan 10% verschilt van het voor dat jaar in aftrek gebrachte bedrag aan voorbelasting. Zie 18.4.6.5. Als de voorbelasting moet worden herzien omdat een ondernemer zich aanmeldt voor de KOR of omdat de KOR niet langer kan worden toegepast, dan geldt een drempel van € 500 per boekjaar. De herziening vindt dus niet plaats voor bedragen lager dan € 500.

***VOORBEELD** Een ondernemer verricht belaste handelingen. In het boekjaar 2020 schaft hij voor zijn onderneming een bestelauto aan. De voorbelasting (€ 5000) die op de bestelauto van toepassing is, heeft hij op zijn btw-aangifte afgetrokken. De onder- oktober 2022 de KOR toe. De, als gevolg van de herziening in het boekjaar 2022, verschuldigde* *omzetbelasting bedraagt $^1/_5$ x $^3/_{12}$ x € 5000 = € 250. Dit bedrag is méér dan de 10%-drempel, maar omdat het verschuldigde bedrag minder dan € 500 bedraagt, is de ondernemer deze herzieningsbelasting niet op aangifte verschuldigd.*

24.1.7 De KOR: incidentele aangifte

Een in Nederland gevestigde ondernemer die de KOR toepast, is vrijgesteld van o.a. het doen van btw-aangifte. Toch kan deze ondernemer in een aantal situaties toch verplicht zijn om een incidentele aangifte (zie 4.3) te doen en de belasting te voldoen. Het betreft de volgende situaties.

- De ondernemer verkoopt aan of koopt van een ondernemer in een andere EU-lidstaat een nieuw vervoermiddel. Z 16.1.10 en 14.3
- De ondernemer neemt goederen of diensten af, waarbij de over de levering verschuldigde omzetbelasting naar h hfst. 22 en hfst. 23
- De ondernemer voert (vanuit een land buiten de EU) bepaalde aangewezen goederen in. Zie 22.2
- De ondernemer verricht in een kalenderjaar intracommunautaire verwervingen voor meer dan € 10.000 (of een lager 14.2.5 bedrag als deze ondernemer ervoor heeft gekozen de ICV-drempel niet toe te passen. Zie 14.2.7. Zie ook 14.2.6.1 voor accijnsgoederen.
- Een ondernemer levert een onroerende zaak die hij in zijn onderneming heeft gebruikt. Zie 24.1.1

24.1.8 De KOR: zonnepanelen

Eigenaren van zonnepanelen zijn btw-ondernemer als zij de met deze zonnepanelen opgewekte elektriciteit tegen betaling terugleveren aan het net. Zie 5.2.3.2. Bij aanschaf van de zonnepanelen bestaat in beginsel recht op teruggaaf van de btw. Als deze ondernemer vanaf 2020 kiest voor de KOR, leidt dat er in beginsel toe dat de eerder terugontvangen voorbelasting onder de herzieningsregeling valt. Tot 2020 was immers sprake van belast gebruik, terwijl vanaf 2020 de vrijstelling van toepassing is. Herziening kan alleen plaatsvinden als de KOR wordt toegepast in de periode tussen het tijdvak na afloop van het tijdvak waarin het recht op teruggaaf bestond en de vier kalenderjaren na afloop van het jaar waarin het recht op teruggaaf van btw bestond. De herziening van de voorbelasting wordt tijdsevenredig en per jaar berekend. De herziening blijft achterwege indien het terug te betalen btw-bedrag minder dan € 500 bedraagt. Zie 24.1.6.

VOORBEELD 1 A heeft in eerste kwartaal 2019 zonnepanelen aangeschaft. Deze zonnepanelen zijn roerend. A heeft in 2019 ter zake van de aankoop van de zonnepanelen € 2000 aan voorbelasting teruggevraagd. Vanaf het eerste kwartaal 2020 kiest A voor de KOR. In de jaren na het jaar van ingebruikneming (2019) wordt per jaar 20% van de terugontvangen belasting herzien. Er moet dus € 400 per jaar worden herzien. Omdat het herzieningsbedrag minder dan € 500 bedraagt, blijft herziening van de voorbelasting in 2020 achterwege. Ook in de volgende jaren (2021, 2022 en 2023) hoeft A de btw niet te herzien.
VOORBEELD 2 B schaft in januari 2020 zonnepanelen aan. Deze zonnepanelen zijn roerend. Over het eerste kwartaal 2020 ontvangt B € 1600 aan voorbelasting terug. Vanaf het tweede kwartaal 2020 past B de KOR toe. In het jaar van ingebruikneming van de zonnepanelen wordt het totale bedrag van de terugontvangen belasting herzien. B heeft recht op: $^3/_{12}$ x € 1600 = € 400. B had al € 1600 terugontvangen, met als gevolg dat B weer € 1200 moet terugbetalen.
VOORBEELD 3 C schaft in januari 2020 zonnepanelen aan. Deze zonnepanelen zijn roerend. Over het eerste kwartaal 2020 ontvangt C € 2000 aan voorbelasting terug. Vanaf het tweede kwartaal 2021 past C de KOR toe. In de jaren na het jaar van ingebruikneming van de zonnepanelen wordt per jaar $^1/_5$-deel van de terugontvangen belasting herzien. C heeft recht op: $^3/_{12}$ x 20% van € 2000 = € 100. Aan dit jaar wordt toegerekend 20% van € 2000 = € 400. Het verschil (€ 300) blijft beneden de jaargrens van € 500, met als gevolg dat C niets hoeft terug te betalen aan de Belastingdienst.

25 Bedrijfsrestaurants en kantines

25.1 Bedrijfsrestaurants

25.1.1 Bedrijfsrestaurant: exploitatie belast

Het verstrekken van spijzen en dranken door bedrijven, (semi-)overheidsinstellingen enz. aan personeel en bezoekers is belast met omzetbelasting. De exploitant van het bedrijfsrestaurant moet over de ontvangsten omzetbelasting betalen. De voorbelasting die drukt op de inkopen, het gebouw, de inventaris, het onderhoud e.d. is in beginsel aftrekbaar. Als er door lage prijzen sprake is van bevoordeling van het personeel enz., kan de aftrek van voorbelasting gedeeltelijk worden uitgesloten. Zie 25.1.3. Voor de belastbaarheid maakt het geen verschil of de spijzen en dranken worden verstrekt in een bedrijfsrestaurant, dan wel vanuit automaten, koffie- en theewagens enz. Ondernemers van wie de primaire activiteiten zijn vrijgesteld moeten voor de kantine-exploitatie als ondernemer aangifte doen. Zie 4.1.2.

25.1.2 Bedrijfsrestaurant: aangeven van de verschuldigde belasting

Exploitanten van een bedrijfsrestaurant kunnen de verschuldigde belasting over de omzet volgens het kasstelsel aangeven. Zie 28.3.5. De ontvangsten van bedrijfsrestaurant worden gesplitst naar 21%-omzet en 9%-omzet. Voor die splitsing kan zo nodig gebruik worden gemaakt van een forfaitaire berekeningsmethode. Zie 29.2. Over de 21%-ontvangsten wordt vervolgens 17,36% belasting en over de 9%-ontvangsten 8,26% belasting aangegeven bij vraag 1a resp. vraag 1b van de aangifte. Zie 3.2.

25.1.3 Bedrijfsrestaurant: aftrek van voorbelasting

De voorbelasting die op de exploitatie van het bedrijfsrestaurant drukt kan in de loop van het jaar volledig in aftrek worden gebracht. Aan het einde van het (boek)jaar moet echter worden nagegaan of de volledige aftrek in de loop van het jaar wel terecht was. Het is namelijk mogelijk dat de ondernemer door te lage prijzen het personeel heeft bevoordeeld en dan is de aftrek van voorbelasting (gedeeltelijk) uitgesloten. Hierbij kan ook de kostprijs van andere personeelsvoorzieningen een rol spelen. Zie verder 20.4 en 20.5.7.

25.1.4 Bedrijfsrestaurant: beheer door een derde (catering)

Sommige bedrijven en instellingen laten het beheer van hun bedrijfsrestaurant over aan een zgn. cateringbedrijf. Deze beheerder verzorgt de totale inkoop van spijzen en dranken, grondstoffen, disposables enz. op naam van de opdrachtgever. Hij stelt doorgaans ook het kantinepersoneel beschikbaar. Ook voert hij de dagelijkse administratie van het restaurant. Voor deze diensten ontvangt het cateringbedrijf een beheervergoeding. De verantwoordelijkheid voor het uiteindelijke resultaat blijft bij de opdrachtgever. Het cateringbedrijf berekent alle kosten en ook een eventueel exploitatietekort door aan de opdrachtgever. Het bedrijf of de instelling is en blijft de exploitant en dus de aangifteplichtige ondernemer. De opdrachtgever doet de aangifte op basis van de door de beheerder verstrekte gegevens. Periodiek verstrekt het cateringbedrijf namelijk een afrekening waarin de gegevens over omzet en kosten gespecificeerd voorkomen (zgn. openboekmethode; Besluit nr. B74/24171). Die afrekening is voor de opdrachtgever tevens de factuur waarmee hij de voor zijn rekening komende voorbelasting op de exploitatiekosten in aftrek kan brengen. Uiteraard is ook de voorbelasting aftrekbaar die is vermeld op de (aparte) factuur met betrekking tot de beheervergoeding.

De periodieke afrekening van het cateringbedrijf heeft ook betrekking op de kosten van het kantinepersoneel. Goedgekeurd (*Infobulletin* nr. 88/131) is dat over de in rekening gebrachte kosten van vast personeel geen belasting hoeft te worden berekend. Op de kosten van uitzendpersoneel moet wél 21% belasting worden doorberekend.

VOORBEELD Ondernemer F ontvangt van de beheerder de volgende afrekening, tevens factuur:

	voor u betaalde kosten:	*vergoeding*	*omzetbelasting*
–	*inkopen 21%*	€ 100 000	€ 21 000
–	*inkopen 9%*	€ 60 000	€ 5 400
–	*vaste personeelskosten*	€ 120 000	–
	uitzendkrachten (21%)	€ 30 000	€ 6 300
–	*overige kosten (21%)*	€ 10 000	€ 2 100
		+	+
totaal		€ 320 000	€ 34 300

€	*totaalbedrag uitgaven bedrijfsrestaurant*		354 800
	opbrengsten bedrijfsrestaurant		
	– omzet 21%	€ 200 000	
	– omzet 9%	€ 100 000	
		+	
€	*totaal*		300 000
			–
€	*tekort op exploitatie, door u te betalen*		34 800

erlijke factuur voor de beheervergoeding van € 10 000 plus € 2100 omzetbelasting.

F doet nu als volgt aangifte:

verschuldigde belasting:		
$^{21}/_{121}$ × € 200 000		34 711
$^{9}/_{109}$ × € 100 000		8 257
	+	——
		42 968
voorbelasting (€ 34 800 + € 2100)		36 900
te betalen belasting		6 068

25.1.4.1 Bedrijfsrestaurant: andere vorm van catering

In een variant op de in 25.1.4 genoemde openboekmethode levert het cateringbedrijf de spijzen en dranken rechtstreeks aan het personeel van de opdrachtgever. Het bedrijfsrestaurant wordt gratis door de opdrachtgever aan het cateringbedrijf ter beschikking gesteld. Lonen en sociale lasten van het personeel worden door het cateringbedrijf zonder opslag doorberekend aan de opdrachtgever. Het cateringbedrijf doet aangifte over de omzet. Ook in dit geval geldt de goedkeuring dat over de doorberekende personeelskosten geen belasting hoeft te worden berekend. De opdrachtgever houdt volledig recht op aftrek van de voorbelasting die drukt op het gebouw, de inventaris e.d. en van de voorbelasting over de door het cateringbedrijf in rekening gebrachte beheervergoeding. Het cateringbedrijf mag de restaurantprijzen niet te laag vaststellen, want bij te lage prijzen is er sprake van bevoordeling van het personeel (van de opdrachtgever!). Dit is het geval als de ontvangsten ter zake van de verstrekking van spijzen en dranken (incl. btw) in een bepaald jaar lager zijn dan de aanschafkosten daarvan (excl. btw) vermeerderd met 25%. Het cateringbedrijf is dan 9% van het verschil verschuldigd. Betaling van dit bedrag is de voorwaarde voor de toepassing van de goedkeuring dat over de doorberekende personeelskosten geen belasting hoeft te worden berekend. (Vgl. ook 20.5.7; de in dit punt genoemde € 227-grens is bij het cateringbedrijf echter niet van toepassing, omdat het niet de verstrekking aan eigen personeel betreft).

***VOORBEELD** Voor het cateringbedrijf bedragen de totale ontvangsten ter zake van de verstrekking van spijzen en dranken in het bedrijfsrestaurant € 250 000 (incl. btw). De inkoopprijs van de spijzen en dranken is € 230 000 (excl. btw). Het cateringbedrijf brengt de opdrachtgever de personeelskosten ad € 125 000 in rekening. Hierover wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht. Verder brengt het cateringbedrijf een beheervergoeding in rekening van € 95 000 plus € 19 950 omzetbelasting.*
Om te bezien of er sprake is van een bevoordeling van het personeel van de opdrachtgever moet het cateringbedrijf de volgende berekening maken:

aanschafkosten spijzen en dranken		€	230 000
opslag 25%		€	57 500
	+		——
		€	287 500
totale ontvangsten		€	250 000
	—		——
verschil/bevoordeling		€	37 500

Het cateringbedrijf moet nu 9% van € 37 500 betalen. Dat is € 3375. Wil het bedrijf dit niet – de wettelijke bepalingen verplichten daartoe niet – dan moet met betrekking tot de doorberekende personeelskosten € 26 250 omzetbelasting aan de opdrachtgever in rekening worden gebracht (21% van € 125 000).

25.1.5 Bedrijfsrestaurant: verpachting

Heeft de ondernemer het bedrijfsrestaurant verpacht, dan is de pachter voor de exploitatie van het bedrijfsrestaurant ondernemer. Hij moet dan de aangifte omzetbelasting doen. Pachters van bedrijfsrestaurants worden als gewone horecaondernemers beschouwd. Onder pacht valt ook het geval waarin de verpachter aan de pachter een bijdrage verleent om de prijzen op een gewenst (maximum)niveau te houden, maar waarbij het risico van de bedrijfsvoering verder geheel bij de pachter blijft liggen. De bijdrage kan worden aangemerkt als een (gedeeltelijke) vergoeding voor de geleverde spijzen en dranken. De pachter moet over de bijdrage omzetbelasting voldoen naar het gemiddelde omzetbelastingpercentage dat op de verkochte spijzen en dranken drukt.

25.2 Kantines van sport-, sociale, culturele en recreatieve organisaties

25.2.1 Kantine sport- en sociale organisaties: wettelijke fondsenvrijstelling

Art. 11, lid 1, onderdeel v., Wet OB

Veel verenigingen en andere organisaties die (van btw vrijgestelde) prestaties verrichten op het gebied van sport of recreatie dan wel op sociaal of cultureel gebied exploiteren als 'nevenactiviteit' een kantine. De verkoop van producten in een kantine wordt voor de btw-heffing

.a.', HvJ EU, zaak C-497/09 e.a., ECLI:EU:C:2011:135).

Deze kantine-exploitatie valt doorgaans onder de wettelijke vrijstelling voor fondsenwerving. De wettelijke fondsenvrijstelling is van toepassing als de kantineomzet plus de omzet uit andere leveringen als gevolg van een 'nevenactiviteit' samen in een jaar niet meer dan € 68 067 bedraagt. Zie 12.20.1 voor de vraag welke organisaties in aanmerking komen voor deze vrijstelling en voor de betekenis van het begrip 'nevenactiviteit'.

Zie 25.2.3 voor een aantal bijzondere situaties waarbij gebruik kan worden gemaakt van een bijzondere regeling voor kantines. Zie 25.2.5 voor een schematische weergave van de kantineregelingen.

25.2.1.1 Kantine sport- en sociale organisaties: soms belast

In een aantal gevallen wordt een organisatie voor de kantine-exploitatie wel in de btw-heffing betrokken. Dat doet zich voor als

- de wettelijke fondsenvrijstelling niet op een organisatie van toepassing is. Zie 12.20
- een organisatie de bijzondere regeling voor kantines niet toepast. Zie 25.2.3
- een organisatie de Overgangsregeling kantines 2013 toepast. Zie 25.2.4

In die gevallen moet een organisatie net als iedere andere ondernemer voldoen aan de administratieve verplichtingen en aangifte doen. De organisatie die voor de kantine in de btw-heffing wordt betrokken kan de verschuldigde belasting volgens het kasstelsel aangeven. Zie 28.3.5. De organisatie kan de aan haar voor de kantine-exploitatie in rekening gebrachte voorbelasting geheel in aftrek brengen. Voor het *berekenen* van de verschuldigde belasting moeten de gewone wettelijke bepalingen worden toegepast (de normale methode).

Sportverenigingen die voor hun primaire activiteiten onder de vrijstelling vallen (zie 12.4) mogen ook gebruikmaken van de forfaitaire methode als hun kantineomzet als normale nevenactiviteit in de heffing wordt betrokken (Besluit nr. BLKB2013/2001M). De methoden houden het volgende in.

De normale methode

De ontvangsten van de kantine worden gesplitst naar 21%-omzet en 9%-omzet. Voor die splitsing kan worden gebruikgemaakt van een forfaitaire berekeningsmethode. Zie 29.2. Over de 21%-ontvangsten wordt vervolgens 17,36% belasting en over de 9%-ontvangsten 8,26% belasting aangegeven bij vraag 1a resp. vraag 1b van de aangifte. Zie 3.2.3 en 3.2.4.

De forfaitaire methode (alleen voor sportverenigingen)

Bij de forfaitaire methode (Besluit nrs. BLKB2013/2001M en 2018-25921) wordt over de *totale* kantineontvangsten (incl. omzetbelasting) 13% als verschuldigde omzetbelasting aangegeven bij vraag 1c van de aangifte. Zie 3.2.5. Het toepassen van deze methode is administratief veel eenvoudiger dan splitsing naar 21% en 9%. De forfaitaire methode kan echter ongunstig zijn als de kantine relatief veel met 9% belaste artikelen verkoopt. Zie 25.2.5 voor een schematische weergave van de kantineregelingen.

***VOORBEELD** Een kantine van een voetbalvereniging heeft een omzet van € 130 000 (incl. btw). De 21%-omzet is € 70 000 en de 9%-omzet is € 60 000. De aan de kantineomzet toe te rekenen inkoop-btw bedraagt € 2000.*

Verschuldigde belasting volgens:

a. de normale methode		
$^{21}/_{121}$ × € 70 000 =		*12 148*
$^{9}/_{109}$ × € 60 000 =		*4954*
	+	
		17 102
aftrekbare voorbelasting		*2000*
	–	
te betalen btw		*15 102*

b. de forfaitaire methode	
13% × € 130 000 =	*16 900*
aftrekbare voorbelasting	*2000*
te betalen btw	*14 900*

25.2.2 Kantine sport- en sociale organisaties: sportorganisaties

De wettelijke fondsenvrijstelling is alleen van toepassing op activiteiten die worden aangemerkt als 'normale nevenactiviteit'. Zie 12.20. Kantineactiviteiten van een sportorganisatie worden als 'normale nevenactiviteit' aangemerkt als deze activiteiten plaatsvinden in samenhang met de sportactiviteiten.

Voor sportorganisaties worden ook als 'normale nevenactiviteit' aangemerkt de kantineactiviteit die plaatsvindt in samenhang met activiteiten die *door derden* in de sportaccommodatie worden verricht (Besluit nr. BLKB2013/2001M). Daaraan zijn de volgende voorwaarden

- de sportieve activiteiten van derden komen overeen met de sport die wordt beoefend door de vereniging of de sp voor die sportieve activiteiten is ingericht;
- de openstelling vloeit rechtstreeks voort uit de tussen de vereniging en de eigenaar/verhuurder van de accommo verplichtingen;
- de openstelling vindt plaats op ten hoogste twaalf dagen per kalenderjaar.

Sportorganisaties die een kantine exploiteren kunnen vanaf 1 januari 2014 geen gebruik meer maken van de bijzondere regeling voor kantines, zoals die nog wel geldt voor bepaalde andere verenigingen. Zie 25.2.3. Dat betekent dat de kantineomzet is belast zodra de grens van de fondsenvrijstelling wordt overschreden. De sportvereniging is dan btw over de omzet verschuldigd (zie 25.2.1.1) en de sportvereniging heeft recht op aftrek van inkoop-btw die betrekking heeft op de kantine. Als daarentegen de grens niet wordt overschreden, is de fondsenvrijstelling wel van toepassing waardoor er geen btw is verschuldigd over de kantineomzet. De sportvereniging heeft dan echter ook geen recht op aftrek van de inkoop-btw die ziet op de kantine. De vrijstelling kan nadelig werken met name als een sportvereniging heeft geïnvesteerd in de kantine, omdat de aanschaf-btw op die investering dan niet aftrekbaar is. Als een sportvereniging vóór 1 januari 2013 heeft geïnvesteerd in de kantine, kan het interessant zijn een beroep te doen op de Overgangsregeling kantine 2013. Zie 25.2.4. Zie 25.2.5 voor een schematische weergave van de kantineregelingen.

25.2.3 Kantine sport- en sociale organisaties: bijzondere regeling

Kantineomzet € 68 067 of minder

De staatssecretaris van Financiën heeft voor bepaalde organisaties (zie 25.2.3.2) goedgekeurd dat zij mogen afwijken van de wettelijke bepalingen (Besluit nr. BLKB2013/2001M). Deze bijzondere regeling voor kantines geldt niet (meer) voor sportverenigingen. De bijzondere regeling houdt in dat deze organisaties ervoor kunnen kiezen om de kantineomzet niet mee te rekenen voor de vraag of zij in enig jaar de grens van de wettelijke fondsenvrijstelling overschrijden. De kantine-exploitatie wordt dan niet betrokken in de heffing van btw. De wettelijke fondsenvrijstelling is dan van toepassing op andere fondsenwervende leveringen. Zie 25.2.5 voor een schematische weergave van de kantineregelingen.

VOORBEELD De kantineomzet van een muziekvereniging bedraagt jaarlijks € 55 000. De omzet uit verkoop van verenigingsartikelen (bijv. speldjes, bekers, glazen, stropdassen enz. met verenigingsembleem) bedraagt jaarlijks € 20 000.

Uitwerking

De omzet uit nevenactiviteiten van deze vereniging bestaat uit het verrichten van leveringen (levering van spijzen, dranken en verenigingsartikelen). De grens van € 68 067 per jaar wordt overschreden waardoor de wettelijke fondsenvrijstelling niet van toepassing is. Uit de wettelijke bepalingen volgt dat de omzet ad € 75 000 wordt betrokken in de btw-heffing. De vereniging kan ervoor kiezen om een beroep te doen op de bijzondere regeling voor kantines waardoor de kantineomzet (€ 55 000) buiten de btw-heffing blijft. De andere omzet (€ 20 000) valt dan onder de wettelijke grens voor de fondsenvrijstelling van € 68 067. Per saldo blijft zowel de kantine-exploitatie als de verkoop van verenigingsartikelen buiten de btw-heffing.

Als een organisatie de bijzondere regeling voor kantines niet kan toepassen (bijv. omdat de drempel wordt overschreden) of geen beroep doet op de bijzondere regeling voor kantines, moet deze organisatie net zoals andere ondernemers voldoen aan de wettelijke voorwaarden. Zie 25.2.1.1. Als een de kantineopbrengsten van een organisatie door een *eenmalige bijzondere* omstandigheid de grens overschrijdt, mag de vrijstelling toch worden toegepast (Besluit nr. BLKB2013/2001M). Dat geldt ook als een overschrijding redelijkerwijs niet was te voorzien. Als in het volgende jaar de grens opnieuw wordt overschreden, kan de vrijstelling niet meer worden toegepast.

Kantineomzet meer dan € 68 067

Als de kantineomzet van een organisatie meer dan € 68 067 bedraagt, is de fondsenvrijstelling (art. 11, lid 1, onder v, Wet OB) niet van toepassing. In die situatie kan de hiervóór beschreven bijzondere regeling voor kantines ook niet worden toegepast. De kantine-exploitatie is in dat geval belast. Ook de mogelijke levering van andere artikelen die zijn aan te merken als 'nevenactiviteit' moet in de btw-heffing worden betrokken. De nevenactiviteiten van de organisatie die voor de btw-heffing als diensten worden aangemerkt, moeten zelfstandig worden getoetst aan de grens voor diensten (€ 22 689 of, voor sportorganisaties, € 50 000).

LET OP Er geldt in sommige situaties een bijzondere (overgangs)regeling als de omzet van de nevenactiviteiten meer dan € 22 689 (voor sportverenigingen: € 31 765) maar maximaal € 68 067 bedraagt. Zie 25.2.4.

25.2.3.1 Kantine sport- en sociale organisaties: begrip 'kantine'

Voor de toepassing van de kantineregeling wordt onder 'kantine' verstaan de vaste plaats waar of van waaruit de desbetreffende organisatie de kantineactiviteiten als normale nevenactiviteit verricht. Zie Besluit nr. BLKB2013/2001M. Het komt voor dat de organisatie haar normale nevenactiviteiten incidenteel elders verricht (bijv. in een gehuurde zaal). De daarmee verkregen ontvangsten voor de verstrekking van spijzen en dranken worden voor de toepassing van het grensbedrag samengenomen met de kantineontvangsten vanuit de eigen kantine. Als een organisatie op verschillende plaatsen een accommodatie met een kantine heeft, kan het grensbedrag van € 68 067 per accommodatie worden toegepast (bijv. een stichting die in verschillende delen van een stad wijkcentra beheert).

25.2.3.2 Kantine sport- en sociale organisaties: voorwaarden bijzondere regeling

De volgende organisaties mogen de bijzondere regeling voor kantines toepassen voor zover de primaire activiteiten niet zijn belast (Besluit nr. BLKB2013/2001M):

- muziekverenigingen;
- speeltuinverenigingen;
- instellingen voor jeugdwerk;
- bejaardensociëteiten;
- dorpshuizen en wijkcentra;
- buurtverenigingen;
- hobbyclubs;
- scholen voor basisonderwijs, lager en middelbaar beroepsonderwijs en algemeen voortgezet en voorbereidend v onderwijs.

Wanneer een organisatie op verschillende plaatsen een accommodatie met een kantine heeft, kan het grensbedrag per accommodatie worden toegepast (bijv. een stichting die in verschillende delen van een stad wijkcentra beheert). De bijzondere regeling voor kantines voorziet niet in de situatie dat een organisatie de kantine onderbrengt in een aparte, nauw met de organisatie verbonden stichting, noch in de situatie waarin meerdere organisaties samen een kantine exploiteren en deze in een afzonderlijke stichting onderbrengen. Wij adviseren om in dergelijke gevallen met de inspecteur te overleggen of gebruikmaking van de bijzondere regeling voor kantines mogelijk is. In één bepaalde situatie heeft de rechter de kantine-exploitatie die in een afzonderlijke stichting was ondergebracht toegerekend aan de sportvereniging. De stichting en de sportvereniging waren financieel, economisch en organisatorisch zo nauw met elkaar verbonden dat ook de (kantine)stichting de vrijstelling mocht toepassen (Hof Den Bosch, nr. 00/0467, ECLI:NL:GHSHE:2003:AF7452).

Voorwaarden voor de bijzondere regeling voor kantines

- In de kantine mogen uitsluitend activiteiten plaatsvinden die als normale nevenactiviteit van de organisatie zijn aa ook 12.20.1.
  De kantineontvangsten mogen niet meer bedragen dan € 68 067 per jaar. De kantineontvangsten worden gevormd door alle opbrengsten voor leveringen en diensten die worden gerealiseerd in direct verband met de kantine-exploitatie. Dit betekent dat niet alleen de opbrengst voor verstrekte spijzen en dranken maar ook de opbrengst van de verkoop van tabaksproducten en de opbrengst uit de exploitatie van speelautomaten e.d. tot de kantineontvangsten behoren.
- Eventuele exploitatieoverschotten van de kantine moeten worden aangewend voor de primaire activiteiten van de
- Met betrekking tot kantineactiviteiten die op grond van de kantineregeling buiten de heffing van omzetbelasting bl aanspraak op aftrek van voorbelasting worden gemaakt. In samenhang daarmee zijn de gewone splitsings- en herzieningsregels van overeenkomstige toepassing. Zie 18.4. De herzieningsregels zijn van belang als de kantineactiviteiten voor het eerst in de heffing worden betrokken (bijv. omdat het grensbedrag wordt overschreden). Ook in het omgekeerde geval (de kantineontvangsten dalen tot onder het grensbedrag) spelen deze bepalingen een rol.

Als een organisatie er op een bepaald moment voor kiest de bijzondere regeling voor kantines niet toe te passen, mag de organisatie ook naderhand de regeling niet meer toepassen.

LET OP Er geldt in sommige situaties een bijzondere (overgangs)regeling als de omzet van de nevenactiviteiten meer dan € 22 689 (voor sportverenigingen: € 31 765) maar maximaal € 68 067 bedraagt. Zie 25.2.4.

25.2.4 Kantine sport- en sociale organisaties: overgangsregeling 2013

De bijzondere regeling voor kantines is per 1 januari 2013 gewijzigd. De kantineomzet valt namelijk vanaf die datum onder de (veel hogere) vrijstellingsgrens voor leveringen (€ 68 067). Eerder gold voor kantineomzet de vrijstellingsgrens voor diensten (€ 22 689 of, voor sportverenigingen, € 31 065). Door die wijziging kan het voorkomen dat bij organisaties vóór 1 januari 2013 de kantine-exploitatie was belast, terwijl de kantine-exploitatie vanaf die datum onder de wettelijke fondsenvrijstelling valt. Dat is het geval bij een organisatie die een jaarlijkse kantineomzet heeft tussen € 22 689 en € 68 067 (voor sportorganisaties tussen € 31 065 en € 68 067). Het gevolg kan zijn dat daardoor de afgetrokken btw op eerder gedane investeringen jaarlijks voor een deel moet worden herzien (met andere woorden, moet worden terugbetaald aan de Belastingdienst). Om dat te voorkomen heeft de staatssecretaris van Financiën een overgangsregeling getroffen (Besluit nr. BLKB2013/279M).

De Overgangsregeling kantine 2013 houdt in dat een organisatie kan kiezen om de kantine exploitatie in de btw-heffing te blijven betrekken (ondanks dat de wettelijke fondsenvrijstelling van toepassing is) voor de duur dat de vóór 1 januari 2013 gedane investeringen zich nog in de herzieningsperiode bevinden. Zie 18.4.4 en 18.4.6. Op die manier wordt herziening op afgetrokken voorbelasting voorkomen. Om de Overgangsregeling kantine 2013 te kunnen toepassen moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

- de opbrengsten van de kantine-exploitatie en fondsenwervende diensten bedragen samen meer dan € 22 689 of gingen, € 31 765, en
  de organisatie heeft vóór 1 januari 2013 een investering gedaan waarvoor de herzieningstermijn op 1 januari 2013 nog niet is verstreken; of

- de organisatie heeft vóór 1 januari 2013 een overeenkomst afgesloten tot levering van een investeringsgoed januari 2013 in gebruik wordt genomen (het is niet van belang of de organisatie al vóór 1 januari 2013 hiervoor uitgaven heeft gedaan); of
- de organisatie heeft vóór 1 januari 2013 een overeenkomst tot verbouwing van een investeringsgoed afgeslo geleid tot een nieuw investeringsgoed en de verbouwing wordt op of na 1 januari 2013 afgerond.

De Overgangsregeling kantine 2013 geldt t/m het boekjaar waarin het laatste tijdvak van de herzieningsperiode valt. Gedurende de periode dat de organisatie de overgangsregeling toepast moet de organisatie de kantine-exploitatie op de gebruikelijke wijze in de heffing betrekken (zie 25.2.1.1) en heeft de organisatie ook op de normale manier recht op aftrek op andere ingekochte goederen en diensten. Zie 25.2.5 voor een schematische weergave van de kantineregelingen.

25.2.4.1 Kantine sport- en sociale organisaties: nieuwe investeringen en de overgangsregeling kantine 2013

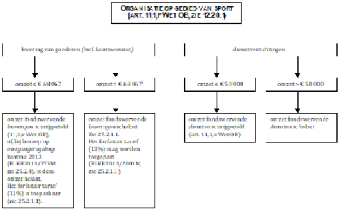
Als een organisatie in een boekjaar waarin zij de Overgangsregeling kantine 2013 toepast (opnieuw) investeringen doet, geldt het volgende. De Overgangsregeling kantine 2013 geldt zolang de herzieningsperiode voor een investering die was gedaan vóór 1 januari 2013 niet is geëindigd. Dit betekent dat de aftrek van inkoop-btw op de vóór 1 januari 2013 gedane investering niet hoeft te worden herzien. De organisatie heeft dan ook recht op aftrek van de inkoop-btw die ziet op inkopen en op de eventueel andere (op of na 1 januari 2013) gedane investeringen voor de kantine. Het kan voorkomen dat de organisatie de Overgangsregeling kantine 2013 niet langer kan toepassen, terwijl de herzieningsperiode van de op of na 1 januari 2013 gedane investering dan nog niet is geëindigd. In dat geval zijn de wettelijke herzieningsregels gewoon van toepassing op de op of na 1 januari 2013 gedane investeringen (uiteraard alleen voor zover de betreffende herzieningsperiode nog niet is verstreken). Zie 25.2.5 voor schematische weergave van de kantineregelingen.

VOORBEELD Een sportvereniging heeft in 2012 een nieuw gebouwd kantinegebouw in gebruik genomen. De kantineontvangsten bedragen in 2012 € 45 000. In de jaren 2013 t/m 2021 blijven de kantineontvangsten ongewijzigd (€ 45 000 per jaar). De sportvereniging heeft geen andere fondsenwervende activiteiten. In 2019 schaft de vereniging een nieuwe kassa (roerend investeringsgoed) aan voor gebruik in de kantine.

Uitwerking
Vóór 1 januari 2013 werden kantineactiviteiten aangemerkt als diensten waarvoor de wettelijke drempel voor de vrijstelling € 31 765 bedroeg. De kantine-exploitatie van de sportvereniging is dan volgens de wettelijke regeling niet vrijgesteld van btw. De sportvereniging ziet in 2012 af van toepassing van de speciale regeling voor kantines. De kantineomzet wordt dus in 2012 in de btw-heffing betrokken en zij trekt de btw die in 2012 toerekenbaar is aan de bouw van de kantine af.
De kantineontvangsten van € 45 000 vallen vanaf 1 januari 2013 binnen de grens voor vrijgestelde fondsenwervende leveringen van € 68 067 (in plaats van, zoals voor 2012, € 31 765) en zijn in beginsel (verplicht) vrijgesteld. De sportvereniging heeft vóór 1 januari 2013 een investeringsgoed (het kantinegebouw) aangeschaft waarvoor de herzieningstermijn nog niet is geëindigd. De omzet uit de kantine bedraagt meer dan € 31 765. De sportvereniging voldoet dus aan de voorwaarden voor de Overgangsregeling kantine 2013. De kantineomzet is dan ook vanaf 1 januari 2013 belast met btw. De sportvereniging hoeft de ter zake van de bouw van de kantine in aftrek gebrachte btw niet te herzien. De sportvereniging kan de kantineomzet in de btw-heffing blijven betrekken t/m 2021. In 2022 is de herzieningsperiode die geldt voor het kantinegebouw verstreken waardoor de afgetrokken inkoop-btw die ziet op de kantine niet meer hoeft te worden herzien. De kantine-exploitatie is in 2019 belast, dus kan de vereniging de voorbelasting op de kassa in aftrek brengen. Vanaf 1 januari 2022 geldt voor de sportvereniging de wettelijke fondsenvrijstelling en is de Overgangsregeling kantine 2013 niet meer van toepassing. De kantineactiviteiten zijn daarom vanaf 2022 (verplicht) vrijgesteld. Dit heeft tot gevolg dat de btw op de aanschaf van de kassa vanaf het boekjaar 2022 (t/m het einde van de herzieningsperiode die geldt voor de kassa) voor $^{1}/_{5}$ deel moet worden herzien. De btw die betrekking heeft op de bouw van de kantine hoeft niet worden herzien, omdat de herzieningsperiode al eerder is geëindigd.

25.2.5 Kantine sport- en sociale organisaties: schema

Hieronder is het btw-regime voor sport- en 'sociale' organisaties samengevat in twee schema's. Het eerste schema is alleen van toepassing voor sportorganisaties. Het tweede schema is van toepassing voor alle overige (sociale) organisaties.



ORGANISATIE OP GEBIED VAN SPORT (ART. 11,1,F WET OB, ZIE 12.20.1)

levering van goederen *(incl. kantineomzet)*

dienstverrichtingen

omzet ≤ € 68 067

omzet > € 68 067[1]

omzet ≤ € 50 000

omzet > € 50 000[1]

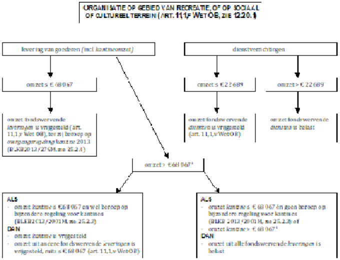
omzet fondswervende *leveringen* is vrijgesteld (11,1,v Wet OB), of, bij beroep op *overgangsregeling* kantine 2013 (BLKB2013/279M, zie 25.2.4), is deze omzet belast. Het forfaitair tarief (13%) is toepasbaar (zie 25.2.1.1).

omzet fondswervende *leveringen* is belast. Zie 25.2.1.1. Het forfaitair tarief (13%) mag worden toegepast (BLKB2013/2001M, zie 25.2.1.2)

omzet fondswervende *diensten* is vrijgesteld (art. 11,1,v Wet OB)

omzet fondswervende *diensten* is belast

[1] Bij overschrijding van de omzetgrens door een eenmalige bijzondere gebeurtenis of als de overschrijding onvoorzien was, mag de vrijstelling worden toegepast (BLKB 2013/2001M). Zie 12.20.1 en 25.2.3.



ORGANISATIE OP GEBIED VAN RECREATIE, OF OP SOCIAAL OF CULTUREEL TERREIN (ART. 11,1,F WET OB, ZIE 12.20.1)

levering van goederen *(incl. kantineomzet)*

dienstverrichtingen

omzet ≤ € 68 067

omzet ≤ € 22 689

omzet > € 22 689[1]

omzet fondswervende *leveringen* is vrijgesteld (art. 11,1,v Wet OB), tenzij beroep op *overgangsregeling kantine* 2013 (BLKB2013/279M, zie 25.2.4)

omzet fondswervende *diensten* is vrijgesteld (art. 11,1,v Wet OB)

omzet fondswervende *diensten* is belast

omzet > €68 067[1]

ALS
- omzet *kantine* ≤ €68 067 en wel beroep op bijzondere regeling voor kantines (BLKB2013/2001M, zie 25.2.3)

DAN
- omzet *kantine* is vrijgesteld
- omzet uit andere fondswervende *leveringen* is vrijgesteld, mits ≤ €68 067 (art. 11,1,v Wet OB)

ALS
- omzet *kantine* ≤ € 68 067 én geen beroep op bijzondere regeling voor kantines (BLKB 2013/2001M, zie 25.2.3) of
- omzet *kantine* > € 68 067[1]

DAN
- omzet uit alle fondswervende *leveringen* is belast

[1] Bij overschrijding van de omzetgrens door een eenmalige bijzondere gebeurtenis of als de overschrijding onvoorzien was, mag de vrijstelling worden toegepast (BLKB 2013/2001M). Zie 12.20.1 en 25.2.3.

26 Gebruikte goederen: margeregeling

26.1 Margeregeling

26.1.1 Margeregeling: werking

Art. 28b Wet OB

De margeregeling voor roerende *gebruikte goederen*, *kunstvoorwerpen*, *voorwerpen voor verzamelingen* en *antiquiteiten* houdt in dat een handelaar (zie 26.1.2) bij de levering van die goederen slechts omzetbelasting verschuldigd is over het verschil tussen zijn verkoopprijs en zijn inkoopprijs (zijn winstmarge). De regeling kan alleen worden toegepast op de levering van gebruikte goederen enz. die de handelaar heeft gekocht zonder dat hij over die inkoop omzetbelasting kon aftrekken. Dit betreft voornamelijk inkopen van particulieren en ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Zie 26.1.3.

De winstmarge moet in beginsel per individueel goed worden vastgesteld. Zie 26.1.5. Veel ondernemers mogen echter de winstmarge per aangiftetijdvak vaststellen, de zgn. globalisatie. Zie 26.2. Bij een negatieve winstmarge bestaat geen recht op teruggaaf van omzetbelasting. Toepassing van de globalisatieregeling kan daarvoor echter een oplossing bieden.

Bij toepassing van de margeregeling wordt er geen omzetbelasting op de verkoopfactuur vermeld. Zie 26.1.6.1. In sommige gevallen moet de handelaar een zgn. inkoopverklaring uitreiken als hij margegoederen aankoopt. Zie 26.1.6.2. Verder moet de ondernemer afzonderlijk aantekening houden van de goederen die met toepassing van de margeregeling worden geleverd en de goederen die op de normale wijze worden belast. Zie 26.1.6. De margeregeling kan ook worden toegepast op leveringen tussen verschillende landen van de EU (de zgn. intracommunautaire transacties). Daarvoor gelden enkele bijzondere regelingen. Zie 26.3.

***LET OP** Een ondernemer kan, als hij dat wenst, afzien van toepassing van de margeregeling. Zie 26.1.8.*

26.1.1.1 Margeregeling: aftrek van voorbelasting

Artt. 15 en 28e Wet OB

De btw begrepen in de inkoopprijs van een goed dat wordt geleverd met toepassing van de margeregeling is niet als voorbelasting aftrekbaar. De aanschaf-btw op de inkoop van andere goederen en diensten is wel aftrekbaar als voorbelasting. Bijv. de huur van het bedrijfsgebouw, de kosten van de belastingadviseur of de kosten van reparatie of restauratie van een goed dat met toepassing van de margeregeling wordt verkocht. Zie ook 26.1.5.2.

Een handelaar die beschikt over een beschikking van de inspecteur om de margeregeling toe te passen op de verkoop van *bepaalde* kunstvoorwerpen, verzamelingen en antiquiteiten (zie 26.1.9), heeft in beginsel ook geen recht op aftrek van de aanschaf-btw. Als deze handelaar er echter voor kiest om op een bepaalde verkoop de margeregeling niet toe te passen (zie 26.1.8), is de (gefactureerde of de door hem verschuldigd geworden) aanschaf btw alsnog aftrekbaar in het tijdvak dat hij de btw over de verkoop is verschuldigd.

Zie 26.1.9.2 voor de gevolgen voor de aftrek van voorbelasting als een handelaar een beschikking voor kunstvoorwerpen enz. ontvangt van de Belastingdienst of die beschikking juist opzegt.

26.1.2 Margeregeling: wederverkoper/handelaar

Art. 2a, lid 1, onderdeel k., Wet OB

De margeregeling geldt alleen voor goederen die worden geleverd door *wederverkopers*. Een wederverkoper (handelaar) is volgens de staatssecretaris een ondernemer van wie de activiteiten geheel of gedeeltelijk bestaan uit het verkopen van gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten die hij van anderen heeft gekocht (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.3). Hierbij is enige regelmaat van belang, d.w.z. dat de ondernemer die slechts incidenteel gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en/of antiquiteiten verhandelt, geen handelaar is. Zie 26.1.3.4 voor de levering van gebruikte bedrijfsmiddelen. Als een ondernemer zowel nieuwe als gebruikte goederen levert, wordt hij voor de levering van de gebruikte goederen als handelaar aangemerkt ook al zou de omzet van de gebruikte goederen enz. slechts enkele procenten van de totale omzet bedragen.

26.1.2.1 Margeregeling: buitenlandse handelaar

Art. 28g Wet OB

Ook een buitenlandse handelaar die in Nederland gebruikte goederen enz. levert kan de margeregeling toepassen. Hij is dan altijd zelf de omzetbelasting verschuldigd. De heffing van de verschuldigde omzetbelasting wordt niet verlegd naar zijn afnemer. Als de buitenlandse handelaar echter afziet van toepassing van de margeregeling (zie 26.1.8), wordt de heffing van de verschuldigde omzetbelasting in bepaalde gevallen wel verlegd naar de afnemer. Zie 22.1.3.

26.1.2.2 Margeregeling: veilinghouders en commissionairs

Veilinghouders die gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen of antiek veilen, worden voor de toepassing van de margeregeling als handelaar aangemerkt. De Belastingdienst gaat ervan uit dat veilinghouders en commissionairs voldoen aan het vereiste dat er meer dan incidenteel sprake is van het optreden als handelaar (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.3).

Voor *veilinghouders* gelden de volgende bijzonderheden.

- Bij het opmaken van de factuur mag de veilinghouder, als de margeregeling wordt toegepast, op de factuur 'inclus omzetbelasting' vermelden (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 6.4). Het vermelden van een btw-bedrag of een btw-percentage is niet toegestaan.
- Veilinghouders kunnen de globalisatieregeling niet toepassen (art. 4c, lid 2, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasti

Zie 26.4.6 voor zgn. executoriale veilingverkopen.

26.1.3 Margeregeling: goederen die er onder vallen

Art. 28b, lid 2, Wet OB

De margeregeling geldt voor *gebruikte goederen*, *kunst- en verzamelvoorwerpen* en *antiek* die een handelaar in een EU-lidstaat heeft ingekocht bij:

a. een niet-ondernemer (bijv. een particulier of rechtspersoon die geen ondernemer is);
b. een ondernemer die de goederen uitsluitend voor vrijgestelde prestaties heeft gebruikt of voor andere prestaties waarvoor hij geen voorbelasting kon aftrekken. De levering van zo'n goed is namelijk vrijgesteld. Zie 12.16;
c. een ondernemer die ervoor heeft gekozen om de kleineondernemersregeling toe te passen (zie 24.1) en dat goed als bedrijfsmiddel heeft gebruikt. Onder 'bedrijfsmiddel' worden in dit verband verstaan goederen die niet voor de verkoop zijn bestemd, ongeacht of daar al of niet op wordt afgeschreven. De levering van goederen uit de handelsvoorraad valt niet onder de margeregeling, omdat die goederen – voor de leverancier – geen bedrijfsmiddelen zijn. Ook goederen die zijn gebruikt voor het verrichten van diensten (bijv. verhuur) worden als bedrijfsmiddel beschouwd. Het is overigens mogelijk dat de kleine ondernemer het bedrijfsmiddel heeft aangeschaft voordat hij de kleineondernemersregeling toepaste of van zijn administratieve verplichtingen werd ontheven. In dat geval zal hij de omzetbelasting terzake van de aankoop van het bedrijfsmiddel in aftrek hebben gebracht. Dit vormt geen belemmering voor toepassing van de margeregeling door zijn afnemer.
d. een andere handelaar die de goederen heeft geleverd met toepassing van de margeregeling;
e. een ondernemer of handelaar, gevestigd in een andere EU-lidstaat, die de goederen levert met toepassing van de onder b. t/m d. hiervóór genoemde bijzondere regelingen. Zie ook 26.3.3;
f. een landbouwer enz. die vóór 2018 de landbouwregeling toepaste of een veehandelaar die vóór 2018 de veehandelsregeling toepaste, mits de inkoop vóór 2018 plaatsvond en aan andere bepaalde voorwaarden is voldaan. Zie 26.4.2

***LET OP* Bijzondere regelingen zijn getroffen voor de levering van:**
- *nieuwe vervoermiddelen die van de ene naar de andere EU-lidstaat [illegible] vervoerd. Zie*
  door een leverancier terugge[illegible] goederen. Zie
- *teruggevonden goederen door een verzeker[illegible]maatschappij. Zie*

26.1.3.1 Margeregeling: ten onrechte geen btw op aankoop van het goed

Een voorwaarde voor het toepassen van de margeregeling is dat bij de aankoop/verwerving van het goed geen btw was verschuldigd. Zie 26.1.3. Het komt voor dat een leverancier ten onrechte geen btw aan de handelaar in rekening brengt. In dat geval valt de verkoop van het goed door de handelaar in beginsel niet onder de margeregeling, omdat ter zake van die aankoop/verwerving wel btw was verschuldigd. Goedgekeurd is echter dat de handelaar de margeregeling toch mag toepassen als hij niet wist en redelijkerwijs niet kon vermoeden dat er wel btw aan hem in rekening had moeten worden gebracht (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.5.6). Dat blijft gelden als de leverancier achteraf de fout herstelt en alsnog btw factureert die de handelaar ook betaalt. De Hoge Raad heeft inzake de toepassing van de margeregeling (ook) geoordeeld dat een handelaar de margeregeling mag toepassen als bij de aanschaf/verwerving van het goed ten onrechte geen btw werd berekend. Voorwaarde is wel dat de handelaar alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij niet bij onregelmatigheden of belastingfraude betrokken raakt (HR, nr. 14/05127, ECLI:NL:HR:2015:3075). Zie ook 31.1.2.

26.1.3.2 Margeregeling: begrip 'gebruikte goederen'

Art. 2a, lid 1, onderdeel l., Wet OB

Gebruikte goederen zijn alle roerende lichamelijke zaken die, in de staat waarin zij verkeren of na herstel daarvan, opnieuw kunnen worden gebruikt. De fysieke toestand van een gebruikt goed, hoe oud en versleten ook, is voor de toepassing van de margeregeling niet van belang, mits die goederen – eventueel na herstelling – nog kunnen worden gebruikt overeenkomstig de bestemming waarvoor ze zijn vervaardigd. Goederen die zo versleten zijn dat ze alleen nog kunnen dienen als grondstof, hulpstof of halffabricaat voor de vervaardiging van andere goederen, kunnen voor de toepassing van de margeregeling niet als gebruikt worden aangemerkt. Een roerende zaak die vóór de levering door de handelaar in bezit is geweest van een niet-aftrekgerechtigde (bijv. een particulier), maar door deze in het geheel niet is gebruikt, is voor de toepassing van de margeregeling toch te beschouwen als een gebruikt goed (bron: *Kamerstukken II* 1994/95, 23952, 5, p. 15). Zo worden flessen wijn afkomstig uit een particuliere wijnvoorraad bij verkoop door een handelaar als gebruikte goederen beschouwd. Hetzelfde geldt voor goederen die een particulier in verband met ziekte of overlijden nooit heeft gebruikt en die door hem of zijn erfgenamen aan de leverancier worden teruggeleverd.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat levende dieren ook als gebruikte goederen kunnen worden beschouwd. Zo kan volgens dat hof een van een particulier (niet zijnde een fokker) gekocht paard, dat na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, als een gebruikt goed worden aangemerkt (HvJ EU, *'Förvaltnings AB Stenholmen'*, zaak C-320/02, ECLI:EU:C:2004:213).

Het Deense Sjelle Autogenbrug I/S is een autorecyclagebedrijf met als voornaamste activiteit de wederverkoop van gebruikte auto-onderdelen die uit gesloopte auto's worden gehaald. Volgens het Hof van Justitie EU zijn de gebruikte onderdelen die Sjelle uit autowrakken afkoopt 'gebruikte goederen' (HvJ EU, *'Sjelle Autogenbrug'*, zaak C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20).

26.1.3.3 Margeregeling: edele metalen en edelstenen

Art. 4, lid 1, Uitv.besch. OB

Onbewerkte edele metalen en onbewerkte edelstenen worden nooit als gebruikte goederen aangemerkt. Bewerkte edelstenen, bewerkte edele metalen en sieraden kunnen echter wel als gebruikte goederen worden beschouwd en met toepassing van de margeregeling worden geleverd. Voor levering van zgn. groeibriljanten geldt een bijzondere regeling. Zie 26.4.0.

Het Letse SIA E LATS biedt leningen aan particulieren aan. Als onderpand voor de leningen accepteert SIA sieraden die edelmetalen of edelstenen bevatten. Als het onderpand niet wordt ingelost, verkoopt SIA de sieraden door aan andere handelaren, voornamelijk met het oog op terugwinning van de edelmetalen of edelstenen. SIA past bij de doorverkoop de margeregeling toe. Het Hof van Justitie EU oordeelt dat goederen die edelmetalen of edelstenen bevatten niet zijn aan te merken als gebruikte goederen wanneer zij niet meer geschikt zijn om hun oorspronkelijke functie te vervullen. Daarvan is sprake als de goederen alleen nog maar de functionaliteiten overhouden die inherent zijn aan die metalen en stenen. In dat geval is de margeregeling dus niet van toepassing (*'SIA E LATS'*, zaak C-154/17, ECLI:EU:C:2018:560).

26.1.3.4 Margeregeling: gebruikte bedrijfsmiddelen

De margeregeling is alleen van toepassing als de verkoop plaatsvindt door een 'handelaar'. Zo is bijv. de margeregeling niet van toepassing als een ondernemer de in zijn onderneming gebruikte auto verkoopt. Deze ondernemer voldoet immers niet aan de voorwaarde dat hij 'handelaar' in auto's moet zijn. De ondernemer had de auto immers aangekocht om te gebruiken in zijn onderneming en niet met het oog om die direct weer te verkopen. Desondanks kan de margeregeling toch gelden voor de levering van gebruikte bedrijfsmiddelen. Het moet volgens het Hof van Justitie dan wel gaan om gebruikte goederen waarvan het op het moment van aankoop al de bedoeling is om die, na gebruik als bedrijfsmiddel, weer door te verkopen. Daarbij is het niet van belang dat de wederverkoop (de handel) ondergeschikt is aan bijv. de verhuur- of leaseactiviteiten met die goederen (HvJ EU, *'Jyske Finans'*, zaak C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753). (Die zaak betrof een autoleasebedrijf dat naast nieuwe ook gebruikte auto's kocht van particulieren. Ter zake van die aankoop werd geen btw in rekening gebracht en kon dus ook geen voorbelasting in aftrek worden gebracht.)

De margeregeling is door de rechter ook van toepassing verklaard ten aanzien van de levering van gebruikte auto's die een garagehouder van particulieren e.d. had gekocht en die voordat ze werden (door)verkocht eerst tijdelijk tegen betaling aan de politie ter beschikking waren gesteld (Hof Den Bosch, nr. 02/5143, ECLI:NL:GHSHE:2006:AY3343). De staatssecretaris heeft in Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.3 aangegeven dat de margeregeling ook geldt als een ondernemer de goederen voor andere activiteiten dan de verkoop ervan heeft gebruikt. Voorwaarde is dan wel dat op het moment van aanschaf van het goed de latere levering ervan tot de normale bedrijfsuitoefening behoort.

26.1.3.5 Margeregeling: overdracht of overgang onderneming

Art. 37d Wet OB, art. 8, lid 1, Uitv.besch. OB

Bij de overdracht van een (gedeelte van de) onderneming treedt de koper voor de btw-heffing in de plaats van de verkoper. Zie 27.4.1. Als tot de overgedragen onderneming ook margegoederen behoren, houdt het 'in de plaats treden' in dat de koper deze goederen ook kan verkopen met toepassing van de margeregeling. Voor de ondernemer die de onderneming voortzet geldt dan als inkoopprijs de inkoopprijs die de verkoper heeft voldaan. Zie 26.2.9 voor de gevolgen voor de globalisatieregeling.

26.1.3.6 Margeregeling: fiscale eenheid

Bij de vorming en toetreding tot een fiscale eenheid treedt de fiscale eenheid voor de heffing van de omzetbelasting in de plaats van de deelnemers. Zie 5.3.1.1. De fiscale eenheid kan als handelaar de margegoederen van de deelnemers verkopen met toepassing van de margeregeling. Bij het bepalen van de winstmarge moet de fiscale eenheid de inkoopprijs stellen op de inkoopprijs die is voldaan door de deelnemers aan de fiscale eenheid. Leveringen en diensten tussen die deelnemers blijven buiten de btw-heffing.

Bij de beëindiging of uittreding uit een fiscale eenheid treden de uittredende (rechts)personen in de plaats van de fiscale eenheid voor het deel dat tot hun bedrijfsvermogen behoort. Zie 5.3.1.1. De uittredende (rechts)personen kunnen de margegoederen van de fiscale eenheid verkopen met toepassing van de margeregeling. Bij het bepalen van de winstmarge moet de inkoopprijs worden gesteld op de inkoopprijs die door de fiscale eenheid is voldaan.

26.1.4 Margeregeling: demontage

Als een ondernemer een goed demonteert waarna er meerdere goederen ontstaan, is de margeregeling niet van toepassing op de verkoop van de door de demontage ontstane goederen. De ondernemer heeft immers *dat* (door demontage ontstane) goed niet ingekocht met oog op de verkoop ervan. Goedgekeurd is dat de margeregeling in die situatie toch kan worden toegepast (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 2.14). Daarbij geldt als voorwaarde dat:

- de gedemonteerde goederen zonder demontage in aanmerking zouden zijn gekomen voor toepassing van de ma
- de onderdelen daadwerkelijk te gebruiken zijn overeenkomstig hun oorspronkelijke bestemming.

Zie 26.2.7 voor de gevolgen als de globalisatieregeling wordt toegepast.

LET OP Voor autodemontagebedrijven geldt een bijzondere regeling. Zie 26.4.1.

26.1.4.1 Margeregeling: samenvoegen, vervaardigen

Samenvoeging

De margeregeling is ook van toepassing als gebruikte goederen worden samengevoegd zonder dat er voor de btw-heffing sprake is van een nieuw vervaardigd goed. Bij een samenvoeging van bijv. een schilderij en een lijst is er geen sprake van de vervaardiging van een nieuw goed. Bij de bepaling van de winstmarge kan de handelaar dan de gezamenlijke inkoopprijzen van de samengevoegde goederen in aanmerking nemen.

VOORBEELD Een schilderij waarop de margeregeling van toepassing is (inkoopprijs € 5000) wordt voorzien van een lijst die met toepassing van de margeregeling is gekocht (inkoopprijs € 242). Het geheel wordt verkocht voor € 6950.
In dit geval is de inkoopprijs € 5242 (€ 5000 + € 242). De winstmarge is hier € 6950 — € 5242 = € 1708. De handelaar is aan btw verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × € 1708 = € 296,43.

Als aan een gebruikt goed dat onder de margeregeling valt een goed wordt toegevoegd dat niet onder de margeregeling valt, kan de margeregeling toch worden toegepast op de levering van dat samengevoegde goed (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.15). Bij de bepaling van de winstmarge mag de inkoopprijs niet worden verhoogd met de kostprijs van het toegevoegde goed dat niet onder de margeregeling valt. Daar staat tegenover dat de handelaar de bij aankoop betaalde btw op het toegevoegde goed op zijn aangifte als voorbelasting kan aftrekken.

VOORBEELD Het schilderij uit het Voorbeeld hiervóór waarop de margeregeling van toepassing is wordt voorzien van een nieuwe lijst die is gekocht voor € 200 + € 42 btw. Het geheel wordt verkocht voor € 6950.
In dit geval is de inkoopprijs € 5000. De winstmarge is hier € 6950 — € 5000 = € 1950. De handelaar is ter zake van de levering van het schilderij aan btw verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × € 1950 = € 338,43. Daarop mag de handelaar nog in mindering brengen de btw die hij bij de aankoop van de lijst heeft betaald (€ 42). Per saldo moet hij dus op aangifte voldoen: € 338,43 — € 42 = € 296,43.
Dit bedrag is gelijk aan de btw die in het Voorbeeld hiervóór is verschuldigd.

Vervaardiging nieuw goed

Als na een samenvoeging van (gebruikte) goederen wél een nieuw goed is ontstaan er is dus sprake van een *vervaardiging* is de margeregeling op de levering van dat nieuwe goed niet van toepassing. Het vervaardigde goed voldoet immers niet aan de voorwaarde dat de handelaar een gebruikt goed inkoopt met het oogmerk dat goed weer te verkopen. Een 'nieuw goed' is in dit verband een goed dat als zodanig nog niet eerder bestond. Zie 6.2.6.1.

VOORBEELD Een handelaar koopt van een particulier een gebruikte bloemenvaas. Hij monteert op de vaas een fitting, lamp en een kap. De vaas is nu omgebouwd tot een schemerlamp. De schemerlamp vormt na de 'ombouw' een nieuw vervaardigd goed. Bij verkoop door de handelaar is de margeregeling niet van toepassing, omdat er geen sprake is van een gebruikt goed.

26.1.5 Winstmarge

Art. 28b, lid 1, Wet OB

Bij toepassing van de margeregeling is de handelaar alleen over zijn winstmarge omzetbelasting verschuldigd. De winstmarge is het verschil tussen de verkoopprijs excl. de verschuldigde omzetbelasting (de vergoeding; zie 8.1.1) en de inkoopprijs. De inkoopprijs is het bedrag dat de handelaar ter zake van de aankoop heeft voldaan of nog moet voldoen. De winstmarge is dus een bedrag excl. omzetbelasting. Als een handelaar gebruikte goederen gratis verkrijgt, is zijn inkoopprijs nihil. De door hem met betrekking tot dergelijke goederen te hanteren winstmarge is dan gelijk aan de gerealiseerde verkoopprijs. De handelaar is in dat geval btw verschuldigd over die verkoopprijs. De rechter heeft dat beslist in een situatie waarin een zgn. kringloopwinkel gratis goederen verkreeg van particulieren, bedrijven en instellingen. Deze kringloopwinkel is volgens de Hoge Raad btw verschuldigd over zijn volledige omzet (nr. 07/13484, ECLI:NL:HR:2009:BJ5957). De omzet is belast met 21% btw (Brief staatssecretaris aan de Tweede Kamer, nr. DV2009-230).

Als de winstmarge negatief is omdat er verlies wordt geleden op de verkoop, bestaat er geen recht op teruggaaf van omzetbelasting. Bij de handel in goederen die onder de globalisatieregeling vallen is er wel een mogelijkheid negatieve winstmarges te compenseren met positieve winstmarges. Zie 26.2.1.

VOORBEELD Een handelaar heeft een gebruikte pc gekocht van een particulier voor € 200. De handelaar wil bij de verkoop van
isaren van € 100. De berekening van de verkoopprijs ziet er dan als volgt uit:

inkoopprijs	€	*200*
te realiseren winst	€	*100*
verschuldigde omzetbelasting 21% van de winstmarge van € 100		*21*
		———
verkoopprijs	€	*321*

De verschuldigde omzetbelasting kan ook worden berekend door de verkoopprijs te verminderen met de inkoopprijs en de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met $^{9}/_{109}$ (voor de levering van 9%-goederen) of $^{21}/_{121}$ (voor de levering van 21%-goederen). In dit voorbeeld: $^{21}/_{121}$ × (€ 321 — € 200) = € 21.

Als een handelaar de pc verkoopt voor € 200 of minder, is hij geen omzetbelasting verschuldigd. Hij kan echter ook geen aanspraak maken op een teruggaaf van omzetbelasting.

26.1.5.1 Winstmarge: inruil en korting

Als een handelaar een nieuw goed levert onder inname van een gebruikt goed, is in de inruilprijs vaak een korting op het nieuwe goed begrepen. Anders gezegd: in verband met de winst op het nieuwe goed is de handelaar bereid een hogere prijs voor het gebruikte goed te geven dan bij de latere (door)verkoop daarvan kan worden gerealiseerd. In zo'n geval kan het voordelig zijn de korting zichtbaar te maken en de inruilprijs op het reële bedrag vast te stellen.

VOORBEELD Een handelaar in muziekinstrumenten biedt een nieuwe piano te koop aan voor € 12 100 (incl. € 2100 omzetbelasting). Een particulier wil zijn gebruikte piano inruilen. Deze piano heeft naar de mening van de handelaar een geschatte verkoopwaarde van € 3000. De onderhandelingen tussen beide partijen kunnen tot o.m. de volgende resultaten leiden:

a. de handelaar biedt € 4000 voor de gebruikte piano. De particulier moet bijbetalen € 8100 (€ 12 100 — € 4000);

b. de handelaar biedt € 3000 voor de gebruikte piano en daarnaast een korting op de nieuwe piano van € 1000. De partic
hier € 8100 bijbetalen (€ 12 100 — € 1000 — € 3000).

In het geval van a. is de handelaar aan omzetbelasting verschuldigd wegens de levering van de:

–	*$^{21}/_{121}$ × € 12 100 nieuwe piano:*		*2100*
	gebruikte piano, winstmarge bij een verkoopprijs van € 3000	€	*0[1]*
		+	———
totaal btw	€		*2100*

[1] *Bij toepassing van de margeregeling wordt bij een negatieve winstmarge (een verlies) geen omzetbelasting teruggegeven.*

In het geval van b. is de handelaar aan omzetbelasting verschuldigd wegens de levering van de:

–	€	*$^{21}/_{121}$ × (€ 12 100 — € 1000) nieuwe piano:*	*1926*
	€	*gebruikte piano, winstmarge is 0 bij een verkoopprijs van € 3000:*	
		+	———
totaal btw	€		*1926*

In het geval van b. is de pianohandelaar € 174 minder aan omzetbelasting verschuldigd dan in het geval van a. (€ 2100 — € 1926).

26.1.5.2 Winstmarge: reparatie- en restauratiekosten e.d.

Als een handelaar een gebruikt goed repareert of restaureert vóórdat hij het verkoopt, heeft dat geen effect op de winstmarge. Voor de bepaling van de verschuldigde omzetbelasting kunnen de kosten van reparatie en restauratie dus niet op de winstmarge in mindering worden gebracht. Hetzelfde geldt als een handelaar een gebruikt goed voorziet van nieuwe onderdelen, zoals nieuwe banden onder een auto of een nieuwe lijst rond een schilderij. De omzetbelasting op die nieuwe banden of de nieuwe lijst kan hij op de normale wijze aftrekken van de verschuldigde omzetbelasting.

Zie 26.1.4.1 als een handelaar twee gebruikte goederen samenvoegt.

VOORBEELD Een handelaar in gebruikt witgoed heeft van een particulier een gebruikte televisie gekocht voor € 250. Na onderzoek constateert hij dat een onderdeel defect is. Hij koopt bij de fabrikant een nieuw onderdeel voor € 100 (excl. € 21 omzetbelasting). Na de reparatie verkoopt de handelaar de televisie voor € 550.

De berekening van de verschuldigde omzetbelasting is als volgt:

verkoopprijs	550
inkoopprijs	250
winstmarge + omzetbelasting	300
omzetbelasting $^{21}/_{121}$ *× € 300*	52
winstmarge	248

De aan de fabrikant betaalde omzetbelasting (€ 21) kan hij als voorbelasting in aftrek brengen, waardoor per saldo op deze levering € 31 aan btw drukt.

LET OP** **Bij de levering van een margegoed mag geen btw op de factuur worden vermeld, ook niet als er nieuwe onderdelen in zijn verwerkt. Zie 26.1.6.1.

26.1.5.3 Winstmarge: inkoop verschillende goederen voor één prijs

Bij verkoop van goederen die onder de margeregeling vallen, moet de marge *per goed* worden vastgesteld. Als een handelaar een *partij* goederen voor één prijs aanschaft, moet de handelaar die aankoopprijs toedelen aan de betreffende goederen die tot de partij behoren. In zo'n geval moet de handelaar in redelijkheid de betaalde inkoopprijs – ook administratief – toerekenen aan de verschillende goederen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271 onder 3.17). Die toerekening moet volgens dat besluit in beginsel plaatsvinden naar de verhouding van de te verwachten verkoopopbrengst van die goederen. Zolang de grenzen van de redelijkheid niet worden overschreden, zal de Belastingdienst zich aansluiten bij die verdeling. Daarbij acht de Belastingdienst het redelijk dat de betaalde inkoopprijs alleen wordt toegerekend aan de naar het oordeel van de handelaar verkoopbare goederen. De inkoopprijs van een gebruikt goed dat naar redelijke verwachting onverkoopbaar is, kan dus op nihil worden gesteld. Het is dan logisch dat de handelaar, als hij er toch in slaagt dat goed te verkopen, over de totale verkoopprijs daarvan btw is verschuldigd. Een handelaar is bij de splitsing van de inkoopprijs niet verplicht de te verwachten verkoopopbrengst als verdeelsleutel te hanteren. Hij kan ook een andere wijze van splitsing hanteren. De splitsing moet plaatsvinden uiterlijk op het moment waarop het eerste goed uit de partij wordt doorverkocht.

***VOORBEELD** Een handelaar in meubels koopt bij een particulier huisraad op (zilveren bestek, een eettafel met vier stoelen, een Perzisch tapijt en een lederen fauteuil). De handelaar betaalt voor dit huisraad één bedrag: € 2500. Hij verwacht dat de fauteuil onverkoopbaar is. Verder verwacht hij een verkoopprijs voor het bestek van € 900, voor de eettafel met stoelen € 1700 en voor het tapijt € 1100 (totaal verwachte verkoopprijs: € 3700). De totale inkoopprijs van € 2500 kan de handelaar nu als volgt splitsen:*

bestek	$^{900}/_{3700}$	608
tafel en stoelen	$^{1700}/_{3700}$	1149
tapijt	$^{1100}/_{3700}$	743

Als de handelaar in het algemeen bij de handel in bestek een winstmarge realiseert van 30%, bij meubels 60% en bij tapijten ongeveer 47,5%, is ook de volgende splitsing aanvaardbaar:

bestek	$^{100}/_{130}$	692
tafel en stoelen	$^{100}/_{160}$	1063
tapijt	$^{100}/_{147,5}$	746

26.1.5.4 Winstmarge: verkoop verschillende goederen voor één prijs

Als een handelaar een partij goederen verkoopt voor één prijs die niet aan de verschillende verkochte goederen kan worden toegerekend, kan de margeregeling op de hele partij worden toegepast. Voor de vaststelling van de winstmarge wordt in dat geval de verkoopprijs vergeleken met de totale inkoopprijs van de verkochte goederen. De margeregeling kan ook worden toegepast als de verkochte partij bestaat uit zowel margegoederen als goederen waarvan de verkoop niet onder de margeregeling valt (de zgn. btw-goederen). Aan de goedkeuring is de voorwaarde verbonden dat bij het bepalen van de winstmarge op de verkoop van die partij alleen de inkoopprijzen in aanmerking worden genomen van de goederen waarvoor de handelaar bij aankoop geen omzetbelasting in aftrek heeft kunnen brengen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.17).

***VOORBEELD** Een handelaar in gebruikte muziekinstrumenten verkoopt drie muziekinstrumenten aan een plaatselijke amateurmuziekvereniging voor één prijs: € 3000. Twee van de drie muziekinstrumenten komen in aanmerking voor toepassing van de margeregeling (inkoopprijzen: € 1000 en € 700). Het derde instrument heeft de handelaar eerder gekocht van een restauranthouder. Daarbij is een factuur uitgereikt voor € 500 + € 105 omzetbelasting. Deze btw heeft hij als voorbelasting afgetrokken. Op de (door)levering van dit instrument is de margeregeling niet van toepassing. De handelaar is aan omzetbelasting verschuldigd:*

verkoopprijs	*3000*
inkoopprijs	*1700*
	—
winstmarge	*1300*
verschuldigd $^{21}/_{121}$ × € 1300	*226*

26.1.5.5 Winstmarge: bpm en kentekenkosten

Bpm

De verkoop van gebruikte vervoermiddelen leidt er in beginsel niet toe dat de handelaar bpm is verschuldigd. De bpm die oorspronkelijk voor het vervoermiddel is betaald, vermindert de winstmarge op de verkoop niet. Dat is anders als een handelaar een vervoermiddel verkoopt dat afkomstig is uit een ander land en bij invoer in Nederland bpm is verschuldigd. Als de handelaar deze bpm voor rekening van zijn klant betaalt aan de Belastingdienst, is sprake van een doorlopende post. Zie 8.1.8. Deze bpm behoort dan niet tot de vergoeding en dus ook niet tot de winstmarge. Als daarentegen de handelaar de bij invoer verschuldigde bpm (eerst) op 'eigen naam' voldoet, is er geen sprake van een doorlopende post. Goedgekeurd is dat deze bpm voor de margeregeling tot de inkoopprijs wordt gerekend (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.6.2). Voorwaarde daarbij is dat de handelaar de verschuldigde bpm heeft betaald op het moment dat hij de betreffende btw-aangifte doet.

Kosten kentekenregistratie

Als een handelaar een gebruikte personenauto of motorrijwiel levert met toepassing van de margeregeling, behoort het bedrag dat de handelaar in rekening brengt voor de wijziging van de tenaamstelling van het kentekenbewijs niet tot de winstmarge. Die legeskosten vormen een doorlopende post. Zie 3.1.18.

De kosten die de handelaar bij de aankoop van een gebruikt vervoermiddel in rekening brengt, zoals de kosten in verband met het op zijn naam zetten van het kenteken, behoren evenmin tot de winstmarge.

26.1.5.6 Winstmarge: kas- of factuurstelsel

Voor het tijdstip waarop de btw in de aangifte moet worden opgenomen, moet onderscheid worden gemaakt tussen de ondernemers die het *kasstelsel* toepassen en zij die het *factuurstelsel* hanteren. Zie 28.3. De staatssecretaris heeft de gevolgen van dat onderscheid in zijn Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.6.3 als volgt beschreven.

Kasstelsel

Als een handelaar het kasstelsel toepast, moet hij de winstmarge in aanmerking nemen in het aangiftetijdvak waarin hij de vergoeding geheel of gedeeltelijk ontvangt. Als de handelaar de vergoeding in verschillende aangiftetijdvakken in gedeelten ontvangt, is hij pas omzetbelasting verschuldigd in het aangiftetijdvak waarin het totaal van de betalingen meer bedraagt dan de inkoopprijs.

VOORBEELD Een handelaar/winkelier die per kwartaal aangifte doet van de door hem verschuldigde omzetbelasting heeft op 15 februari aan een particulier een gebruikte piano verkocht voor € 1000. De inkoopprijs van deze piano was € 700. De particulier moet bij de aankoop meteen € 250 betalen en vervolgens telkens na drie maanden nog eens 3 × € 250 (dus op 15 mei, 15 augustus en 15 november). Het tijdstip van verschuldigdheid ziet er voor de handelaar als volgt uit:

kwartaal	*vergoeding*	*restant van inkoopprijs*		*winstmarge (incl. btw)*	*verschuldigde btw*
1ste	*€ 250*	*€ 700 — € 250 =*	*€ 450*	*–*	*–*
2de	*€ 250*	*€ 450 — € 250 =*	*€ 200*	*–*	*–*
3de	*€ 250*	*€ 200 — € 250 =*	*→*	*€ 50*	*€ 9[1]*
4de	*€ 250*	*€ 0 — € 250 =*	*→*	*€ 250*	*€ 43[2]*

[1] $^{21}/_{121}$ × €50

[2] $^{21}/_{121}$ × €250

Factuurstelsel

Als een handelaar het factuurstelsel toepast, moet hij de winstmarge in aanmerking nemen in het aangiftetijdvak waarin de factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt. Als gebruikte goederen e.d. aan een ander dan een ondernemer of rechtspersoon-niet-ondernemer worden geleverd, moet de winstmarge in aanmerking worden genomen in het aangiftetijdvak waarin de gebruikte goederen e.d. worden geleverd.

Vooruitbetalingen

Als er sprake is van vooruitbetaling(en), wordt de winstmarge in aanmerking genomen in het aangiftetijdvak waarin de vergoeding wordt ontvangen, naargelang de ontvangen vooruitbetalingen samen de inkoopprijs overtreffen.

26.1.5.7 Winstmarge: kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek

Kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek die aan een handelaar zijn geleverd met berekening van omzetbelasting of door hem met heffing van omzetbelasting zijn ingevoerd vanuit een niet-EU-lidstaat, kunnen onder bepaalde voorwaarden door de handelaar met toepassing van de margeregeling worden (door)geleverd. Zie 26.1.9. Daarbij moet de handelaar de bij de levering of invoer betaalde btw tot de inkoopprijs rekenen. Voor de toepassing van de globalisatieregeling (zie 26.2) is goedgekeurd dat voor ingevoerde kunstvoorwerpen e.d. de handelaar in plaats van de door hem aan de buitenlandse leverancier te betalen vergoeding als inkoopprijs in aanmerking mag nemen de douanewaarde (verhoogd met de bij invoer betaalde omzetbelasting; Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271 onder 5.8). Zie 15.19 voor de douanewaarde.

26.1.6 Margeregeling: administratieve verplichtingen

Art. 28i Wet OB; art. 31, leden 1, onderdeel a., en 5, Uitv.besch. OB

Net zoals voor andere ondernemers gelden voor een handelaar die de margeregeling toepast de algemene administratieve verplichtingen en de specifieke eisen voor een btw-administratie. Zie hfst. 29. Als op in- en verkopen van goederen de margeregeling van toepassing is, geldt voor het voeren van een administratie een extra eis. De handelaar is namelijk verplicht de administratie zodanig te voeren dat het verband tussen de inkoop en verkoop van deze goederen kan worden vastgesteld. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat die administratie zodanig moet zijn ingericht dat de winstmarge of per margegoed (individuele regeling) of per belastingtijdvak (globalisatie) kan worden vastgesteld (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 6.2)

26.1.6.1 Margeregeling, adm. verpl.: geen omzetbelasting op factuur van handelaar

Artt. 28h en 35a, lid 1, onderdeel p., Wet OB

Een handelaar die aan een andere ondernemer goederen levert of diensten verricht moet aan die afnemer een factuur uitreiken. Op de factuur moet als regel de omzetbelasting apart worden vermeld. Bij toepassing van de margeregeling is het echter *niet* toegestaan op de factuur apart melding te maken van een bedrag aan omzetbelasting. Wel moet worden vermeld 'bijzondere regeling – gebruikte goederen' of 'bijzondere regeling – kunstvoorwerpen' of 'bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten' naargelang de bijzondere regeling die van toepassing is. De afnemer mag het in de winstmarge begrepen bedrag aan omzetbelasting niet in aftrek brengen.

Als de afnemer er problemen mee heeft dat hij geen btw kan aftrekken, kan hij de handelaar vragen toepassing van de margeregeling achterwege te laten. Zie 26.1.8.

***LET OP** Als een handelaar op een factuur of een dergelijk bescheid afzonderlijk melding maakt van btw, neemt de staatssecretaris het standpunt in dat de handelaar ervoor heeft gekozen om met betrekking tot die levering(en) geen gebruik te maken van de margeregeling (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 6.4). De handelaar is dan over de hele vergoeding btw verschuldigd. Dit geldt ook als de afnemer de op de factuur vermelde btw niet kan aftrekken of als de handelaar op de factuur uitdrukkelijk het nultarief vermeldt. Het Hof van Justitie EU oordeelde op vragen van de Litouwse rechter dat de margeregeling ook kan worden toegepast indien de factuur zowel melding maakt van de margeregeling als van een btw-vrijstelling ('Litdana', C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389). Het standpunt van de staatssecretaris over het niet kunnen toepassen van de margeregeling bij het afzonderlijk vermelden van (enige) btw op een factuur, waaronder het nultarief, is naar onze mening met dit arrest achterhaald. Wij verwachten dan ook dat het beleid op dit onderdeel zal worden aangepast. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niets bekend over een mogelijke beleidswijziging.*

26.1.6.2 Margeregeling, adm. verpl.: inkoopverklaring

Art. 28i Wet OB; artt. 4e en 31, lid 1, onderdeel a., Uitv.besch. OB

Een handelaar moet beschikken over bescheiden om de aankoop en de aankoopprijs van een goed dat met toepassing van de margeregeling zal worden verkocht te kunnen onderbouwen. Zo'n bescheid kan zijn de factuur die de leverancier aan de handelaar uitreikt. Als een handelaar zo'n goed echter aankoopt van een particulier of van een ondernemer die vrijgesteld is van de factureringsplicht, beschikt de handelaar niet over zo'n (inkoop)bescheid. In die laatstgenoemde situaties moet de handelaar aan zijn leverancier een zgn. inkoopverklaring uitreiken. De inkoopverklaring moet de volgende gegevens bevatten:

a de datum van levering;
b de naam en het adres van de handelaar;
c. de naam en het adres van de leverancier;
d. een duidelijke omschrijving van het goed (bij motorrijtuigen tevens het kentekennummer);
e. de hoeveelheid geleverde goederen;
f. het bedrag dat de handelaar aan de leverancier is verschuldigd;
g een verklaring van de leverancier dat deze ter zake van de eerdere levering aan hem *in het geheel geen omzetbelasting in aftrek*

***LET OP**De onder g. bedoelde verklaring wordt als de leverancier ervoor heeft gekozen om de kleineondernemersregeling toe te passen (zie 24.1) en hij het goed heeft verkregen vóórdat hij van die regeling gebruikmaakte of dat hij van administratieve verplichtingen was ontheven, vervangen door de verklaring dat hij de btw-vrijstelling voor kleine ondernemers toepast (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 6.3).*

De handelaar is verplicht in zijn administratie regelmatig aantekening te houden van de door hem uitgereikte inkoopverklaringen. Hij moet een afschrift van de uitgereikte inkoopverklaringen bewaren.

Inkoopverklaring niet vereist

De verplichting tot uitreiking van een inkoopverklaring geldt niet als:

- de handelaar wegens de aankoop minder dan € 500 aan de leverancier is verschuldigd. Bij aankopen van twee c tegelijk wordt de € 500-grens toegepast op het totale bedrag dat de handelaar aan de leverancier moet betalen. Dit geldt ook als er een prijs per goed is vastgesteld en één of meer goederen daarbij een individuele aankoopprijs hebben die lager is dan € 500;
- de leverancier een factuur niet uitreiken. Zie 28.1.6
- de handelaar bij de inkoop van een gebruikt goed enz. van een leverancier gelijktijdig aan die leverancier een an de handelaar hiervoor een factuur uitreikt. Die factuur moet voldoen aan de gewone eisen (zie 28.2.1) en moet tevens de onder a t/m g. hiervóór genoemde gegevens bevatten (incl. de ondertekening door de leverancier van het gebruikte goed enz.). Wegens de inkoop van het gebruikte goed mag geen omzetbelasting worden vermeld en afgetrokken. Zie ook 26.1.6.1;
- de handelaar met toepassing van de margeregeling kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek levert die hij met be zetbelasting heeft aangekocht of ingevoerd. Zie 26.1.9

***LET OP**Het bezit van een inkoopverklaring is geen absolute voorwaarde voor toepassing van de margeregeling. Deze verklaring dient er uitsluitend toe de bewijslast voor de handelaar te verlichten. Als de handelaar echter niet beschikt over een inkoopverklaring terwijl de leverancier aan de handelaar wel zo'n verklaring had moeten verstrekken, is dat wel een aanwijzing dat de gekochte goederen niet voor toepassing van de margeregeling in aanmerking komen. De handelaar kan de margeregeling dan alleen nog toepassen als hij aan de hand van zijn boeken en andere bescheiden kan aantonen dat toch wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de margeregeling (HR, nr. 41.358, ECLI:NL:HR:2008:BC5340 en Hof Den Bosch, nr. 04/01224, ECLI:NL:GHSHE:2007:BB7891). Tevens zal daaruit moeten blijken voor welke prijs de handelaar de goederen heeft gekocht.*

26.1.6.3 Margeregeling, adm. verpl.: inruiltransactie

Art. 33, leden 1, onderdeel c., en 3, Uitv.besch. OB

Bij inruiltransacties tussen ondernemers kan worden volstaan met het uitreiken van een factuur door slechts een van de betrokken ondernemers. Zie ook 28.2.3.3. Deze ontheffing van de factureringsverplichting geldt ook als een of beide ondernemers die bij de inruiltransacties zijn betrokken, op hun levering de margeregeling toepassen.

***VOORBEELD** Handelaar A verkoopt een gebruikte laptop voor € 500 aan handelaar B tegen inruil van een gebruikte iPhone voor € 200. Beide leveringen vallen onder de margeregeling. Handelaar A maakt een factuur op. Daarop vermeldt hij o.m.:*

€	*geleverde laptop (margeregeling)*	*500*
€	*ingenomen iPhone (margeregeling)*	*200*
		——
€	*te betalen*	*300*

Handelaar A is omzetbelasting verschuldigd over zijn winstmarge, waarbij als verkoopprijs geldt € 500. Handelaar B is eveneens omzetbelasting verschuldigd over zijn winstmarge. Voor hem geldt als verkoopprijs € 200. Geen van beide handelaren kan wegens de aankoop omzetbelasting in aftrek brengen.

26.1.6.4 Margeregeling, adm. verpl.: veiling

Als bij een veiling goederen worden aangeboden tegen prijzen die ingevolge de veilingvoorwaarden 'inclusief btw' of 'inclusief omzetbelasting' zijn, mag met vermelding van deze uitdrukkingen worden gefactureerd, zonder dat de toepassing van de margeregeling in gevaar komt. De koper op de veiling kan geen voorbelasting aftrekken omdat de factuur niet aan de eisen voor aftrek voldoet. Zie 18.2.8.1. De veilinghouder mag op de factuur echter geen bedrag aan omzetbelasting en ook geen percentage (bijv. incl. 21% btw) vermelden. Als hij dat wel doet, geldt de margeregeling niet.

26.1.7 Margeregeling: oninbare vorderingen e.d.

Als een ondernemer het aan zijn afnemer gefactureerde bedrag niet of niet geheel ontvangt, maar de verschuldigde btw wel al heeft aangegeven en betaald, heeft hij recht op teruggaaf. Zie 19.1.1. Hetzelfde geldt als een leverancier een vermindering van de vergoeding verleent of als hij goederen in ongebruikte staat terugneemt. Zie 19.1.2. Als het daarbij gaat om leveringen waarop de margeregeling is toegepast, kan van een teruggaaf btw alleen sprake zijn als de handelaar op het moment van verkoop een positieve winstmarge realiseerde. Voor het berekenen van het teruggaafbedrag wordt de oorspronkelijk berekende winstmarge verminderd met het bedrag dat de handelaar uiteindelijk niet blijkt te ontvangen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.12). In het Voorbeeld hierna wordt de berekening van de teruggaaf toegelicht. Zie 26.2.8 voor de gevolgen als de handelaar de globalisatieregeling toepast.

***VOORBEELD** Een handelaar heeft met toepassing van de margeregeling een gebruikte piano geleverd. Daarvoor heeft hij zijn afnemer € 4800 in rekening gebracht. De inkoopprijs van deze piano was € 3400. De handelaar heeft in zijn aangifte als verschuldigde btw opgenomen: $^{21}/_{121}$ × (€ 4800 — € 3400) = € 243.*

Van het in rekening gebrachte bedrag van € 4800 betaalt de afnemer slechts € 4000. Het restant van € 800 blijft oninbaar. De winstmarge bedraagt nu: € 4000 — € 3400 = € 600. Daarin is aan omzetbelasting begrepen: $^{21}/_{121}$ × € 600 = € 104.

De handelaar heeft nu recht op teruggaaf van het verschil tussen € 243 en € 104, is € 139.

Als de handelaar € 3400 of minder ontvangt, kan hij het als verschuldigde btw in zijn aangifte opgenomen bedrag van € 243 volledig terugvragen.

26.1.8 Margeregeling: afzien van toepassing

Art. 28f Wet OB

Bij toepassing van de margeregeling mag de over de marge verschuldigde omzetbelasting niet apart op de factuur worden vermeld. Zie 26.1.6.1. De koper-ondernemer kan dus geen omzetbelasting aftrekken. Een handelaar kan echter per levering afzien van toepassing van de margeregeling. In dat geval is hij over de *volledige* vergoeding omzetbelasting verschuldigd. Zie ook HR, nr. 11/00452, ECLI:NL:HR:2012:BW3311. Het niet toepassen van de margeregeling is alleen voordelig als de koper de omzetbelasting in aftrek kan brengen. De handelaar zelf kan overigens de btw begrepen in de door hem betaalde inkoopprijs dan niet aftrekken.

***VOORBEELD** Een autohandelaar heeft een gebruikte bestelauto gekocht van een ziekenhuis voor een bedrag van € 10 000. Hierover is aan de handelaar geen omzetbelasting in rekening gebracht. Zie 12.16. Deze bestelauto verkoopt hij aan een koeriersbedrijf voor € 15 000. De winstmarge (incl. omzetbelasting) van de handelaar is dus € 5000.*

Bij toepassing van de margeregeling is hij aan omzetbelasting verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × € 5000 = € 868. Na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting resteert dus een winstmarge van € 4132 (€ 5000 — € 868). De verschuldigde omzetbelasting kan het koeriersbedrijf niet in aftrek brengen. De handelaar mag immers op de factuur geen melding maken van de door hem verschuldigde omzetbelasting. De kostprijs van deze bestelauto is voor het koeriersbedrijf daarom € 15 000.

Als de handelaar afziet van toepassing van de margeregeling, wil hij uiteraard dezelfde winstmarge behalen (€ 4132). De handelaar berekent de verkoopprijs dan als volgt:

inkoopprijs		*10 000*
te realiseren winst		*4 132*
	+	——
vergoeding		*14 132*
omzetbelasting (21%)		*2 968*
	+	——
totale verkoopprijs		*17 100*

Het koeriersbedrijf kan deze omzetbelasting in aftrek brengen.

Het resultaat van het niet toepassen van de margeregeling is dat de handelaar bij het behalen van hetzelfde resultaat – een winstmarge van € 4132 – voor de koper een lagere netto-inkoopprijs realiseert, namelijk € 14 132 in plaats van € 15 000.

Als een handelaar ervoor kiest om op een levering de margeregeling niet toe te passen, hoeft hij dat niet expliciet te melden aan de Belastingdienst. In zijn Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.8 heeft de staatssecretaris aangegeven dat volstaat dat op de uit te reiken factuur de verschuldigde btw of de toepassing van het nultarief afzonderlijk wordt vermeld. Als geen factuur wordt en ook niet hoeft te worden uitgereikt, moet de keuze voor toepassing van de normale omzetbelastingregels blijken uit de wijze waarop de handelaar de levering in zijn administratie heeft verwerkt.

***LET OP** De mogelijkheid om per levering af te zien van toepassing van de margeregeling geldt ook voor de levering van kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek waarvoor de handelaar een beschikking van de inspecteur heeft om de margeregeling te mogen toepassen. Zie 26.1.9. In de in die paragraaf beschreven situatie was aan de handelaar wel btw gefactureerd of was de handelaar btw wegens invoer verschuldigd. Deze aanschaf-btw komt wel (alsnog) voor aftrek in aanmerking als de handelaar ervoor kiest de margeregeling niet toe te passen. Zie 26.2.5.*

Als een handelaar bij verkoop van een goed afziet van toepassing van de margeregeling, terwijl hij dat goed zelf ook heeft gekocht bij een handelaar, geldt een speciale regeling. Goedgekeurd is dat in die situatie ook de eerste levering alsnog onder de gewone btw-regels wordt gebracht (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.8). Aan die goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden:

heffingstermijn (art. 20, lid 3, AWR) is nog niet verstreken; én

- vaststaat dat de handelaar/afnemer ter zake van de levering volledig recht op aftrek zou hebben gehad; én
- ook overigens staat vast dat er geen enkel risico bestaat op verlies van belastinginkomsten; én
- de handelaar/verkoper reikt een herstelfactuur uit waarbij hij onder creditering van de eerdere factuur alsnog de t brengt.

26.1.9 Margeregeling: kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten

Art. 28c Wet OB

De margeregeling geldt ook voor kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten. Zie 36.4.5 voor een omschrijving van deze begrippen. Hierbij gaat het ten eerste, net zoals bij 'gebruikte goederen', om kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten die de handelaar heeft aangekocht zonder dat zijn leverancier btw in rekening heeft gebracht. Zie 26.1.3.

Daarnaast is bij levering van kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten waarop bij aanschaf btw drukt (zie 10.2.9) soms de margeregeling *wel* van toepassing. Dat doet zich voor in de volgende situaties:

a. kunstvoorwerpen, verzamelvoorwerpen en antiquiteiten die de handelaar in Nederland heeft ingevoerd of laten invoeren (van buiten EU);
b. kunstvoorwerpen die de handelaar in Nederland belast met 9% heeft gekocht van de maker (kunstenaar) of diens rechtsopvolger onder algemene titel (bijv. de erfgenaam van de kunstenaar). Dat geldt ook als de handelaar het kunstvoorwerp in een andere EU-lidstaat heeft aangekocht, waarbij de handelaar btw (9%) in Nederland is verschuldigd wegens een (fictieve) intracommunautaire verwerving (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 5.3.1);
c. kunstvoorwerpen die de handelaar in Nederland heeft gekocht van een aftrekgerechtigde ondernemer, waarbij de laatstgenoemde ondernemer geen handelaar in kunstvoorwerpen is. Dit is mogelijk als die ondernemer bij de eerdere aankoop van het kunstvoorwerp (van de maker of diens rechtsopvolger) de door hem (tegen het 9%-tarief) betaalde btw volledig in aftrek heeft gebracht.

***LET OP** De situaties a., b. en c. zijn alleen van toepassing als de handelaar beschikt over een daartoe op zijn verzoek door de inspecteur afgegeven, voor bezwaar vatbare, beschikking. Zonder zo'n beschikking valt de levering van deze kunstvoorwerpen niet onder de margeregeling.*

Het is niet vereist dat de leverancier in de onder b. en c. bedoelde situaties een factuur aan de handelaar heeft uitgereikt met afzonderlijke vermelding van btw (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 5.3). De handelaar die de onder a. t/m c. hiervóór genoemde kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten levert met toepassing van de margeregeling, mag niet aftrekken de btw die bij de aankoop aan hem in rekening is gebracht of bij de intracommunautaire verwerving of de invoer van hem is geheven. De handelaar met een beschikking van de inspecteur om de margeregeling toe te passen op de hierbedoelde kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten kan per individuele levering toch de normale omzetbelastingregels toepassen. Zie 26.1.8. In dat geval bestaat (alsnog) recht op aftrek van de aanschaf-btw. Zie 26.2.5.

***VOORBEELD** Een handelaar koopt van een in Nederland gevestigd transportbedrijf een schilderij voor € 100 000. Ter zake van die levering heeft het transportbedrijf op factuur 9% btw in rekening gebracht (€ 9000). De handelaar verkoopt het schilderij later aan een particulier in Nederland voor € 128 000. De handelaar kan de margeregeling toepassen als hij van de inspecteur een beschikking heeft ontvangen. Er zijn nu twee mogelijkheden.*

1. De handelaar past de margeregeling wel toe.
Zijn winstmarge (incl. btw) bedraagt (€ 128 000 — € 109 000 =) € 19 000. De verschuldigde btw bedraagt: $^{21}/_{121}$ × € 19 000 = € 3298. De aan hem gefactureerde btw (€ 9000) is niet aftrekbaar. Voor de handelaar resteert dus: € 19 000 — € 3298 = € 15 702.

2. De handelaar past de margeregeling niet toe.
De handelaar is aan btw verschuldigd $^{21}/_{121}$ × € 128 000 = € 22 214. Na aftrek van de voorbelasting ad € 9000 is de handelaar dan € 13 214 aan de Belastingdienst verschuldigd. Voor de handelaar resteert dan een winst van slechts (€ 128 000 — € 109 000 — € 13 214) = € 5786.

26.1.9.1 Margeregeling, kunst enz.: vergunning

Art. 28c, lid 2, Wet OB

Het verzoek om de margeregeling te mogen toepassen voor de levering van kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten moet de handelaar schriftelijk doen bij de inspecteur. Het verzoek moet de levering van alle hiervóór bedoelde goederen betreffen. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De vergunning gaat in op de datum van dagtekening van de beschikking. De handelaar kan in het verzoek een andere ingangsdatum vragen, mits deze niet is gelegen vóór de dag waarop het verzoek is ingediend. De vergunning geldt gedurende ten minste twee kalenderjaren. Daarna kan de handelaar de vergunning opzeggen. Wij adviseren om dat schriftelijk te doen. De vergunning eindigt dan op de aangegeven datum of, als geen datum werd opgegeven, vanaf het eerstvolgende kalenderjaar, als er ten minste twee kalenderjaren zijn verstreken. Na opzegging moeten er ten minste twee kalenderjaren zijn verstreken voordat weer een vergunning kan ingaan.

***LET OP** Opzegging van de vergunning biedt naar onze mening weinig voordelen, omdat de handelaar per levering kan afzien van toepassing van de margeregeling.*

26.1.9.2 Margeregeling, kunst etc.: herziening aftrek voorbelasting bij regimewijziging

Art. 28i Wet OB; art. 4b Uitv.besch. OB

Als een handelaar besluit van de margeregeling gebruik te gaan maken of daarmee te stoppen, heeft dat gevolgen voor de aftrek van voorbelasting.

a. *Overgang van normale regeling naar margeregeling* [illegible] een verzoek doet om de margeregeling toe te passen op de in 26.1.9, onder a. t/m c. genoemde goederen – kunstvoorwerpen gekocht van de kunstenaar (in Nederland of een andere EU-lidstaat) en ingevoerde kunst- en verzamelvoorwerpen en antiquiteiten – moet hij de eerder ter zake in aftrek gebrachte omzetbelasting corrigeren. Deze correctie betreft alleen de kunstvoorwerpen enz. die de handelaar op het tijdstip van de regimewijziging nog niet heeft (door)geleverd. Deze omzetbelasting is de handelaar verschuldigd in het eerste aangiftetijdvak waarin hij de margeregeling toepast.

b. *Overgang van margeregeling naar n*[illegible] de margeregeling naar de normale regeling kan de handelaar de tijdens de 'margeperiode' niet in aftrek gebrachte omzetbelasting en de gecorrigeerde omzetbelasting (zie onder a. hiervóór) alsnog of opnieuw in aftrek brengen in het eerste aangiftetijdvak waarin hij de margeregeling niet meer toepast. Ook deze correctie betreft alleen de kunstvoorwerpen enz. die de handelaar op het tijdstip van de regimewijziging nog niet heeft (door)geleverd.

26.1.10 Margeregeling: ten onrechte toegepast

Als een handelaar de margeregeling ten onrechte heeft toegepast omdat de levering aan de handelaar niet voldoet aan de geldende voorwaarden (zie 26.1.3, onder a. t/m f.), moet hij de te weinig betaalde omzetbelasting in beginsel alsnog betalen. De handelaar heeft dan immers de btw berekend over de winstmarge, terwijl de btw had moeten worden berekend over de verkoopprijs. Het ten onrechte toepassen van de margeregeling kan zijn veroorzaakt doordat de handelaar geen factuur of een factuur zonder afzonderlijke vermelding van btw heeft ontvangen van zijn leverancier. Voor die situatie is goedgekeurd dat de handelaar de margeregeling toch toepast (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.5.6). Hiervoor geldt wel de voorwaarde dat de handelaar niet wist en redelijkerwijs ook niet kon vermoeden dat de leverancier van de betreffende goederen ten onrechte geen factuur heeft uitgereikt of ten onrechte de btw niet afzonderlijk op de uitgereikte factuur heeft vermeld. Bij twijfel daarover moet de handelaar daar wel onderzoek naar doen. Aan die onderzoeksplicht is voldaan als:

– de handelaar redelijkerwijs op dit punt niet hoefde te twijfelen aan de juistheid van de factuur of het niet uitreiken e rancier; of

– de handelaar is afgegaan op mededelingen van de leverancier op dit punt en de handelaar had geen aanleiding o lingen te twijfelen.

Als de leverancier heeft voldaan aan de genoemde voorwaarden, hoeft de handelaar het toepassen van de margeregeling niet te corrigeren als zijn leverancier alsnog een factuur met afzonderlijke vermelding van btw uitreikt en de handelaar die btw voldoet aan de leverancier. Goedgekeurd is dat de handelaar die btw aftrekt van de winstmarge. Die btw is dan niet aftrekbaar als voorbelasting.

26.1.10.1 Margeregeling: onjuiste inkoopfactuur of -verklaring

Het kan voorkomen dat een leverancier ten onrechte geen btw aan de handelaar in rekening brengt. In dat geval valt de verkoop van het goed door de handelaar aan een klant in principe niet onder de margeregeling. Goedgekeurd is echter dat de handelaar de margeregeling toch mag toepassen als hij niet wist en redelijkerwijs niet kon vermoeden dat er wel btw aan hem in rekening had moeten worden gebracht (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.5.6). Als de leverancier de fout herstelt en alsnog btw factureert, die de handelaar ook betaalt, mag de handelaar toch de margeregeling toepassen. In een geval waarbij een handelaar caravans kocht van een ondernemer die valselijk had verklaard dat de margeregeling van toepassing was, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de handelaar de margeregeling niet kan toepassen. Het feit dat de handelaar niet wist dat de verklaring onjuist was, hielp de handelaar niet. Een handelaar mag volgens het arrest de margeregeling in zo'n situatie alleen toepassen als hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te voorkomen dat hij door de handeling die hij verricht betrokken raakt bij onregelmatigheden of belastingfraude (HR, nr. 14/05127, ECLI:NL:HR:2015:3075).

26.2 Globalisatie

26.2.1 Globalisatieregeling: de werking

Art. 28d Wet OB

Bij toepassing van de margeregeling is het uitgangspunt dat de winstmarge *per geleverd (marge)goed* wordt vastgesteld. Zie 26.1.5. Om praktische problemen – gedeeltelijk – op te lossen, mogen handelaren voor bepaalde aangewezen goederen de marge van geleverde goederen *per tijdvak van aangifte* vaststellen. Dit wordt 'globalisatie' genoemd.

Bij globalisatie is de winstmarge het verschil tussen het totaal van de verkoopprijzen van de verkochte margegoederen en van de inkoopprijzen van ingekochte margegoederen in een aangiftetijdvak. Het kan zijn dat in een aangiftetijdvak dit verschil negatief is. In een dergelijke situatie wordt aan de handelaar *geen teruggaaf* van omzetbelasting verleend. Wel kan een negatief saldo van een aangiftetijdvak [illegible] n positief saldo in een *volgend* aangiftetijdvak in hetzelfde kalenderjaar. Zie 26.2.3.

Na afloop van het jaar worden de winstmarges van alle aangiftetijdvakken gesaldeerd en wordt aldus de jaarwinstmarge berekend. Dit is de zgn. jaarglobalisatie. Is over de jaarwinstmarge minder omzetbelasting verschuldigd dan is afgedragen over de diverse aangiftetijdvakken, dan wordt het verschil op verzoek teruggegeven. Zie 26.2.4.1.
Als de jaarwinstmarge op een negatief bedrag uitkomt, moet de handelaar hiervoor een beschikking van de inspecteur vragen om dit negatieve jaarsaldo later te kunnen verrekenen met een positieve jaarwinstmarge van een volgend jaar. Zie 26.2.4 en 26.2.4.2.

LET OP De globalisatieregeling geldt niet voor veilinghouders. Zie 26.1.2.2.

26.2.1.1 Globalisatie: berekening winstmarge per tijdvak

Bij globalisatie worden de *inkopen* in aanmerking genomen in het aangiftetijdvak waarin de goederen aan de handelaar worden geleverd of in het aangiftetijdvak waarin aan de handelaar een factuur is uitgereikt. Als er een vooruitbetaling van het aankoopbedrag plaatsvindt, moeten die inkopen in aanmerking worden genomen in het aangiftetijdvak waarin die vooruitbetaling wordt gedaan. Handelaren die het kasstelsel toepassen (zie 28.3.6) kunnen de aankoop van gebruikte goederen e.d. steeds als inkopen in aanmerking nemen in het aangiftetijdvak waarin zij de aankoopprijs betalen. Bij een en ander is het niet van belang dat die goederen nog niet zijn verkocht in het aangiftetijdvak waarin ze als inkopen in aanmerking worden genomen.
De *verkopen* worden in aanmerking genomen in het aangiftetijdvak waarin de gebruikte goederen worden geleverd, ook al zijn de goederen in een eerder tijdvak gekocht. Veranderingen in de omvang van de voorraad hebben geen invloed op de verschuldigde omzetbelasting. Zie 26.1.6 voor de administratieve verplichtingen.

VOORBEELD Bij toepassing van de margeregeling per goed wordt de verschuldigde omzetbelasting als volgt berekend:

	inkoopprijs	*verkoopprijs*	*winstmarge*	*btw*
piano	*6000*	*6500*		*€ 87*[1]
saxofoon	*1500*	*900*	*./.*	*0*
totaal	*7500*	*7400*	*./.*	*87*

[1] [illegible] × €500

Bij toepassing van globalisatie worden alle inkopen en alle verkopen in één tijdvak bij elkaar geteld. Stel dat de piano en de saxofoon in hetzelfde aangiftetijdvak zijn gekocht en verkocht. De berekening ziet er dan als volgt uit:

	inkoopprijs	*verkoopprijs*	*winstmarge*	*btw*
muziekinstrumenten	*7500*	*7400*	*./.*	*€ 0*

Stel dat deze handelaar in hetzelfde aangiftetijdvak voor € 1500 ook nog twee trompetten heeft gekocht van een muziekvereniging en dat hij verder een aantal trommels heeft verkocht voor € 2000. Bij toepassing van globalisatie wordt de verschuldigde omzetbelasting dan als volgt berekend:

	inkoopprijs	*verkoopprijs*	*winstmarge*	*btw*
muziekinstrumenten	*9000*	*9400*		*€ 69*[1]

[1] [illegible] × €400

26.2.1.2 Globalisatie: goederen met verschillende tarieven

Als de handelaar zowel 9%-goederen als 21%-goederen verkoopt, wordt per goederensoort afzonderlijk de globalisatie toegepast en de winstmarge berekend. Zie ook Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.2. Een negatieve winstmarge bij de ene goederensoort mag de handelaar niet verrekenen met een positieve winstmarge bij de andere goederensoort.

VOORBEELD Een handelaar heeft in het tweede kwartaal voor € 5300 gebruikte boeken ingekocht en voor € 16 800 gebruikte meubelen. In datzelfde tijdvak heeft hij voor € 6700 gebruikte boeken verkocht en voor € 13 200 gebruikte meubelen. Met deze in- en verkopen heeft de handelaar in het tweede kwartaal een winstmarge (incl. omzetbelasting) gerealiseerd op:

- *boeken: € 6700 — € 5300 = € 1400;*
- *meubelen: € 13 200 — € 16 800 =*

Voor de verkoop van de boeken is de handelaar aan omzetbelasting verschuldigd: $^{9}/_{109}$ × € 1400 = € 115. Voor de levering van de meubelen is hij over het tweede kwartaal geen omzetbelasting verschuldigd, omdat er sprake is van een negatieve winstmarge. Deze negatieve winstmarge over het tweede kwartaal op de 21%-goederen kan hij verrekenen met een eventuele positieve winstmarge op de 21%-goederen over het derde kwartaal (de zgn. carry-forward). Zie 26.2.3.

***LET OP** Bij levering van goederen naar niet-EU-lidstaten geldt het 0%-tarief, ook als de handelaar hierop de margeregeling toepast. Daarbij moet hij echter wel een correctie aanbrengen op de inkopen. Zie 26.2.6.*

26.2.2 Globalisatie: aangewezen goederen

Art. 4c, lid 1, onderdeel a., Uitv.besch. OB

Globalisatie mag worden toegepast op de levering door handelaren, met uitzondering van veilinghouders, van de volgende goederen (incl. gebruikte onderdelen, toebehoren en benodigdheden):

a. vervoermiddelen (incl. caravans, fietsen en bromfietsen);
b. kleding;
c. meubelen;
d. boeken en tijdschriften;
e. foto-, film- en videoapparatuur;
f. beeld- en geluidsdragers, zoals grammofoonplaten, video- en muziekcassettes, dvd's en cd's;
g. muziekinstrumenten;
h. huishoudelijke, elektrische en elektronische apparaten (waaronder ook gazonmaaiers, hogedrukspuiten e.d.);
i. huisdieren;
j. kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek. Handelaren in kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek mogen de globalisatieregeling ook toepassen op curiosa.

De globalisatie geldt voor alle hiervóór genoemde goederen die de handelaar met toepassing van de margeregeling verkoopt. Hij kan dus niet voor een bepaald goed de individuele winstmarge bepalen en daarover omzetbelasting betalen. Wel kan de handelaar voor een bepaald goed afzien van toepassing van de margeregeling. Zie 26.1.8. Verder kan de handelaar, als hij dat wenst, afzien van toepassing van globalisatie (zie 26.2.2.2), maar dat geldt dan voor alle goederen.

Een fiscale eenheid wordt als één ondernemer aangemerkt. Zie 5.3. Dit betekent dat het niet mogelijk is dat bepaalde onderdelen van een fiscale eenheid per individueel goed de winstmarge bepalen en dat de andere onderdelen globalisatie toepassen. Alle onderdelen van een fiscale eenheid moeten de individuele methode of globalisatie toepassen.

26.2.2.1 Globalisatie: op verzoek ook voor niet-aangewezen goederen

Art. 28d Wet OB, art. 4c, leden 1, onderdeel b., en 4, Uitv.besch. OB

Voor andere dan de in 26.2.2 onder a. t/m j. genoemde goederen kan een handelaar bij de Belastingdienst een schriftelijk verzoek indienen om de globalisatieregeling toe te passen. Zo'n verzoek kan worden ingediend voor goederen waarvoor het onmogelijk of ongebruikelijk is ze van inkoop tot verkoop administratief te volgen. Dat geldt ook voor partijgoederen waarvan de aankoopprijs gewoonlijk niet kan worden gesplitst in inkoopprijzen voor elk goed afzonderlijk. Het verzoek moet betrekking hebben op alle leveringen van goederen van een bepaalde soort. Het is niet mogelijk goederen van dezelfde soort gedeeltelijk te leveren met toepassing van globalisatie en voor het overige deel de winstmarge per individueel goed te bepalen. Op een verzoek om globalisatie beslist de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Bij inwilliging van het verzoek geldt de globalisatie voor de aangewezen goederen vanaf het kalenderjaar volgend op dat waarin het verzoek is gedaan en wel voor een periode van ten minste vijf kalenderjaren. Daarna kan de handelaar weer afzien van globalisatie. Globalisatie is dan gedurende een periode van ten minste vijf kalenderjaren niet mogelijk. Daarna kan de handelaar, desgewenst, opnieuw in aanmerking komen voor globalisatie. Bij bedrijfsoverdracht (zie 26.2.9) en voor een fiscale eenheid (zie 26.2.10) gelden speciale regels.

***VOORBEELD** Een handelaar dient in 2015 een verzoek in om met betrekking tot bepaalde goederen globalisatie te mogen toepassen. Bij inwilliging van dat verzoek geldt de globalisatie vanaf 1 januari 2016. Beëindiging van de globalisatie voor deze goederen is eerst mogelijk vanaf 1 januari 2021. Hij moet dan de globalisatie wederopzeggen vóór 1 januari 2021. Een hernieuwd verzoek om globalisatie kan dan weer voor het eerst worden ingewilligd per 1 januari 2026.*

Bij overgang van de individuele regeling naar globalisatie wordt geen rekening gehouden met de voorraad op de datum van stelselwijziging. Dit betekent dat de inkoopprijzen van goederen die zijn aangekocht in de periode waarin de individuele regeling werd toegepast, maar die nog in voorraad zijn op het tijdstip waarop wordt overgegaan naar globalisatie, in geen van beide systemen als inkopen in aanmerking worden genomen.

***LET OP** De inspecteur is in beginsel verplicht om binnen acht weken na ontvangst van het verzoek een beslissing te nemen. Als de inspecteur binnen die termijn geen beslissing neemt, moet hij de ondernemer laten weten wanneer hij wel een beslissing zal nemen. Het verzoek wordt geacht (van rechtswege) te zijn ingewilligd als de inspecteur niet binnen die termijn een beslissing heeft genomen en ook niet heeft laten weten wanneer hij wel een beslissing neemt. Vanaf de derde dag na het verstrijken van de beslistermijn mag de ondernemer ervan uitgaan dat hij toestemming heeft om de globalisatieregeling op de levering van deze goederen toe te passen.*

26.2.2.2 Globalisatie: afzien van

Art. 4c, lid 3, Uitv.besch. OB

Als een handelaar goederen verkoopt die bij 26.2.2, onder a. t/m j. zijn aangewezen voor globalisatie, kan hij, als hij dat wenst, afzien van globalisatie. Het is niet mogelijk voor bepaalde aangewezen goederen (bijv. boeken) af te zien van globalisatie en voor andere aangewezen goederen (bijv. cd's e.d.) globalisatie toe te passen. Als de handelaar afziet van globalisatie, kan hij de margeregeling toepassen waarbij hij dan per individueel goed de winstmarge moet bepalen. Bij overgang van globalisatie naar bepaling van de winstmarge per individueel goed wordt geen rekening gehouden met de voorraad op de datum van de stelselwijziging. Dit betekent dat goederen die tijdens de globalisatie zijn ingekocht en nog in voorraad zijn op het tijdstip waarop wordt overgegaan naar de individuele vaststelling van de winstmarge, als inkopen zijn aangemerkt bij de globalisatie. Bij de (latere) vaststelling van de winstmarge per individueel goed wordt de inkoopprijs van die goederen opnieuw als inkoop in aanmerking genomen. De inkoopprijs van die goederen wordt dus twee keer in aanmerking genomen. In de omgekeerde situatie, overgang van de individuele vaststelling van de winstmarge naar de globalisatieregeling, wordt de inkoopprijs van de goederen die op het tijdstip van de regimewijziging nog onverkocht aanwezig zijn in het geheel niet in aanmerking genomen. Vóór de regimewijziging wordt de winstmarge per individueel verkocht goed vastgesteld. Daarbij wordt de inkoopprijs van niet-verkochte goederen buiten beschouwing gelaten en bij de latere toepassing van de globalisatieregeling mogen alleen de inkopen worden meegenomen die zijn verricht in het tijdvak waarin de globalisatieregeling is toegepast.

***LET OP* Als de handelaar de globalisatieregeling niet meer toepast, kan hij een eerder negatief jaarsaldo niet meer verrekenen met latere positieve winstmarges. Zie 26.2.4.2.**

Als de handelaar de globalisatieregeling niet meer wil toepassen op de aangewezen goederen, is het voldoende dat hij de Belastingdienst daarvan schriftelijk in kennis stelt. Hij kan de Belastingdienst een schriftelijke bevestiging van de ontvangst van de kennisgeving vragen. Na de kennisgeving geldt de globalisatie niet meer vanaf het kalenderjaar volgend op dat waarin de handelaar de kennisgeving aan de Belastingdienst heeft verstrekt en wel voor een periode van ten minste vijf kalenderjaren. Daarna kan de handelaar weer gebruikmaken van globalisatie. De globalisatie is dan gedurende een periode van ten minste vijf kalenderjaren verplicht. Daarna kan de handelaar opnieuw afzien van globalisatie.
Bij bedrijfsoverdracht (zie 26.2.9) en voor een fiscale eenheid (zie 26.2.10) gelden speciale regels.

***VOORBEELD* Een handelaar zendt in 2014 een kennisgeving aan de inspecteur dat hij afziet van toepassing van globalisatie. Vanaf 1 januari 2015 kan de handelaar dan de globalisatie niet meer toepassen. Wil hij toch weer gebruikmaken van globalisatie voor de aangewezen goederen, dan is dat pas mogelijk vanaf 1 januari 2020. De handelaar moet dan wel vóór 1 januari 2020 een kennisgeving aan de Belastingdienst zenden. Hij kan dan pas opnieuw afzien van globalisatie per 1 januari 2025.**

26.2.3 Globalisatie: negatieve tijdvakwinstmarge, carry-forward

Art. 4c, lid 6, Uitv.besch. OB

Een negatieve winstmarge over een aangiftetijdvak kan worden verrekend met de (positieve) winstmarge van een volgend aangiftetijdvak in hetzelfde kalenderjaar. Dit is de carry-forward van de negatieve winstmarge van een *aangiftetijdvak*. Deze verrekening moet plaatsvinden per goederensoort (9%-goederen en 21%-goederen). Vgl. 26.2.1.2. Als de winstmarge over dat volgende aangiftetijdvak na aftrek van de negatieve winstmarge van het vorige tijdvak ook negatief is, kan dat negatieve saldo worden verrekend met de winstmarge van het volgende aangiftetijdvak. Het is niet mogelijk een negatieve winstmarge over het laatste aangiftetijdvak van een jaar te verrekenen met de winstmarge over het eerste aangiftetijdvak van het volgende jaar. Wel worden na afloop van het jaar de winstmarges van alle aangiftetijdvakken gesaldeerd en wordt aldus de jaarwinstmarge berekend. Zie 26.2.4.1.

***VOORBEELD* Een handelaar in gebruikte meubelen doet aangifte per kwartaal. In het eerste kwartaal heeft hij een winstmarge behaald van € 12 000. Hierover is hij € 2083 aan btw verschuldigd ($^{21}/_{121}$ × € 12 000).**
In het tweede kwartaal is de winstmarge negatief € 7000. Over dit kwartaal is hij geen btw verschuldigd. Hij kan deze negatieve marge niet verrekenen met de eerdere positieve marge over het eerste kwartaal.
In het derde kwartaal heeft hij een negatieve winstmarge van € 10 000. Hij is dus geen btw verschuldigd. Samen met de negatieve marge over het tweede kwartaal bedraagt de te verrekenen winstmarge nu € 17 000.
Over het vierde kwartaal bedraagt de winstmarge € 20 000. Hiermee mag hij de eerdere negatieve marges van in totaal € 17 000 verrekenen. Over het verschil is hij € 521 btw verschuldigd ($^{21}/_{121}$ × € 3000).

kwartaal	*winstmarge kwartaal*	*te verrekenen winstmarge*	*saldo*	*verschuldigde btw*
1ste	*12 000*	*–*		*2 083*
2de	*-/- 7 000*	*–*		*0*
3de	*-/- 10 000*	*-/- 7 000*	*-/- 17 000*	*0*
4de	*20 000*	*-/- 17 000*	*3 000*	*521*

Als de winstmarge over het vierde kwartaal ook negatief zou zijn, zou deze via jaarglobalisatie kunnen worden verrekend met eerdere positieve marges. In dit voorbeeld zou – via de jaarglobalisatie – verrekening plaatsvinden met de positieve winstmarge over het eerste kwartaal.

26.2.4 Jaarglobalisatie: beschikking van de inspecteur

Art. 4c, leden 7 en 8, Uitv.besch. OB

Voor zover een negatieve tijdvakwinstmarge niet kan worden verrekend met de positieve winstmarge van een later tijdvak (zie 26.2.3), vindt verdere verrekening van de negatieve marge plaats door de zgn. jaarglobalisatie. De handelaar ontvangt dan de betaalde belasting over (eerdere) tijdvakken met een positieve winstmarge van dat kalenderjaar terug van de inspecteur. Zie 26.2.4.1. Het verzoek om jaarglobalisatie kan worden gedaan per brief. Als de jaarwinstmarge (jaarsaldo) op een negatief bedrag uitkomt, stelt de inspecteur op verzoek van de handelaar het negatieve jaarsaldo bij beschikking vast. Dat negatieve jaarsaldo kan de handelaar dan verrekenen met de positieve winstmarges van de tijdvakken van een volgend kalenderjaar. Zie 26.2.4.2. Het verzoek om vaststelling van een negatief jaarsaldo moet de handelaar doen bij de eerste aangifte over het volgende kalenderjaar. Als de handelaar ook belasting terugvraagt, kan hij het verzoek om teruggaaf en het verzoek om vaststelling van het negatieve jaarsaldo in één brief doen.

Als het verzoek tot het bij beschikking vaststellen van het negatieve jaarsaldo te laat wordt ingediend, zal de inspecteur het verzoek ambtshalve beoordelen, mits de handelaar dat verzoek indient binnen vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarop dat verzoek betrekking heeft. Zie ook 34.2.5.

***VOORBEELD** Een handelaar in tweedehands computers doet per kwartaal aangifte. Hij heeft in een jaar de volgende winstmarges gerealiseerd en btw-bedragen aangegeven.*

kwartaal	winstmarge kwartaal	te verrekenen winstmarge	saldo	verschuldigde btw
1ste	€ 20 000	–	–	€ 3471
2de	⁒ € 5000	–		€ 0
3de	€ 3000	⁒ € 5000	⁒	€ 0
4de	⁒ € 23 000	–		€ 0
	+ ———			+ ———
	⁒ € 5000			€ 3471

De handelaar heeft een negatieve jaarwinstmarge van € 5000. Het door hem over het hele jaar betaalde bedrag aan omzetbelasting van € 3471 kan hij volledig terugkrijgen. Daarvoor moet hij een verzoek per brief sturen aan de inspecteur. De handelaar ontvangt vervolgens bij beschikking een afzonderlijke teruggaaf van de inspecteur. Bovendien moet hij per brief een verzoek doen om het jaarsaldo over dat kalenderjaar vast te stellen op ⁒ € 5000. Als de inspecteur de gevraagde beschikking afgeeft, kan de handelaar de negatieve jaarwinstmarge van € 5000 verrekenen met de jaarwinstmarge van het volgende kalenderjaar.

26.2.4.1 Jaarglobalisatie: negatieve tijdvakwinstmarge, carry-back

Art. 4c, leden 7 en 8, Uitv.besch. OB

Bij jaarglobalisatie worden na afloop van een kalenderjaar de winstmarges van de verschillende aangiftetijdvakken van dat jaar gesaldeerd. Deze saldering moet plaatsvinden per goederensoort (9%-goederen en 21%-goederen). Vgl. 26.2.1.2. Als over de aldus verkregen *jaarwinstmarge* (jaarsaldo) minder omzetbelasting is verschuldigd dan over de verschillende belastingtijdvakken afzonderlijk, wordt op verzoek het verschil aan de handelaar teruggegeven. Er wordt geen rekening gehouden met begin- en eindvoorraden. Veranderingen in de omvang van de voorraad hebben dus geen invloed op de verschuldigde omzetbelasting.

Het door de handelaar te ontvangen bedrag moet hij volgens de wettelijke bepalingen terugvragen in de *aangifte van het eerste belastingtijdvak* na afloop van het kalenderjaar. De (elektronische) aangifte bevat daarvoor echter geen aparte rubriek. Ook is het niet mogelijk een dergelijk verzoek elektronisch in te dienen. Volgens de Belastingdienst moet de handelaar daarom per brief teruggaaf vragen bij zijn belastingkantoor. Het terug te ontvangen bedrag stelt de inspecteur vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Het is niet toegestaan het terug te ontvangen bedrag direct in de omzetbelastingaangifte te verrekenen met de verschuldigde omzetbelasting.

***VOORBEELD** Een handelaar in tweedehands computers doet per kwartaal aangifte. Hij heeft in een jaar de volgende winstmarges gerealiseerd en btw-bedragen aangegeven.*

kwartaal	winstmarge kwartaal	te verrekenen winstmarge	saldo	verschuldigde btw
1ste	€ 20 000	–	–	€ 3471
2de	⁒ € 5000	–		€ 0
3de	€ 3000	⁒ € 5000	⁒	€ 0
4de	⁒ € 4000	⁒ € 2000	⁒	€ 0
	+ ———			+ ———
	€ 14 000			€ 3471

De jaarwinstmarge (jaarsaldo) bedraagt dus € 14 000. Hierover is de handelaar € 2430 aan btw verschuldigd ($^{21}/_{121}$ × € 14 000). Hij heeft echter op zijn kwartaalaangiften € 3471 aan btw betaald. Het verschil van € 1041 kan hij nu terugvragen bij een afzonderlijk schriftelijk verzoek.

26.2.4.2 Jaarglobalisatie: negatief jaarsaldo, carry-forward

Art. 4c, leden 7 en 8, Uitv.besch. OB

Als de jaarwinstmarge (jaarsaldo) bij jaarglobalisatie negatief is, kan de handelaar die negatieve jaarwinstmarge verrekenen met de jaarwinstmarge van het volgende kalenderjaar. Deze verrekening, de zgn. carry-forward van een negatieve jaarwinstmarge, is alleen mogelijk als de negatieve jaarwinstmarge door de inspecteur bij beschikking is vastgesteld. Zie 26.2.4. De verrekening moet plaatsvinden per goederensoort (9%-goederen en 21%-goederen). Vgl. 26.2.1.2. Als de jaarwinstmarge na verrekening met een negatieve jaarwinstmarge van een vorig jaar weer op een negatief bedrag uitkomt, moet de handelaar voor dit nieuwe negatieve bedrag opnieuw een beschikking van de inspecteur vragen. Als hij dat niet doet, vervalt de mogelijkheid een negatieve jaarwinstmarge uit het verleden in een later jaar te verrekenen. Het is dus belangrijk dat de handelaar voor elk jaar dat met een negatieve jaarwinstmarge eindigt een beschikking van de inspecteur vraagt, ook als de negatieve jaarwinstmarge over het meest recente jaar een gevolg is van het verrekenen van een negatieve jaarwinstmarge uit een eerder jaar.

***VOORBEELD** Een handelaar in tweedehands boeken heeft over 2018 een negatieve jaarwinstmarge van € 8000. Hij heeft bij de eerste aangifte over 2019 een afzonderlijk schriftelijk verzoek gedaan bij de inspecteur om dit jaarsaldo bij beschikking vast te stellen. De inspecteur heeft de gevraagde beschikking afgegeven.*
Over 2019 heeft hij de volgende marges behaald:

kwartaal 2019	winstmarge kwartaal	te verrekenen winstmarge	saldo	verschuldigde btw
1ste	6 000			495
2de	/. 2 000			0
3de	€ 3 000	/. €	1000	82
4de	5 000			412
	+ ——			+ ——
€	12 000			989

Van de jaarwinstmarge (jaarsaldo) over 2019 van € 12 000 mag hij aftrekken het negatieve jaarsaldo over 2018 van € 8000. Er resteert dan voor 2019 een jaarwinstmarge van € 4000. Hierover is hij € 330 btw verschuldigd ($^{9}/_{109}$ × € 4000). Via zijn kwartaalaangiften heeft hij in totaal € 989 voldaan. Het verschil van € 659 kan hij terugvragen via een brief aan de inspecteur.

***LET OP** Bij een bedrijfsoverdracht gaat een bij de overdrager ontstane negatieve jaarwinstmarge over naar de ondernemer die de onderneming voortzet. Zie 26.2.9. Bij een overgang van globalisatie naar de bepaling van de winstmarge per individueel goed kan een eerdere negatieve jaarwinstmarge niet meer worden verrekend. Zie 26.2.2.2.*

26.2.5 Globalisatie: alsnog afzien van toepassen margeregeling

Art. 4c, lid 5, Uitv.besch. OB

Een handelaar kan per goed afzien van toepassing van de margeregeling. Zie 26.1.8. Hij mag dan uiteraard de inkoopprijs van dat goed niet meenemen in de globalisatie. Er treedt echter een probleem op als de inkoopprijs van dat goed al in aanmerking is genomen als een inkoop. In dat geval moet de handelaar een correctie aanbrengen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.14). In het aangiftetijdvak waarin de levering zonder toepassing van de margeregeling plaatsvindt, vermindert hij het bedrag van de marge inkopen met:

a. het bedrag dat in een eerder tijdvak of in het tijdvak waarin de volledig belaste levering plaatsvindt bij de berekening van de winstmarge per aangiftetijdvak als aankoopprijs van dat goed in aanmerking is genomen; of (als de aankoopprijs niet bekend is)

b. de verkoopprijs van dat goed, excl. omzetbelasting, onder aftrek van de daarin begrepen brutowinst.

De onder b. hiervóór bedoelde brutowinst wordt forfaitair berekend via de volgende formule:

$$\frac{\text{verkoopprijs (excl. btw)} \times \text{jaarwinstmarge vorig kalenderjaar}}{\text{som margeverkopen vorig kalenderjaar}}$$

Hierbij wordt de jaarwinstmarge genomen zonder rekening te houden met een eventueel negatieve jaarwinstmarge over het jaar daarvóór. In het eerste jaar waarin de handelaar de globalisatieregeling toepast berekent de handelaar de forfaitaire brutowinst via de formule:

$$\frac{\text{verkoopprijs (excl. btw)} \times \text{winstmarge vorig aangiftetijdvak}}{\text{marge verkopen vorig aangiftetijdvak}}$$

Ook hierbij wordt de winstmarge over het vorige tijdvak genomen zonder rekening te houden met een eventueel negatieve winstmarge over het tijdvak daarvóór. De winstmarges en vergoedingen moeten betrekking hebben op goederen waarop eenzelfde tarief van toepassing is als op het goed dat zonder toepassing van de margeregeling wordt geleverd. De hiervóór besproken correctie op de inkoopprijs moet de handelaar aanbrengen in het aangiftetijdvak waarin het goed met toepassing van de normale regeling – volledig belast met 9% of 21% btw – door hem is geleverd.

***VOORBEELD** Een handelaar in gebruikte camera's koopt in het eerste kwartaal gebruikte filmapparatuur van een vrijgestelde omroeporganisatie voor € 9000. De handelaar kan bij de (door)levering van deze apparatuur de margeregeling toepassen met globalisatie. Bij de verkoop – in het derde kwartaal – ziet de handelaar echter af van toepassing van de margeregeling. Hij berekent aan de koper een vergoeding van € 12 000 plus 21% omzetbelasting (€ 2520), in totaal € 14 520.*

Op het bedrag van de marge-inkopen over het derde kwartaal moet nu een correctie worden aangebracht. Hij heeft in dit kwartaal voor € 40 000 aan margegoederen ingekocht en voor € 55 000 aan margegoederen verkocht. Omdat de inkoopprijs van de filmapparatuur die onder de gewone regeling is verkocht, bekend is, moet deze in mindering worden gebracht op de marge-inkopen. De handelaar is nu over het derde kwartaal aan omzetbelasting verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × [€ 55 000 — (€ 40 000 — € 9000)] = € 4165.

Als de inkoopprijs van de filmapparatuur niet bekend zou zijn, moet deze worden benaderd door de verkoopprijs te verminderen met een forfaitair berekende brutowinst. Stel dat over het vorige jaar de jaarwinstmarge € 30 000 bedroeg en de margeverkopen in totaal € 250 000 bedroegen, dan bedraagt de brutowinst: € 12 000 × € 30 000 / € 250 000 = € 1440. De inkoopprijs van de filmapparatuur wordt nu gesteld op € 12 000 — € 1440 = € 10 560. De handelaar is dan over het derde kwartaal aan omzetbelasting verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × [€ 55 000 — (€ 40 000 — € 10 560)] = € 4436.

***LET OP** Als voorgaande berekening tot een negatief bedrag zou leiden, hetgeen het geval is bij een negatieve winstmarge in het vorige kalenderjaar dan wel het vorige aangiftetijdvak, wordt de inkoopprijs gesteld op de verkoopprijs excl. omzetbelasting. In het Voorbeeld hiervóór dus € 12 000.*

26.2.6 Globalisatie en uitvoer

Een handelaar die gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen of antiek uitvoert naar een niet-EU-lidstaat, is daarover omzetbelasting verschuldigd naar het nultarief, ook als hij de margeregeling toepast. Zie 26.3.1. Als de handelaar daarbij globalisatie toepast, moet hij het eerder in aanmerking genomen aankoopbedrag corrigeren (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.17). Het eerder in aanmerking genomen aankoopbedrag wordt in mindering gebracht op de aankopen van het aangiftetijdvak waarin het gebruikte goed met toepassing van het nultarief wordt verkocht.

***VOORBEELD** Een handelaar in gebruikte muziekinstrumenten die per maand aangifte doet heeft in januari van een in Nederland wonende particulier een gebruikte piano gekocht voor € 7000. Deze inkoop heeft hij meegeteld bij de berekening van de winstmarge over januari.*

De handelaar verkoopt deze piano in juni aan een afnemer in Zwitserland voor € 9000. Deze verkoop valt onder het nultarief, ook als de handelaar de margeregeling toepast. Omdat de inkoop in januari is meegenomen bij de berekening van de winstmarge, moet nu in juni een correctie plaatsvinden.

Het totaal van de inkopen van gebruikte muziekinstrumenten door deze ondernemer bedraagt in juni € 34 000 en de verkopen € 62 500 (incl. € 9000 voor de levering van de gebruikte piano aan de Zwitserse afnemer). De winstmarge in het tijdvak juni bedraagt: (€ 62 500 — € 9000) — (€ 34 000 — € 7000) = € 26 500.

26.2.7 Globalisatie: demontage

Gedemonteerde goederen die afkomstig zijn van gebruikte goederen, kunnen via de margeregeling worden verkocht. Zie 26.1.4. De handelaar rekent de aankoop van het (later te demonteren) goed tot zijn marge-inkopen in het tijdvak van aanschaf. Als de handelaar een (gedemonteerd) goed later verkoopt zonder toepassing van de margeregeling, moet de handelaar de marge-inkopen corrigeren (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.14). Dat geldt ook als het (gedemonteerde) goed wordt gebruikt voor een reparatiedienst van de handelaar. In het genoemde besluit is niet aangegeven hoe de correctie op de marge-inkopen moet worden berekend. Wij wijzen erop dat er voor de situatie dat een handelaar alsnog kiest bij een levering de margeregeling niet toe te passen, een praktische berekening is goedgekeurd. Zie 26.2.5.

***LET OP** Voor autodemontagebedrijven geldt een speciale regeling. Zie 26.4.1.*

26.2.8 Globalisatie: oninbare vorderingen e.d.

Art. 29, lid 1, Wet OB

Als een ondernemer het aan zijn afnemer gefactureerde bedrag niet of niet geheel ontvangt, maar de verschuldigde omzetbelasting wel al heeft aangegeven en betaald, kan het in de vordering begrepen bedrag aan omzetbelasting worden teruggevraagd. Zie 19.1.1. Het- [illegible] een vermindering van de vergoeding verleent of goederen in ongebruikte staat terugneemt. Zie 19.1.2.

Wanneer een handelaar globalisatie toepast en te maken krijgt met geheel of gedeeltelijk oninbare vorderingen, vermindering van de vergoeding of terugname van goederen, kan hij als volgt handelen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.18):

a per aangiftetijdvak wordt de winstmarge aangegeven op basis van de totale vergoedingen voor de in dat aangiftetijdvak verrichte leveringen die onder de margeregeling vallen, ongeacht of deze werkelijk zijn ontvangen;

b de winstmarge over een aangiftetijdvak wordt op verzoek van de handelaar door de inspecteur verminderd met de niet-ontvangen bedragen of de terugbetaalde bedragen als in dat aangiftetijdvak:
- komt vast te staan dat een vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen, mits die vergoeding bij de bepaling als verkoop in aanmerking is genomen; of
- vergoedingen die bij de bepaling van de winstmarge als verkoop in aanmerking zijn genomen, door de hande betaald omdat een vermindering van de vergoeding is verleend, of omdat goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen.

Als deze vermindering van de winstmarge leidt tot een lager bedrag aan verschuldigde omzetbelasting dan over de niet verminderde winstmarge is betaald, geeft de inspecteur het verschil aan de handelaar terug. Bij de jaarglobalisatie (zie 26.2.4) gaat de handelaar vervolgens uit van de verminderde winstmarges. Als jaarglobalisatie leidt tot een door de Belastingdienst terug te geven bedrag, wordt dat bedrag eerst verminderd met de eerder verleende teruggaven in verband met wanbetaling en terugbetaling van de vergoeding.

***VOORBEELD** Een handelaar die per kwartaal aangifte doet, heeft in een bepaald jaar te maken met de volgende kwartaalcijfers:*

kwartaal	*winstmarge vóór vermindering (incl. btw)*	*niet ontvangen/terugbetaalde bedragen*
1ste	*€ 12 100*	*€ 1500*
2de	*€ 2 300*	*€ 2600*
3de	*€ 16 000*	*€ 1000*
4de	*-/- € 6 000*	*€ 1300*

Deze kwartaalcijfers leiden tot het volgende:

kwartaal	*winstmarge (incl. btw)*	*btw via aangifte betaald*	*verminderde winstmarge*	*teruggaaf*
1ste	*12 100*	*€€ 2100*	*€ 10 600*	*260*
2de	*2 300*	*€€ 399 -/-*	*€*	*399*
3de	*16 000*	*€€ 2777*	*€ 15 000*	*174*
4de	*-/- 6 000*	*– -/-*	*€ 7 300*	*–*
	+ ——	*+ ——*	*+ ——*	*+ ——*
jaarsaldo	*24 400*	*€€ 5276*	*€ 18 000*	*833*

Jaarglobalisatie leidt voor deze handelaar tot de volgende teruggaaf:

totaal via aangifte betaalde btw	*5276*
verschuldigde btw $^{21}/_{121}$ × € 18 000 =	*3124*
—	*——*
	2152
reeds ontvangen teruggaaf	*833*
—	*——*
teruggaaf in verband met jaarglobalisatie	*1319*

***LET OP** De in dit punt behandelde regeling voor oninbare vorderingen e.d. geldt niet voor de handelaar die het kasstelsel toepast. Die handelaar betaalt pas omzetbelasting als hij de verkoopbedragen werkelijk ontvangt. Zie 26.3.5.*

26.2.9 Globalisatie: overdracht of overgang onderneming

Art. 37d Wet OB; art. 8, lid 1, Uitv.besch. OB

Als een ondernemer zijn bedrijf overdraagt aan een ander, wordt over de verkoopprijs van dat bedrijf geen omzetbelasting geheven. Voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting treedt de koper van het bedrijf in de plaats van de verkoper. Zie 26.1.3.5.

Verkoper én koper passen globalisatie toe

Als zowel de verkoper als de koper de globalisatieregeling toepast, gelden de volgende uitgangspunten (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.20).

a De verkoper is over de periode voorafgaande aan de overdracht omzetbelasting verschuldigd over zijn winstmarges. Hetzelfde geldt voor de koper voor de periode na de overdracht.

b De goederen die in het kader van de overdracht van de onderneming worden overgedragen worden bij de verkoper niet als marge- t als marge-inkopen in aanmerking genomen. Dat de koper bij een bedrijfsoverdracht de overgenomen voorraad gebruikte auto's niet nog eens als marge-inkopen mag aanmerken is door de Hoge Raad bevestigd (nr. 38.319, ECLI:NL:HR:2004:AO1294 en nr. 38.324, ECLI:NL:HR:2004:AO1304). Die auto's zijn namelijk al als inkoop in aanmerking genomen door de vorige eigenaar van het bedrijf.

c. Na afloop van het kalenderjaar waarin de overdracht heeft plaatsgevonden passen de verkoper en de koper ieder de jaarglobalisatie toe voor hun eigen periode. Vgl. 26.2.4.1.

d. Als op het moment van de overdracht bij de verkoper sprake is van een negatieve tijdvakmarge of een negatieve jaarmarge, kan die negatieve marge door de koper in aanmerking worden genomen bij het vaststellen van de door hem verschuldigde btw

Verkoper en koper passen niet beiden globalisatie toe

De staatssecretaris heeft aangegeven dat de koper niet gebonden is aan de keuze van de verkoper om, als het om daartoe aangewezen goederen gaat, af te zien van de globalisatie of, voor niet-aangewezen goederen, de globalisatie juist wel toe te passen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.20). De koper kan als de vijfjaartermijn bij de verkoper nog niet is verstreken een verzoek indienen af te zien van de globalisatie c.q. de globalisatieregeling wel toe te passen vanaf de datum van de bedrijfsovername. De koper moet dan het verzoek daartoe binnen een redelijke termijn na bedrijfsovername bij de Belastingdienst indienen. Als de koper al voor de bedrijfsovername een onderneming dreef, is hij volgens het besluit verplicht voor de overgenomen onderneming hetzelfde stelsel te volgen dat hij al eerder voerde.

26.2.9.1 Bedrijfsoverdracht en aanwijzing voor of afzien van globalisatie

Art. 8, lid 2, Uitv.besch. OB

Een ondernemer heeft het recht om af te zien van globalisatie en de mogelijkheid om voor globalisatie te worden aangewezen. *Zie* 26.2.2.
Bij een bedrijfsoverdracht geldt er op dit punt een uitzondering op de hoofdregel dat de koper in de plaats treedt van de verkoper. De koper is niet gebonden aan de keuze die de verkoper heeft gemaakt en heeft dus een eigen keuzerecht. Hij kan dit uitoefenen vanaf de datum van de overdracht, mits de kennisgeving dan wel het verzoek aan de inspecteur vóór of binnen een redelijke termijn na de overdracht wordt ingediend.
Als de koper al een andere onderneming drijft waarin de margeregeling wordt toegepast, moet hij het stelsel van deze onderneming ook toepassen in de overgenomen onderneming. Hetzelfde geldt voor een handelaar die zijn onderneming (of een deel daarvan) inbrengt in een vennootschap.

26.2.10 Globalisatie: fiscale eenheid

Als meerdere ondernemers (gaan) behoren tot een fiscale eenheid, is voor de btw-heffing sprake van één ondernemer. Dat heeft ook tot gevolg dat de regels voor de globalisatie gaan gelden voor de hele fiscale eenheid. Deelnemers van de fiscale eenheid kunnen daar dus niet van afwijken. Bij toe- of uittreding van deelnemers kan dat tot complicaties leiden. De staatssecretaris heeft daarom de volgende aanwijzingen over de toepassing van de globalisatieregeling gegeven (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.21).

Vorming van of toetreding tot een fiscale eenheid

- De *jaarglobalisatie* (zie 26.2.4.1) wordt over het jaar van de voeging *uitsluitend* toegepast door de fiscale eenheid. Hierbij worden de vóór de voeging verrichte marge-inkopen en margeverkopen van de onderdelen waaruit de fiscale eenheid is gevormd of die tot haar zijn toegetreden aan de fiscale eenheid toegerekend.
- Negatieve *tijdvakwinstmarges* in het kalenderjaar van toetreding tot of vorming van de fiscale eenheid die zijn gerealiseerd door de deelnemers vóór de toetreding of de vorming, kunnen door de fiscale eenheid worden verrekend met latere positieve winstmarges van de fiscale eenheid. Zie 26.2.3. Deze negatieve winstmarges moesten op het tijdstip van de voeging nog voor verrekening in aanmerking komen.
  Onverrekende negatieve *jaarsaldi* die zijn ontstaan bij de deelnemers vóór de toetreding of de vorming kunnen door de fiscale eenheid worden verrekend met een later positief jaarsaldo. *Zie* 26.2.4.2. Deze negatieve jaarwinstmarges moeten op het tijdstip van de voeging nog voor verrekening in aanmerking komen.
- Een handelaar kan aan de Belastingdienst verzoeken af te zien van de globalisatieregeling voor aangewezen 26.2.2.2) goe of de globalisatieregeling juist toe te passen voor niet-aangewezen goederen. Zie 26.2.2.1. Bij vorming van of toetreding tot een fiscale eenheid heeft de fiscale eenheid een eigen keuzerecht. Zij is niet gebonden aan de termijnen voor het herzien van de keuze van de deelnemers. De fiscale eenheid kan dit keuzerecht uitoefenen vanaf de datum waarop zij tot stand komt. Ook hier geldt de voorwaarde dat de fiscale eenheid de kennisgeving of het verzoek aan de inspecteur indient binnen een redelijke termijn na de totstandkoming. Zolang de fiscale eenheid van dat recht geen gebruikmaakt, moet zij in al haar onderdelen het wettelijk aangewezen stelsel toepassen. Na het gebruikmaken van het keuzerecht is de fiscale eenheid vijf jaar aan de keuze gebonden. De termijn begint te lopen op het tijdstip waarop de keuze voor de fiscale eenheid van kracht wordt.
- Bij toetreding tot een fiscale eenheid geldt het door de fiscale eenheid toegepaste stelsel vanaf het tijdstip van to de toetredende deelnemer.

n de fiscale eenheid

- Bij uittreding van een deelnemer of ontbinding van een fiscale eenheid kunnen de (voormalige) deelnemers daarn tijdvakmarges of negatieve jaarsaldi van de fiscale eenheid verrekenen voor zover die negatieve saldi aan die voormalige deelnemer zijn toe te rekenen.
- Bij uittreding uit een fiscale eenheid zijn de ex-deelnemers niet gebonden aan de keuze van de fiscale eenheid. H beëindiging van de fiscale eenheid. De ex-deelnemers hebben een nieuw keuzerecht. Ze kunnen dit keuzerecht uitoefenen vanaf de datum van uittreding of beëindiging. Ook hier geldt de voorwaarde dat de ex-deelnemers de kennisgeving of het verzoek aan de inspecteur indienen vóór of binnen een redelijke termijn na de uittreding of beëindiging. Zolang de ex-deelnemers van dat recht geen gebruikmaken, moeten zij het wettelijk aangewezen stelsel toepassen.
- Ex-deelnemers die gebruikmaken van het keuzerecht, zijn daar gedurende vijf jaar aan gebonden. Deze termijn het tijdstip waarop de keuze voor de ex-deelnemer van kracht wordt.

26.2.10.1 Globalisatie: fiscale eenheid, verzoek tot en ervan afzien

Art. 3a Uitv.besch. OB

Een fiscale eenheid wordt aangemerkt als één ondernemer en dus moeten alle onderdelen hetzelfde stelsel (globalisatie of individuele regeling) toepassen. Alleen als deels wordt gehandeld in goederen die wettelijk zijn aangewezen voor globalisatie en deels in andere goederen, heeft de ondernemer te maken met twee stelsels. Als echter wordt afgezien van globalisatie of als om aanwijzing voor toepassing van de globalisatieregeling wordt verzocht (zie 26.2.2), moet die keuze gelden voor alle goederen waarop de keuze betrekking heeft. Het is dus niet mogelijk dezelfde soort goederen in één onderdeel van de fiscale eenheid onder de individuele regeling en in een ander onderdeel onder de globalisatieregeling te verkopen.

Bij vorming van of toetreding tot een fiscale eenheid hoeft de fiscale eenheid het door de (later) gevoegde onderdelen toegepaste stelsel niet voort te zetten, ook niet als de termijnen nog niet zijn verstreken. De fiscale eenheid heeft een eigen keuzerecht en kan dit uitoefenen vanaf de datum waarop zij tot stand komt. Wel moet zij de kennisgeving of het verzoek aan de inspecteur binnen een redelijke termijn na de totstandkoming of toetreding indienen. Zolang de fiscale eenheid van dat recht geen gebruikmaakt, moet zij voor al haar onderdelen het wettelijk aangewezen stelsel toepassen, ook als in de gevoegde onderdelen een ander stelsel werd toegepast. Zodra de fiscale eenheid van het keuzerecht gebruikmaakt, is zij daar vijf jaar aan gebonden. Deze termijn begint te lopen op het tijdstip waarop de keuze voor de fiscale eenheid van kracht wordt, ongeacht de tijd gedurende welke het desbetreffende stelsel al in de gevoegde onderdelen werd toegepast.

Bij toetreding tot een fiscale eenheid geldt het voor de fiscale eenheid toegepaste stelsel vanaf het tijdstip van toetreding ook voor het toetredende onderdeel.

Bij *uittreding* of *beëindiging* van de fiscale eenheid hoeven de uittredende onderdelen het door de fiscale eenheid toegepaste stelsel niet voort te zetten, ook niet als de termijnen nog niet zijn verstreken. De ontvoegde onderdelen hebben een nieuw keuzerecht dat zij kunnen uitoefenen vanaf de datum van ontvoeging, mits zij de kennisgeving of het verzoek aan de inspecteur vóór of binnen een redelijke termijn na de ontvoeging indienen. Zolang zij van dat recht geen gebruikmaken moeten de ontvoegde onderdelen het wettelijk stelsel toepassen, ook als de fiscale eenheid een ander stelsel toepaste. Zodra een ontvoegd onderdeel van het keuzerecht gebruikmaakt is het daar vijf jaar aan gebonden. Deze termijn begint te lopen op het tijdstip waarop de keuze voor het betrokken onderdeel van kracht wordt, ongeacht de tijd gedurende welke het desbetreffende stelsel al in de fiscale eenheid werd toegepast.

26.2.11 Globalisatie: privégebruik van margegoederen

Het gebruiken van goederen voor privédoeleinden kan voor de heffing van btw tot gevolg hebben dat sprake is van een levering (zie 20.3), een dienst (zie 20.4) of een beperking van de aftrekbare inkoop-btw. Zie 20.5. Alleen privégebruik dat leidt tot een levering, de zgn. onttrekking, kan invloed hebben op de berekening van de winstmarge. Als een ondernemer goederen uit zijn bedrijf haalt voor privégebruik (door de ondernemer zelf of zijn personeel), verricht hij daarmee een handeling die wordt gelijkgesteld met een levering. Die levering is echter alleen belast met btw als bij de aanschaf van het goed de inkoop-btw (deels) aftrekbaar was. Dat kan bij margegoederen niet het geval zijn. De onttrekking zal daarom niet met btw zijn belast waardoor de margeregeling ook niet van toepassing is.

Als de handelaar de globalisatieregeling toepast, is de inkoopprijs, achteraf bezien, ten onrechte in aanmerking genomen in het tijdvak waarin de goederen zijn ingekocht. Zie 26.2.1.1. De correctie daarvan zou moeten plaatsvinden door het oorspronkelijke bedrag aan inkopen te verlagen in het belastingtijdvak waarin die inkoop heeft plaatsgevonden. Dat levert echter praktische problemen op. Die goederen kunnen immers al geruime tijd geleden zijn aangeschaft. Daarom is goedgekeurd dat de handelaar de inkoop in mindering brengt op de inkopen van het belastingtijdvak waarin hij de goederen voor privédoeleinden aan de onderneming heeft onttrokken (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.9).

26.3 Margeregeling: in- en uitvoer, intracommunautaire transacties

26.3.1 Margeregeling: in- en uitvoer

Bij de invoer van gebruikte goederen enz. uit niet-EU-lidstaten en de uitvoer daarvan naar die landen gelden geen bijzondere regelingen. Bij *invoer* van gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek is op de gewone wijze omzetbelasting verschuldigd. Zie hfst. 15.

(Door)levering na invoer

Bij de (door)levering van ingevoerde goederen kan de margeregeling geen toepassing vinden (HvJ EU, *'Auto Nikolovi'*, zaak C-203/10, ECLI:EU:C:2011:118). Een uitzondering geldt echter voor kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek waarvoor de handelaar een verzoek heeft gedaan om de margeregeling wel te mogen toepassen. Zie 26.1.9.

(Door)levering en uitvoer

Bij de levering van gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek die de handelaar *uitvoert* naar een niet-EU-lidstaat geldt het nultarief (zie hfst. 17), ook als hij op die levering de margeregeling toepast. Goedgekeurd is dat de handelaar in deze gevallen toepassing van de margeregeling achterwege laat (Besluit nr BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.17). De handelaar moet deze leveringen dan aangeven bij vraag 3a van de aangifte. Zie 3.4.2. Als de handelaar de globalisatieregeling toepast, moet hij het eerder door hem in aanmerking genomen aankoopbedrag corrigeren. Zie 26.2.6.

26.3.2 Margeregeling: leveringen naar andere EU-lidstaten

Art. 1a, lid 1, onderdelen c. en d., Wet OB

De levering door een handelaar van gebruikte goederen enz. vanuit Nederland naar een andere EU-lidstaat valt gewoon onder de margeregeling. De handelaar is dus over zijn winstmarge Nederlandse btw verschuldigd naar het tarief van 9% of 21%. In de andere EU-lidstaat vindt *geen* intracommunautaire verwerving plaats, ook niet als de koper een ondernemer is. De regeling voor afstandsverkopen (zie 0.4.1) geldt evenmin voor goederen die met toepassing van de margeregeling worden verkocht.
Als een handelaar ervoor kiest op een levering (aan een andere ondernemer of rechtspersoon binnen de EU) de margeregeling niet toe te passen, zijn de regels die gelden voor intracommunautaire leveringen (zie hfst. 16) van toepassing. De levering valt dan onder het nultarief als er in de EU-lidstaat van bestemming een belaste intracommunautaire verwerving plaatsvindt. Zie 16.1.4. Als de koper in de andere EU-lidstaat recht op aftrek van voorbelasting heeft, is het voordelig om af te zien van toepassing van de margeregeling. De handelaar moet dan wel de verplichtingen nakomen die zijn verbonden aan een intracommunautaire levering, zoals het doen van de Opgaaf ICP. Zie 3.7.1. Als de handelaar de globalisatieregeling toepast, moet hij het eerder in aanmerking genomen aankoopbedrag corrigeren. Zie 26.2.6.

VOORBEELD Een handelaar heeft voor € 10 000 een aantal gebruikte monitoren gekocht van een Nederlandse omroeporganisatie. De omroeporganisatie heeft aan de handelaar geen omzetbelasting in rekening gebracht omdat deze levering is vrijgesteld. Zie 12.16. De handelaar verkoopt deze monitoren voor € 13 000 aan een in België gevestigde televisie- en videoproductiemaatschappij.
Als de handelaar de margeregeling toepast, is hij € 521 ($^{21}/_{121}$ × € 3000) omzetbelasting verschuldigd. Voor hem resteert dan een winstmarge van € 2479 (€ 3000 — € 521). Ziet de handelaar echter af van toepassing van de margeregeling, dan kan hij op de levering het nultarief toepassen zodat de winstmarge € 3000 is. Hij moet in dat geval de levering opnemen in de in te dienen Opgaaf ICP. De afnemer verricht in de EU-lidstaat van bestemming een intracommunautaire verwerving.

26.3.2.1 Margeregeling: overbrenging eigen goederen naar een andere EU-lidstaat

Als een handelaar zijn eigen gebruikte goederen enz. vanuit Nederland overbrengt naar een andere EU-lidstaat en die daar verkoopt valt deze verkoop in de andere EU-lidstaat onder de margeregeling. De overbrenging zelf leidt tot een fictieve intracommunautaire levering in Nederland. Zie ook 16.2.1. Goedgekeurd is dat voor berekening van de winstmarge de verkoopprijs dezelfde is als de historische kostprijs, waardoor de winstmarge op nihil uitkomt (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.16). Die goedkeuring geldt ook in de (spiegelbeeld)situatie voor een fictieve intracommunautaire verwerving doordat een handelaar zijn eigen gebruikte goederen enz. vanuit een andere EU-lidstaat overbrengt naar Nederland.

VOORBEELD Een handelaar heeft van particulieren in Duitsland voor € 2500 grammofoonplaten gekocht. Hij neemt deze mee naar een verzamelaarsbeurs in Nederland en verkoopt ze aldaar aan particulieren voor in totaal € 3500. Hij is nu in Nederland omzetbelasting verschuldigd over zijn winstmarge (incl. omzetbelasting) van € 1000. De winstmarge bedraagt nihil voor de berekening van de verschuldigde btw wegens de fictieve overbrenging.

26.3.2.2 Margeregeling: levering van vervoermiddelen

Artt. 2a, lid 1, onderdelen f. en l., en 15, lid 1, onderdeel d., onder 2°, Wet OB

De levering van nieuwe vervoermiddelen *vanuit of naar een andere EU-lidstaat* valt onder bijzondere regels (voor intracommunautaire transacties). Die bijzondere regeling is ook van toepassing als het vervoermiddel beperkt is gebruikt. De levering aan afnemers in andere EU-lidstaten van een *gebruikt* vervoermiddel dat in het kader van een intracommunautaire levering als *nieuw* wordt aangemerkt, valt *niet* onder de margeregeling. De Nederlandse handelaar van zo'n vervoermiddel verricht een intracommunautaire levering (belast tegen het nultarief) en de koper een belaste intracommunautaire verwerving in de EU-lidstaat van bestemming. Zie 16.1.10. De Nederlandse handelaar kan in dit geval $^{21}/_{121}$ deel van de aankoopprijs als voorbelasting in aftrek brengen. De staatssecretaris heeft aangegeven dat die voorbelasting het laagste van de volgende twee bedragen is (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.2):

- de belasting in de aankoopprijs, nadat deze is verminderd met het daarin begrepen bedrag aan bpm (art. 10 Wet BPM); en
- de belasting die de wederverkoper verschuldigd zou zijn als hij het nultarief niet zou toepassen. De belasting bedr de vergoeding, nadat deze is verminderd met het daarin begrepen bedrag aan bpm (art. 10 Wet BPM).

VOORBEELD Een autohandelaar koopt van een particulier een gebruikte personenauto voor € 18 500. Deze personenauto heeft 4200 km gereden. De handelaar verkoopt de auto aan een afnemer in België voor € 19 900. Omdat de auto minder dan 6000 km heeft gereden, wordt deze in het kader van de intracommunautaire transactie als nieuw aangemerkt. Als gevolg hiervan verricht de handelaar een intracommunautaire levering. Deze valt niet onder de margeregeling, maar is belast tegen het nultarief. De Nederlandse handelaar kan in deze situatie $^{21}/_{121}$ deel van de aankoopprijs van € 18 500 minus de daarin begrepen bpm (stel € 2400) als voorbelasting in aftrek brengen. De aftrek bedraagt hier dus $^{21}/_{121}$ × (€ 18 500 — € 2400) = € 2794. De afnemer verricht in België een belaste intracommunautaire verwerving.

26.3.3 Margeregeling: aankopen in andere EU-lidstaten

Als een handelaar goederen in een andere EU-lidstaat inkoopt, is bij doorlevering in Nederland de margeregeling alleen van toepassing als de goederen aan de handelaar worden geleverd door:

a. een niet-ondernemer uit een andere EU-lidstaat (bijv. een particulier of rechtspersoon die geen ondernemer is). Zie 14.1.1.2; of
b. een ondernemer uit een andere EU-lidstaat die de goederen uitsluitend heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Vgl. 12.16. Dat er in deze situatie geen sprake is van een intracommunautaire verwerving in Nederland staat te lezen in de toelichting op het wetsvoorstel voor de margeregeling. Voor deze opvatting kan echter geen steun worden gevonden in de wettelijke bepalingen. Wij zijn van mening dat de handelaar met een beroep op deze toelichting en de daarin omschreven bedoeling van de wetgever geen omzetbelasting hoeft te betalen over de intracommunautaire verwerving en dat hij op de (door)verkoop de margeregeling kan toepassen; of
c. een ondernemer die in de andere EU-lidstaat onder een kleineondernemersregeling valt en het investeringsgoederen betreft. Zie 14.2.1; of
d. een handelaar die in de andere EU-lidstaat de margeregeling toepast. Zie 14.2.4; of
e. een veilinghouder in een andere EU-lidstaat die op de levering de zgn. communautaire veilingregeling toepast. Deze regeling houdt feitelijk in dat de veilinghouder de margeregeling toepast op de (door)levering van gebruikte goederen enz. die ter veiling zijn aangebracht door een handelaar die de margeregeling toepast.

***LET OP** Als een handelaar gebruikte goederen enz. koopt van iemand uit een andere EU-lidstaat, moet hij weten of er sprake is van een van de onder a. t/m e. hiervóór genoemde situaties. Anders kan de handelaar niet beoordelen of hij de goederen kan doorverkopen met toepassing van de margeregeling of dat hij over de totale verkoopprijs omzetbelasting verschuldigd is. Wij zijn van mening dat de wetgever de handelaar hierbij voor een moeilijke bewijsopdracht heeft geplaatst. De door de handelaar af te geven zgn. inkoopverklaring (zie 26.1.6.2), mits volledig en correct ingevuld, geeft echter een goede basis om de juistheid van de handelwijze aan te tonen. Zie ook 26.1.10.*

26.3.3.1 Margeregeling: aankoop in andere EU-lidstaat van gebruikte vervoermiddelen

Als een Nederlandse handelaar in een andere EU-lidstaat een gebruikte personenauto of een gebruikt motorrijwiel koopt van een van de in 26.3.3, onder a. t/m e. genoemde leveranciers, kan hij bij de (door)levering daarvan de margeregeling toepassen mits het niet een als nieuw aan te merken vervoermiddel betreft. Zie 26.3.2.2. Voor in Nederland gebrachte personenauto's of motorrijwielen moet de Nederlandse handelaar bpm betalen. Voor de bepaling van zijn winstmarge rekent de handelaar de op eigen naam en voor eigen rekening in Nederland betaalde bpm tot de inkoopprijs en wel in het aangiftetijdvak waarin de bpm is betaald. Vgl. 8.1.9. Bij het in Nederland brengen van auto's uit andere landen moeten deze door de Rijksdienst voor het Wegverkeer (RDW) worden gekeurd. De kosten van die keuringen mogen volgens de rechter niet tot de inkoopprijs worden gerekend (Hof Arnhem, nr. 03/0007, ECLI:NL:GHARN:2005:AS0200).

VOORBEELD Een in Nederland gevestigde autohandelaar koopt in juni van een Duitse autohandelaar een gebruikte personenauto voor € 12 000. De Duitse leverancier past op deze levering de margeregeling toe. Wegens de eerste tenaamstelling van de auto in het kentekenregister van de RDW moet de handelaar € 3450 bpm betalen. Hij betaalt deze bpm in juli. In dezelfde maand verkoopt de handelaar deze auto voor € 17 900 aan een Nederlandse particulier. De Nederlandse autohandelaar is aan omzetbelasting verschuldigd: $^{21}/_{121}$ × [€ 17 900 — (€ 12 000 + € 3450)] = € 425.

26.3.3.2 Margeregeling: handelaar in andere EU-lidstaat past margeregeling niet toe

Het is mogelijk dat de handelaar uit een andere EU-lidstaat ter zake van de levering aan de Nederlandse handelaar afziet van toepassing van de margeregeling. In dat geval is er sprake van een intracommunautaire levering door de buitenlandse handelaar-leverancier, belast naar het nultarief, mits de Nederlandse handelaar zijn btw-identificatienummer aan de buitenlandse handelaar heeft verstrekt. De Nederlandse handelaar verricht dan een intracommunautaire verwerving in Nederland, belast tegen 9% of 21%. Zie 14.1.1. De door de Nederlandse handelaar verschuldigde omzetbelasting kan hij in aftrek brengen. Zie 18.3.1. Op de doorverkoop van deze goederen kan de eregeling niet toepassen.

26.3.3.3 Margeregeling: overbrenging eigen gebruikte goederen vanuit andere EU-lidstaat naar Nederland

Als een handelaar zijn eigen gebruikte goederen enz. overbrengt vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland en ze hier verkoopt, valt deze verkoop onder de margeregeling. Deze overbrenging leidt tot een fictieve intracommunautaire verwerving. Goedgekeurd is dat voor de berekening van de maatstaf van heffing van deze verwerving kan worden gesteld op de historische kostprijs (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.16). Dat heeft als resultaat dat over de verwerving geen belasting is verschuldigd. Het bedrag van de kostprijs moet de handelaar aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk maken. Bij toepassing van globalisatie (zie 26.2.1) kan de handelaar dat bedrag als een inkoop aanmerken. De overbrenging zelf leidt niet tot een fictieve intracommunautaire verwerving in Nederland. Vgl. 26.3.2.1.

26.4 Margeregeling: bijzondere situaties

26.4.1 Autodemontagebedrijven

De margeregeling kan ook worden toegepast op de levering van onderdelen die afkomstig zijn van gedemonteerde auto's als de levering van die auto's zelf ook onder de margeregeling zou kunnen vallen. Dit betekent dat de margeregeling kan worden toegepast op onderdelen afkomstig van auto's die van particulieren zijn gekocht en niet op onderdelen afkomstig van auto's gekocht van ondernemers die omzetbelasting in rekening brengen. Zie 26.1.3.

In de praktijk is het niet uitvoerbaar een splitsing aan te brengen tussen beide soorten onderdelen. Dit geldt ook voor de in- en verkoop van gebruikte auto-onderdelen die het autodemontagebedrijf niet zelf heeft gedemonteerd. Daarom mogen autodemontagebedrijven die in aanmerking komen voor globalisatie (zie 26.2) de volgende forfaitaire berekeningsmethode toepassen. De omzet wordt eerst op forfaitaire wijze gesplitst in een deel dat onder de normale regeling valt en een deel dat onder de margeregeling valt. Vervolgens wordt voor de omzet die onder de margeregeling valt de belaste marge op forfaitaire wijze bepaald.

26.4.1.1 Autodemontage: forfaitaire splitsing van de omzet

De verdeling van de omzet (incl. omzetbelasting) van autodemontagebedrijven over een bepaalde periode in het deel waarvoor de margeregeling geldt en het deel waarvoor de gewone regeling geldt, gebeurt overeenkomstig de verhouding tussen de inkopen in diezelfde periode van goederen die voor de margeregeling in aanmerking kunnen komen en de overige inkopen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.22.1). Hierbij worden alleen in aanmerking genomen de inkopen van goederen die voor de verkoop zijn bestemd.

Deze forfaitaire verdeling vervalt als het berekende deel van de omzet dat onder de normale regeling zou vallen kleiner is dan de omzet waarvoor facturen met omzetbelasting zijn afgegeven of waarvoor de btw-heffing naar de afnemer is verlegd. Zie 23.3.1. In dat geval wordt de omzet waarvoor facturen met omzetbelasting zijn afgegeven of de btw-heffing is verlegd op de normale wijze in de heffing van omzetbelasting betrokken. Slechts op het resterende deel van de omzet wordt dan de margeregeling toegepast.

***VOORBEELD 1** Een autodemontagebedrijf heeft in een aangiftetijdvak voor € 10 000 aan auto's en auto-onderdelen ingekocht. Hiervan heeft € 6000 (60%) betrekking op goederen die niet onder de margeregeling kunnen vallen. De omzet in hetzelfde tijdvak bedraagt € 15 000, waarvan voor een bedrag van € 7000 facturen zijn uitgereikt (€ 5800 met berekening van btw en € 1200 met verlegging van de heffing naar de afnemer). Alle bedragen zijn incl. omzetbelasting.*

De inkopen bestaan voor 60% uit niet-margegoederen, dus valt ook 60% van de omzet (zijnde € 9000) onder de gewone regeling. De rest van de omzet (€ 6000) valt onder de margeregeling. De omzet waarvoor gefactureerd is met btw, resp. de btw-heffing naar de afnemer is verlegd (€ 7000), is lager dan de forfaitair berekende omzet die onder de gewone regeling valt (€ 9000) zodat de forfaitaire berekening in stand blijft.

***VOORBEELD 2** De gegevens in dit voorbeeld zijn dezelfde als in Voorbeeld 1, alleen bedraagt de omzet waarvoor facturen met omzetbelasting zijn afgegeven, resp. de btw-heffing naar de afnemer is verlegd € 11 000 (€ 3400 met toepassing van de verleggingsregeling). Deze omzet is hoger dan de forfaitair berekende omzet die onder de gewone regeling zou vallen (€ 9000). Daarom wordt de forfaitaire berekening opzijgezet. Van de totale omzet wordt € 11 000 behandeld volgens de normale regels en valt het restant ad € 4000 onder de margeregeling.*

26.4.1.2 Autodemontage: forfaitaire berekening van de marge

Van het deel van de omzet van autodemontagebedrijven dat onder de margeregeling valt moet de te belasten marge worden berekend. Deze marge (incl. omzetbelasting) wordt gesteld op een percentage van de omzet waarvoor de margeregeling geldt (maar niet lager dan nul). Zie Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.22.2. Dit percentage wordt per aangiftetijdvak aldus berekend:

$$\frac{\text{totale omzet}^{1)} - \text{totale inkopen}^{1)}}{\text{totale omzet}^{1)}} \times 100\% = x\% \text{ van de omzet}$$

1) incl. omzetbelasting

Bij de in 26.4.1.1 gegeven voorbeelden bedraagt de te belasten marge 33,3% van de omzet die onder de margeregeling valt. Dit is als volgt berekend:

$$\frac{€ 15\,000 - € 10\,000}{€ 15\,000} \times 100\% = 33{,}3\%$$

26.4.1.3 Autodemontage: berekening verschuldigde omzetbelasting

De in een aangiftetijdvak verschuldigde belasting wordt als volgt berekend (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 4.22.3):

a. het deel van de omzet van autodemontagebedrijven dat onder de normale regeling valt moet worden gesplitst in het deel waarvan de omzet bij het autodemontagebedrijf is belast en het deel van de omzet waarvan de btw-heffing naar de afnemer is verlegd. Over het verlegde deel van de omzet is de leverancier geen btw verschuldigd. Over het belaste, niet-verlegde deel van de omzet is $^{21}/_{121}$ deel aan omzetbelasting verschuldigd;

b. over het deel van de omzet dat onder de margeregeling valt is over de daaraan toe te rekenen marge $^{21}/_{121}$ deel aan omzetbelasting verschuldigd.

***VOORBEELD** Toepassing van de regels leidt bij de in 26.4.1.1 gegeven voorbeelden tot de volgende berekeningen:*

ad 1.

verlegde omzet:	*€ 1200*	*0*
normale regeling:	$^{21}/_{121} \times € 7800$	*1354*
margeregeling:	$^{21}/_{121} \times 33{,}3\% \times € 6000$	*347*
	+	———
totaal verschuldigd		*1701*

ad 2.

verlegde omzet:	*€ 3800*	*0*
normale regeling:	$^{21}/_{121} \times € 7200$	*1250*
margeregeling:	$^{21}/_{121} \times 33{,}3\% \times € 4000$	*231*
	+	———
totaal verschuldigd		*1481*

Voorgaande berekeningsmethode wordt over elk aangiftetijdvak afzonderlijk toegepast. Bij de aangifte over het eerste tijdvak van een kalenderjaar worden de berekeningen over de tijdvakken in het vorige kalenderjaar herrekend op basis van de jaarcijfers. De hieruit voortvloeiende verschillen, die zowel positief als negatief kunnen zijn, worden aangegeven bij vraag 1a van de (elektronische) aangifte. De jaarberekening moet de handelaar per brief aan de inspecteur zenden. Dit moet hij doen binnen de termijn die geldt voor het doen van de aangifte over het eerste tijdvak van het nieuwe jaar.

26.4.2 Margeregeling: bedrijfsmiddelen agrarische sector

De margeregeling is niet van toepassing als een handelaar een goed verkoopt dat in 2017 of eerder aan hem is verkocht door een agrariër die het als bedrijfsmiddel heeft gebruikt. Op die levering was immers de landbouwregeling van toepassing. Zie 37.3.7. Als de handelaar zo'n gebruikt goed doorverkoopt, is hij volgens de wettelijke bepalingen over de volle prijs btw verschuldigd, terwijl er geen recht op aftrek van voorbelasting bij de handelaar bestaat. Er treedt dan cumulatie van omzetbelasting op. Daarom is goedgekeurd dat de handelaar die gebruikte bedrijfsmiddelen heeft gekocht van iemand die onder de landbouw- of de veehandelsregeling viel (zie 37.3.7) bij doorverkoop de margeregeling toepast (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 3.5.7). De handelaar moet zich dan uiteraard houden aan alle verplichtingen van de margeregeling. Verder geldt als bijzondere voorwaarde dat de handelaar een door de verkoper van het bedrijfsmiddel afgegeven zgn. landbouwverklaring moet kunnen overleggen. Zie 37.3.7. Ook moeten de verkoper, de handelaar en de koper in Nederland wonen, gevestigd zijn of aldaar een vaste inrichting hebben. De goedkeuring geldt alleen in gevallen waarin over de (weder)verkoop van gebruikte goederen btw verschuldigd is.

26.4.3 Margeregeling: postzegels, munten en bankbiljetten

De margeregeling is in principe niet van toepassing op de leveringen van postzegels, munten en bankbiljetten als de handelaar deze heeft gekocht van een ondernemer met aftrekrecht. Goedgekeurd is dat de margeregeling in die gevallen toch mag worden toegepast (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.6.3). Als voorwaarde geldt echter wel dat de handelaar ter zake van de aankoop geen omzetbelasting aftrekt en dat de handelaar op de verkoopfactuur geen btw vermeldt.

Invoer uit land buiten de EU

Voor de levering van de postzegels, munten en bankbiljetten die een handelaar in niet-EU-lidstaten aankoopt en in Nederland invoert geldt de goedkeuring niet. Dergelijke leveringen vallen alleen onder de margeregeling als de handelaar een zgn. kav-beschikking heeft. Zie 26.1.9. Als dat het geval is, kan de handelaar de bij invoer te betalen omzetbelasting niet in aftrek brengen.

Verwerving uit EU-lidstaat, levering aldaar vrijgesteld

Als een handelaar postzegels, munten en bankbiljetten koopt van een overheidsinstelling in een andere EU-lidstaat, is de levering doorgaans vrijgesteld van btw. Als de handelaar deze goederen zelf meeneemt naar Nederland, verricht de handelaar in de EU-lidstaat van aankoop een intracommunautaire levering (de zgn. overbrenging van eigen goederen). Omdat die (fictieve) levering onder de margeregeling valt en de winstmarge nihil is, is de Nederlandse handelaar in die andere EU-lidstaat geen omzetbelasting verschuldigd. Wegens de intracommunautaire verwerving in Nederland is geen btw verschuldigd. Zie 14.2.4. Als de hiervóór bedoelde goederen worden toegezonden aan de handelaar in Nederland door de overheidsinstelling, is er alleen sprake van een intracommunautaire verwerving door de handelaar in Nederland. Goedgekeurd is dat de intracommunautaire verwerving buiten de heffing blijft, mits de levering in de andere EU-lidstaat is vrijgesteld van btw (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271 onder 7.6.4.1).

Verwerving uit EU-lidstaat, levering aldaar belast

Als de handelaar de postzegels, munten of bankbiljetten van de leverancier (postdienst of autoriteit) in de andere EU-lidstaat met berekening van omzetbelasting heeft gekocht en hij deze goederen zelf meeneemt naar Nederland, kan hij op de (fictieve) levering ook de margeregeling toepassen, mits hij de in rekening gebrachte buitenlandse omzetbelasting niet terugvraagt (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.4.6.2). Wegens de intracommunautaire verwerving in Nederland is dan geen btw verschuldigd. Zie 14.2.4. Als de hiervóór bedoelde goederen worden toegezonden aan de handelaar, is de handelaar wegens de intracommunautaire verwerving Nederlandse btw verschuldigd. Als hij deze btw niet in aftrek brengt, kan hij de goederen doorverkopen onder de margeregeling (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.4.6.2).

26.4.4 Margeregeling: goederen teruggenomen door de leverancier

Als een afnemer niet voldoet aan zijn uit een koopovereenkomst voortvloeiende betalingsverplichtingen, kan de leverancier in bepaalde gevallen de door hem geleverde goederen van de schuldenaar terugnemen. Het terugnemen van de goederen leidt niet tot heffing van omzetbelasting als de afnemer (de schuldenaar) geen ondernemer is, of als de schuldenaar ondernemer is maar wegens de (terug)levering geen omzetbelasting verschuldigd is. Zie 12.16. Als de leverancier (de schuldeiser) de teruggenomen goederen vervolgens weer verkoopt, mag hij daarop de margeregeling toepassen als de goederen afkomstig zijn van een particulier (niet-ondernemer) of van een aangewezen ondernemer die voor deze goederen geen omzetbelasting in rekening mag brengen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271 onder 7.3.1). Zie 26.1.3.

De winstmarge is dan het verschil tussen enerzijds de vergoeding bij verkoop van het goed door de leverancier (de schuldeiser) en anderzijds de som van het nog niet terugbetaalde deel van de oorspronkelijke verkoopprijs en het deel van de verkoopopbrengst dat de leverancier (de schuldeiser) feitelijk terugbetaalt aan de schuldenaar. Bedragen waarover geen omzetbelasting is geheven (bijv. rente) worden niet tot de oorspronkelijke verkoopprijs gerekend. Als de handelaar het kasstelsel toepast, wordt het door de koper niet-betaalde deel van de verkoopprijs evenmin tot de oorspronkelijke verkoopprijs gerekend. Daarover is immers geen omzetbelasting geheven.

De hiervóór beschreven regeling kan ook toepassing vinden als goederen zijn geleverd op grond van een huurkoopovereenkomst of een overeenkomst van *financial lease* en door de huurverkoper of *lessor* worden teruggenomen omdat de afnemer niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet.

> ***VOORBEELD** Particulier P heeft van garagehouder G een auto gekocht op huurkoopbasis voor € 20 000. Nadat hij € 7000 heeft afbetaald, kan P niet meer aan zijn verplichtingen voldoen. G neemt de auto terug en verkoopt deze voor € 16 000.*
> *G boekt van deze opbrengst € 13 000 af op de openstaande hoofdsom en € 2000 op rente en kosten. Het restant ad € 1000 wordt terugbetaald aan P. De door G verschuldigde omzetbelasting wordt als volgt berekend: € 16 000 — (€ 13 000 + € 1000) = € 2000* $\times {}^{21}/_{121}$ *= € 347.*
> *Voor zover na verrekening van de verkoopopbrengst van het goed een deel van de oorspronkelijke verkoopprijs onbetaald is gebleven, kan de leverancier een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting doen (zie 19.1.1), mits hij bij de eerste levering het factuurstelsel heeft toegepast (d.w.z. dat hij direct de volledige btw heeft aangegeven en betaald). Als hij het kasstelsel heeft toegepast, is teruggaaf van omzetbelasting niet mogelijk.*

26.4.5 Margeregeling: teruggevonden goederen door verzekeringsmaatschappij

Als een gestolen goed wordt teruggevonden nadat de verzekeringsmaatschappij de schade aan de verzekerde heeft vergoed, wordt de verzekeringsmaatschappij op grond van de schade-uitkeringsvoorwaarden eigenaar van het teruggevonden goed. Bij verkoop van dit goed door de verzekeringsmaatschappij geldt geen vrijstelling. Zie 12.9.4. Wel mag de verzekeringsmaatschappij de margeregeling toepassen als de goederen afkomstig zijn van een particulier (niet-ondernemer) of van een aangewezen ondernemer die voor deze goederen geen omzetbelasting in rekening mag brengen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.4). Zie 26.1.3. De omstandigheid dat de schade aan de verzekerde 'inclusief omzetbelasting' is vergoed kan een aanwijzing vormen voor de aanspraak op toepassing van de margeregeling. De marge is dan het verschil tussen enerzijds de vergoeding en anderzijds de door de verzekeringsmaatschappij gedane verzekeringsuitkering.

26.4.6 Margeregeling: executoriale veilingverkoping

Veilinghouders kunnen op hun veilingverkopen van gebruikte goederen, kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek de margeregeling toepassen. Voorwaarde daarbij is dat de veilinghouder aannemelijk maakt dat de goederen zijn verkregen van een particulier of een andere niet-aftrekgerechtigde leverancier. Zie 26.1.3. Bij een executoriale verkoop in opdracht van bijv. een pandhouder kan de veilinghouder vaak echter moeilijk de informatie krijgen die nodig is om te kunnen bepalen of de margeregeling van toepassing is. Daarom is goedgekeurd dat veilinghouders bij executoriale verkoop de margeregeling toepassen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.5). Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

a. Het geveilde goed verkeert kennelijk in gebruikte staat.
b. Voor de levering aan de veilinghouder wordt geen factuur uitgereikt waarop afzonderlijk btw is vermeld.
c. De veilinghouder weet niet en kon niet weten dat de pandgever recht op aftrek btw heeft en de btw ook daadwerkelijk heeft afgetrokken.

Aan toepassing van de margeregeling is in deze situatie de voorwaarde verbonden dat eventueel nagefactureerde omzetbelasting niet door de veilinghouder in aftrek wordt gebracht.

Verder moet de veilinghouder voldoen aan de voorwaarden die aan toepassing van de margeregeling zijn verbonden. Als het geveilde goed afkomstig is van een niet-ondernemer, moet de veilinghouder over een inkoopverklaring beschikken. Zie 26.1.6.2. Goedgekeurd is dat op die verklaring niet hoeft te worden opgenomen de verklaring van de leverancier dat hij voor de levering aan hem geen omzetbelasting in aftrek heeft gebracht (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.5). De inkoopverklaring mag worden ondertekend door degene die opdracht tot de executoriale verkoop heeft gegeven.

26.4.7 Margeregeling: verkoop toegangsbewijzen

Zgn. ticketbureaus kopen van particulieren en ondernemers toegangsbewijzen voor popconcerten, voetbalwedstrijden e.d. Hoewel deze toegangsbewijzen niet als gebruikte goederen kunnen worden aangemerkt, is goedgekeurd dat de exploitanten van deze ticketbureaus de door hen verschuldigde omzetbelasting berekenen overeenkomstig de margeregeling (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.9). Deze exploitanten zijn dus slechts omzetbelasting verschuldigd over het verschil tussen de door hen gerealiseerde verkoopprijs en de door hen betaalde inkoopprijs voor de toegangsbewijzen. Aan toepassing van de goedkeuring is de voorwaarde verbonden dat alle voorwaarden en verplichtingen van de margeregeling moeten worden nageleefd. Als een ticketbureau toegangsbewijzen voor een bepaald evenement van zowel particulieren als ondernemers heeft gekocht, kan de margeregeling op de gehele kaartverkoop worden toegepast. Daarbij geldt echter als voorwaarde dat de door de ondernemers in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek wordt gebracht.

26.4.8 Margeregeling: groeibriljanten

Iemand die een zgn. groeibriljant koopt, geplaatst in een sieraad, kan dit sieraad binnen een bepaalde periode tegen een gegarandeerde innameprijs inruilen tegen een ander, met een grotere en duurdere groeibriljant. Na de inname wordt de groeibriljant in de regel doorverkocht aan de groothandel waar het sieraad wordt gesloopt en de diamant wordt toegevoegd aan de voorraad. Vervolgens wordt de diamant opnieuw in een sieraad geplaatst en via de detailhandel – al dan niet in het kader van het groeisysteem – verkocht.

Om cumulatie van omzetbelasting te voorkomen is goedgekeurd dat ondernemers die groeibriljanten verkopen via een systeem waarbij een groothandel is betrokken als volgt handelen (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.8).

Bij de verkoop van groeibriljanten is over de hele vergoeding omzetbelasting verschuldigd. Als er tegelijkertijd een groeibriljant wordt ingeruild, wordt de innameprijs *niet* op de vergoeding in mindering gebracht. De omzetbelasting begrepen in de innameprijzen voor de van anderen dan ondernemers (particulieren) ingenomen groeibriljanten kan de detailhandelaar als voorbelasting in aftrek brengen. Voorwaarde is dat de ingenomen groeibriljanten binnen twee weken na de inname zijn doorgeleverd aan een groothandelaar en de detailhandelaar en de groothandelaar onafhankelijk van elkaar zijn. De aftrekbare voorbelasting bedraagt $^{21}/_{121}$ × de innameprijs.

Wegens de doorlevering van de ingenomen groeibriljanten aan de groothandelaar brengt de detailhandelaar omzetbelasting in rekening over het door de groothandelaar betaalde bedrag. Deze belasting wordt als verschuldigde btw opgenomen in de aangifte over het tijdvak waarin de betaling is ontvangen.

26.4.9 Margeregeling: bemiddeling bij kunsthandel

De aan- en verkoop van kunstwerken door bijv. een galeriehouder valt onder de margeregeling. De galeriehouder is dan over zijn marge (21%) btw verschuldigd. Dat is anders als de galeriehouder feitelijk alleen optreedt als *bemiddelaar* tussen de kunstenaar en de koper. Zie 7.5.2 voor het begrip 'bemiddeling'. Bij bemiddeling is de kunstenaar 9% verschuldigd over de levering van het kunstwerk en de galeriehouder is 21% btw verschuldigd over zijn bemiddelingsfee, (mits de plaats van dienst in Nederland is, zie schema 7.6, blokje 2). De kunstenaar heeft dan recht op aftrek van de btw over de bemiddelingsfee. Als aan de volgende voorwaarden is voldaan, kan altijd worden aangenomen dat prestatie van de galeriehouder wordt aangemerkt als een bemiddelingsdienst (Besluit nr. BLKB2014/546M, zoals gewijzigd bij nr. 2019-25271, onder 7.7).

a. Galeriehouder en kunstenaar sluiten in beginsel per kunstvoorwerp een schriftelijke bemiddelingsovereenkomst. In deze overeenkomst gegevens:

- naam en adres van de kunstenaar en van de galeriehouder;
- een registratienummer dat verwijst naar het kunstvoorwerp;
- een omschrijving van het voorwerp, zoals titel, materiaal, maten;
- de verkoop- of vraagprijs;
- een aanduiding dat de galeriehouder handelt op naam, op order en voor rekening van de kunstenaar;
- de vermelding dat de kunstenaar tot het tijdstip van verkoop en aflevering door de galeriehouder eigenaar van

Galeriehouder en kunstenaar kunnen ook een doorlopende (kader)overeenkomst van bemiddeling aangaan. De galeriehouder maakt bij de afgifte van een kunstvoorwerp telkens een document op, waarin hij verwijst naar de overeenkomst.

b. De galeriehouder maakt de koper duidelijk dat de (ver)kooptransactie tot stand komt tussen de kunstenaar en de koper, bijv. door uitdrukkelijke vermelding daarvan in de catalogus en prijslijst bij een tentoonstelling.

c. De definitieve uitbetaling van het aan de kunstenaar (nog) toekomende deel van de verkoopprijs geschiedt nadat het kunstvoorwerp is verkocht. Het eventueel betalen van een voorschot doet hieraan geen afbreuk.

d. De galeriehouder maakt (op eigen briefpapier) namens de kunstenaar een rekening op voor de koper onder vermelding van de tekst "Op naam en voor rekening van kunstenaar X aan u verkocht en geleverd" en onder verwijzing naar het aan het voorwerp toegekende registratienummer. De galeriehouder hoeft het adres van de kunstenaar niet te vermelden, mits de galeriehouder het adres heeft geregistreerd en het direct kan geven. De verplichting tot het opmaken van een factuur geldt niet als de kunstenaar van de kleineondernemersregeling gebruikmaakt. Zie 24.1.

e. De galeriehouder maakt (op eigen briefpapier) een afrekening op voor de kunstenaar, onder vermelding van de tekst "Voor u verkocht op grond van de met u aangegane bemiddelingsovereenkomst d.d. . ." en onder verwijzing naar het aan het voorwerp toegekende registratienummer. De galeriehouder splitst op de afrekening het van de koper ontvangen bedrag in een netto(ver)koopprijs en 9% omzetbelasting. Om misverstanden te voorkomen mag de galeriehouder daarbij vermelden dat deze omzetbelasting door de kunstenaar moet worden aangegeven en afgedragen. De galeriehouder verstrekt de kunstenaar ook een kopie van de aan de koper uitgereikte rekening. De kunstenaar moet deze bescheiden in zijn administratie bewaren.

VOORBEELD 1 Een galeriehouder koopt van een kunstenaar een door hem gemaakt schilderij voor € 2000. De galeriehouder verkoopt het schilderij later aan een particulier voor € 3000. De kunstenaar is (9% van € 2000 =) € 180 aan btw verschuldigd. Bij de galeriehouder is de margeregeling van toepassing. De galeriehouder is $^{21}/_{121}$ × (€ 3000 — € 2180 =) € 142 aan btw verschuldigd, terwijl de galeriehouder geen recht op aftrek heeft van de door de kunstenaar gefactureerde btw (€ 180).

VOORBEELD 2 Een galeriehouder bemiddelt bij de verkoop aan een particulier door een kunstenaar van een door hem gemaakt schilderij. De verkoopprijs van het schilderij is € 3000 (excl. btw). De galeriehouder heeft recht op een bemiddelingsprovisie van € 1000. De bemiddeling gebeurt in opdracht van de kunstenaar. Bij de galeriehouder is de margeregeling niet van toepassing. De galeriehouder is 21% × € 1000 = € 210 aan btw verschuldigd voor zijn bemiddelingsdienst. De kunstenaar is (9% van € 3000 =) € 270 aan btw verschuldigd en heeft recht op aftrek van € 210. Per saldo betaalt de kunstenaar € 60 aan de Belastingdienst.

VOORBEELD 3 Een galeriehouder bemiddelt bij de verkoop aan een particulier door een kunstenaar van een door hem gemaakt schilderij. De verkoopprijs van het schilderij is € 3000. De galeriehouder heeft recht op een bemiddelingsprovisie van € 1000. De bemiddeling gebeurt in opdracht van de particulier. Bij de galeriehouder is de margeregeling niet van toepassing. De galeriehouder is (21% × € 1000 =) € 210 aan btw verschuldigd voor zijn bemiddelingsdienst. De kunstenaar is 9% van € 3000 = € 270 verschuldigd (en heeft geen recht op aftrek van € 210).

27 Bedrijfsbeëindiging en faillissement

27.1 Bedrijfsbeëindiging: wanneer eindigt het ondernemerschap?

Het ondernemerschap eindigt zodra iemand ophoudt zelfstandig een bedrijf of beroep uit te oefenen. Dit geldt ook als het bedrijf of beroep door een bv wordt uitgeoefend. Het ondernemerschap eindigt bij:

- staking en liquidatie van het bedrijf. Zie 27.2
- overlijden. Zie 27.2.2;
- faillissement. Zie 27.3
- overdracht van het bedrijf. Zie 27.4
- inbreng in een bv. Zie 27.4.5

Iemand blijft ondernemer als hij na de beëindiging of overdracht van de onderneming enkele bedrijfsmiddelen aanhoudt en gaat verhuren (bijv. een bedrijfspand) of licentierechten blijft verlenen. Hij exploiteert dan een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te krijgen. Zie 5.2.8. Alleen de aard van de bedrijfsuitoefening is dan veranderd.

Als iemand goederen overbrengt naar privé of als iemand na de bedrijfsbeëindiging bedrijfsgoederen onder zich houdt, is hij hiervoor in de regel btw verschuldigd. Zie 20.3.1. en 20.3.2.

***LET OP** Bij verhuur van het bedrijfspand kan het voordelig zijn te opteren voor belaste verhuur. Zie 13.5.11.*

27.2 Bedrijfsbeëindiging: staking van de onderneming

Als iemand zijn onderneming staakt, blijft hij ondernemer totdat de laatste stakingshandeling is verricht. Alle rechten en verplichtingen van een ondernemer blijven onverkort van toepassing. Hij moet ook aangifte blijven doen.

Is het bedrijf gesloten dan zijn er meestal nog goederen aanwezig, zoals voorraden, machines, inventaris, een auto, een bedrijfspand enz. Bij verkoop van die goederen is er btw verschuldigd. Zie 13.2.1 voor de verkoop van onroerende zaken. Voor goederen die iemand nog onder zich heeft als hij zijn bedrijf beëindigt of die hij overbrengt naar privé is in beginsel ook btw verschuldigd. Zie 20.3.1 en 20.3.2.

In het geval een bv wordt ontbonden en vereffend, en (het restant van) haar vermogen om niet overgaat naar de aandeelhouder(s) leidt dit niet tot heffing van btw. Ook niet als er goederen mee overgaan. Zie 6.1.

Op de omzetbelasting die bij de staking is verschuldigd kan de voorbelasting op nagekomen facturen volgens de gewone regels in aftrek worden gebracht. Daarbij geldt wel als voorwaarde dat er een direct verband moet bestaan tussen de nagekomen kosten en de ondernemingsactiviteit (HvJ EU, *'I/S Fini H'*, zaak C-32/03, ECLI:EU:C:2005:125). Vaak zal men als laatste bijv. de rekening van de accountant ontvangen. Ook de daarop vermelde omzetbelasting kan dus nog worden teruggevraagd bij de Belastingdienst.

27.2.1 Bedrijfsbeëindiging: vergoeding

Als een ondernemer door overheidsmaatregelen zijn bedrijf niet meer kan uitoefenen en daarom een schadevergoeding krijgt, zal er meestal geen sprake zijn van een door hem verrichte dienst. Over de schadevergoeding is de ondernemer dan geen btw verschuldigd. Zie 7.2.7 en 7.2.9.

Soms verleent de overheid of een aparte instelling (bijv. een saneringsfonds) een uitkering als men vrijwillig zijn bedrijf beëindigt. Hieraan zijn vaak voorwaarden verbonden, zoals de voorwaarde dat men niet weer (binnen een bepaalde periode) eenzelfde bedrijf start. De uitkering is vaak een vergoeding voor het verlies van inkomen. Meestal is over deze uitkering ook geen btw verschuldigd, omdat er geen sprake is van een door de ontvanger van de uitkering verrichte dienst die wordt *verbruikt* door de uitkerende instantie. Met het ontbreken van 'verbruik' wordt in dit verband bedoeld dat de uitkerende instantie geen individualiseerbaar voordeel heeft. Deze handelt namelijk in het algemeen belang (vgl. HvJ EU, *'Jürg Mohr'*, zaak C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 en *'Landboden Agrardienste GmbH & Co KG'*, zaak C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627). Zie ook 7.2.8.1. Als een uitkering wegens bedrijfsbeëindiging echter is verbonden aan de overdracht van bedrijfsmiddelen, moet worden nagegaan of de uitkering (gedeeltelijk) de vergoeding vormt voor die overdracht. Is dat het geval, dan is btw verschuldigd naar het tarief dat geldt voor de levering van die bedrijfsmiddelen. Betreft het onroerende zaken, dan zal meestal een vrijstelling gelden (Hof Den Bosch, nr. 00/3372, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU5906). Zie 13.2.1.

27.2.2 Bedrijfsbeëindiging: overlijden van de ondernemer

Bij overlijden van de ondernemer worden de gezamenlijke erfgenamen beschouwd als de nieuwe ondernemer, ongeacht of zij het bedrijf direct staken en gaan liquideren of het bedrijf voortzetten. Aangenomen moet worden dat de gezamenlijke erfgenamen voor de btw in de plaats treden van de overleden ondernemer, d.w.z. dat de uit de omzetbelasting voortvloeiende rechten en verplichtingen op hen overgaan. Vgl. 27.4.3.

Meestal zetten de gezamenlijke erfgenamen het bedrijf slechts voort totdat een koper is gevonden of totdat is besloten wie van hen het bedrijf definitief voortzet(ten). Het ondernemerschap van de gezamenlijke erfgenamen eindigt in dat geval op het moment van verkoop of op de dag van scheiding en deling van de boedel waarbij het bedrijf aan één of meer erfgenamen wordt toegedeeld. Vanaf de dag van verkoop resp. scheiding en deling zijn de koper resp. de voortzettende erfgena(a)m(en) de nieuwe ondernemer(s).

Overigens is er bij verkoop of voortzetting na scheiding en deling sprake van een onbelastbare overdracht van de onderneming. Zie 27.4. Praktisch betekent dit met name dat de koper of de voortzetter voor de berekening van de belasting (geruisloos) in de plaats van de ie 27.4.3. De nieuwe ondernemer moet zich uiteraard aanmelden bij de inspecteur. Zie 4.1.2.

27.3 Faillissement

Bij een faillissement verliest de ondernemer zijn bevoegdheid om over zijn bedrijf te beschikken en het te beheren. Vanaf het moment dat de rechter het faillissement uitspreekt, wordt het beheer gevoerd door de curator. Alle post gaat naar de curator en ook belastingaanslagen kunnen naar zijn adres worden verstuurd (HR, nr. 08/01917, ECLI:NL:HR:2010:BL5555).
De curator kan besluiten het bedrijf direct te liquideren óf het nog enige tijd voort te zetten. In beide gevallen blijft het ondernemerschap van de failliete ondernemer bestaan t/m de laatste liquidatiehandeling. Die laatste handeling is meestal de rekening die de curator uitschrijft voor de door hem verrichte werkzaamheden. De daarop in rekening gebrachte omzetbelasting komt volgens de gewone regels voor aftrek in aanmerking. Hoewel het ondernemerschap blijft bestaan t/m de laatste liquidatiehandeling is de curator verantwoordelijk voor het voldoen van de belastingschulden die na het uitspreken van het faillissement zijn ontstaan. Ook een failliet verklaarde nv of bv die als gevolg daarvan is ontbonden, blijft gedurende de periode van vereffening als ondernemer bestaan.

27.3.1 Faillissement: aangiften en boedelschuld

De curator is vanaf de dag van failletverklaring verantwoordelijk voor de omzetbelasting. Hij moet daarom vanaf het uitspreken van het faillissement de (elektronische) aangiften omzetbelasting doen. De btw die wordt verschuldigd na het uitspreken van het faillissement behoort tot de boedelschuld. Naast de curator blijft de (bestuurder van een) gefailleerde bevoegd naar de fiscus op te treden, bijv. voor het maken van bezwaar tegen opgelegde naheffingsaanslagen (HR, nr. 39.246, ECLI:NL:HR:2004:AO9503).

Boedelbijdrage

Een curator heeft als taak de boedel van de gefailleerde te beheren en te vereffenen. Dit betekent dat de curator de gezamenlijke baten van een boedel zo veel mogelijk moet omzetten in geld voor alle schuldeisers, met als gevolg dat hij (namens de failliet) zijn werkzaamheden in beginsel dus voor alle schuldeisers verricht. Het komt echter voor dat die werkzaamheden zien op de specifieke rechten van een derde. Dit kan bijv. een pand- of hypotheekhouder zijn (zgn. separatisten) of een leverancier met een eigendomsvoorbehoud. Als die werkzaamheden van de curator uitsluitend de belangen van deze specifieke schuldeisers dienen, kan de curator daarvoor een vergoeding vragen. Dit wordt de boedelbijdrage genoemd.
De staatssecretaris van Financiën is ingegaan op de vraag of de gefailleerde btw is verschuldigd over de boedelbijdrage (Besluit nr. DLK02017/7300). Hij heeft aangegeven dat de boedelbijdrage belast is met btw als – bezien vanuit de gefailleerde – er een rechtstreeks verband bestaat tussen de betaling door de separatist en de werkzaamheden die de curator heeft verricht met betrekking tot (bijv.) de uitwinning van een verpande of verhypothekeerde zaak. Bovendien heeft de staatssecretaris aangegeven dat de gefailleerde pas btw is verschuldigd over de boedelbijdrage als hij ondernemer is voor de btw (zie 5.1.2) en de door de curator verrichte werkzaamheden niet gerelateerd zijn aan het privévermogen van de gefailleerde.

27.3.1.1 Faillissement: niet-betaalde crediteuren

Art. 29, lid 7, Wet OB

Een ondernemer mag de aan hem in rekening gebrachte belasting als voorbelasting in aftrek brengen voordat hij de factuur heeft betaald. Wordt de factuur niet of niet geheel betaald, dan moet hij de afgetrokken voorbelasting terugbetalen aan de Belastingdienst op het tijdstip waarop redelijkerwijs komt vast te staan dat hij niet zal betalen of als één jaar is verstreken na de opeisbaarheid van het factuurbedrag. Zie 18.1.9.
Bij faillissement wordt aangenomen dat de niet-betaling is komen vast te staan vóór het uitspreken van het faillissement. De terug te betalen voorbelasting is dus gewoon verschuldigd door de ondernemer en is *geen boedelschuld*. Als ten gevolge van een uitdeling de crediteuren alsnog (gedeeltelijk) worden betaald, kan de voorbelasting (gedeeltelijk) opnieuw in aftrek worden gebracht. Als de btw is afgetrokken door een fiscale eenheid en een onderdeel hiervan failliet gaat, moet de btw op de onbetaald gebleven facturen worden terugbetaald door de fiscale eenheid (Hof Den Bosch, nr. 03/0593, ECLI:NL:GHSHE:2005:AV0085).

27.3.1.2 Faillissement: factuur van curator

Als de rechter-commissaris aan de curator een honorarium toewijst dat hoger is dan het aanwezige boedelactief, mag het bedrag waarover de curator btw is verschuldigd worden vastgesteld op het bedrag van het aanwezige boedelactief. Als de failliet de door de curator in rekening te brengen btw niet in aftrek kan brengen, mag de vergoeding worden vastgesteld op $^{100}/_{121}$ deel van het bedrag van het aanwezige boedelactief. Als de curator later toch nog meer ontvangt omdat het boedelactief uiteindelijk groter blijkt te zijn dan aanvankelijk is aangenomen, is de curator over het meerdere ook btw verschuldigd. Hij moet daarvoor een – eventueel tweede – factuur uitreiken (Besluit nr. CPP2003/573M).

> ***VOORBEELD 1 Een curator krijgt voor zijn werkzaamheden een honorarium toegewezen van € 9500. De waarde van het aanwezige boedelactief wordt geschat op € 6000. In deze situatie mag de curator volstaan met het uitreiken van een factuur met een vergoeding van € 6000 verhoogd met 21% btw (€ 1260). Deze btw moet de curator in zijn aangifte omzetbelasting opnemen als verschuldigde btw en de failliet kan datzelfde bedrag in aftrek brengen.***

***VOORBEELD 2** Als de failliet geen btw in aftrek kan brengen, bijv. omdat deze voor de btw niet als ondernemer wordt aangemerkt, mag de curator volstaan met het in rekening brengen van € 4958 ($^{100}/_{121}$ × de geschatte waarde van het boedelactief) verhoogd met 21% btw (€ 1042).*

***VOORBEELD 3** Als het boedelactief uiteindelijk meer opbrengt (bijv. € 7000), is de curator over het meerdere ook btw verschuldigd. Als de failliet recht heeft op aftrek van btw, is dat 21% van (€ 7000 — € 6000) = € 210 en als de failliet geen btw in aftrek kan brengen: $^{21}/_{121}$ × (€ 7000 — € 6000) = € 174.*

27.3.2 Surseance van betaling

Door het verlenen van surseance van betaling krijgt men gedurende zekere tijd uitstel van betaling van zgn. concurrente schulden. Bij de surseanceverlening stelt de rechter een bewindvoerder aan. Een ondernemer kan vanaf het moment van de surseanceverlening alleen over zijn bedrijf beschikken en het beheren met medewerking en machtiging van de bewindvoerder.

Anders dan bij faillissement blijft de ondernemer zelf geheel verantwoordelijk voor het aangeven en betalen van de omzetbelasting. Hij kan via de surseance geen uitstel van betaling van belastingschulden krijgen. Daarom moet hij tijdig contact opnemen met de ontvanger voor het treffen van een betalingsregeling.

***LET OP** Als de ondernemer de door hem aangegeven verschuldigde belasting niet kan betalen, kan de ontvanger alleen een betalingsregeling treffen nadat de inspecteur een naheffingsaanslag heeft opgelegd. Hij moet dus gewoon aangifte doen en de aanslag afwachten. Het is wel raadzaam contact op te nemen met de inspecteur voordat de aanslag wordt opgelegd om een boete te voorkomen. Zie ook 35.1.4.*

27.4 Bedrijfsoverdracht

27.4.1 Bedrijfsoverdracht: geen btw, algemeenheid van goederen

Art. 37d Wet OB, art. 8 Uitv.besch. OB

Bij de overgang van een hele of een deel van een 'algemeenheid van goederen' vinden er voor de omzetbelasting geen leveringen of diensten plaats. Dit betekent dat er dan geen omzetbelasting wordt geheven. Van een algemeenheid van goederen is in de praktijk nagenoeg alleen sprake bij een gehele onderneming of een deel daarvan mits met dat deel een zelfstandige onderneming kan worden gedreven. Zie 27.4.2. Voorwaarde is ook dat de overnemer de overgenomen algemeenheid van goederen als ondernemer voortzet. Zie 27.4.1.1. Ook een aandelenoverdracht kan onder omstandigheden onder de regeling voor bedrijfsoverdracht vallen. Zie 27.4.2.3. Voor doorlopende diensten bij een bedrijfsoverdracht gelden de gewone btw-regels. Zie 27.4.2.4.

Degene op wie de onderneming (de algemeenheid van goederen) overgaat, treedt voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting in de plaats van de overdrager. Zie 27.4.3. Voor de berekening van de omzetbelasting blijft dus de onderneming gewoon bestaan. Alleen de persoon van de ondernemer verandert.

Van overdracht van een onderneming of een deel daarvan is sprake bij:

- verkoop van een bedrijf aan een derde. Zie 27.4.2
- inbreng in een vennootschap. Zie 27.4.6
- voortzetting van het bedrijf door een erfgenaam na scheiding en deling van de boedel. Zie 27.4.8
- een juridische fusie waarbij het gehele vermogen van een rechtspersoon/ondernemer onder algemene titel overg rechtspersoon.

De hiervóór genoemde regeling is verplicht. Bij de overdracht van een onderneming mag geen btw in rekening worden gebracht. Gebeurt dat toch, dan kan de inspecteur hetzij de belasting naheffen bij de verkoper en/of de aftrek van voorbelasting weigeren bij de koper. Zie 18.2.9.

Hoewel de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming buiten de heffing van btw blijft, kan de voorbelasting op kosten die worden gemaakt in verband met de overdracht meestal (gedeeltelijk) in aftrek worden gebracht. Zie 18.1.12.

27.4.1.1 Bedrijfsoverdracht: geen btw, voortzettingsvereiste

Art. 37d Wet OB

De overdracht van de algemeenheid is alleen dan geen btw-prestatie als de overnemer het overgenomene als ondernemer voortzet. De koper hoeft het overgenomen bedrijf niet op dezelfde wijze voort te zetten. De koper moet wel de bedoeling hebben om de aan hem overgedragen onderneming te exploiteren en niet om de overgenomen bedrijfsactiviteit onmiddellijk na de overname te beëindigen en de voorraden te verkopen. Het is niet nodig dat de koper vóór de overname van de onderneming dezelfde soort economische activiteit uitoefende als de verkoper van de onderneming (HvJ EU, *'Zita Modes'*, zaak C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644). Rechtbank Arnhem vond dat er aan het voortzettingsvereiste ook was voldaan toen verhuurde sportcentra via een ABCD-transactie werden overgedragen. De overgedragen onderneming was niet geliquideerd, maar voortgezet door D. De ABCD-transactie had op één dag plaatsgevonden en de exploitatie van de onderneming had niet stilgelegen (Rb. Arnhem, nr. 10/2503, ECLI:NL:RBARN:2011:BF8977).

27.4.2 Bedrijfsoverdracht: hele onderneming of deel daarvan

Art. 37d Wet OB

Er is sprake van de overdracht van een onderneming als het een geheel of een gedeelte van een *algemeenheid van goederen* betreft. Hieronder valt de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en/of onlichamelijke zaken, die samen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Het gaat erom dat met het geheel van overgedragen onderdelen zelfstandig een economische activiteit kan worden voortgezet (HvJ EU, *'Christel Schriever'*, zaak C-444/10, ECLI:EU:C:2011:724 en HR, nr. 14/02600, ECLI:NL:HR:2015:552). Dat moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de betrokken economische activiteit.

Rechtspraak

De verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten, vormt geen overdracht van een algemeenheid (HvJ EU, *'Zita Modes'*, zaak C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644). Van een overdracht van een onderneming is sprake als een winkelier zijn goederenvoorraad en winkeluitrusting verkoopt, maar zijn winkelpand niet overdraagt, maar verhuurt aan de koper. Voorwaarde is dat de overgedragen goederen voldoende zijn voor de koper om een autonome economische activiteit duurzaam voort te zetten, aldus de Hoge Raad in een zaak waarbij de koper weliswaar een onderneming overnam, maar een gedeelte van de handelsvoorraad niet (nr. 14/02600, ECLI:NL:HR:2015:552).

Bij de verkoop van *losse bedrijfsmiddelen* is op de gewone wijze omzetbelasting verschuldigd. Hiervan is ook sprake als in het kader van een bedrijfsoverdracht door een andere (gelieerde) ondernemer bedrijfsmiddelen of voorraden worden verkocht aan de koper van het bedrijf. Volgens de Hoge Raad kan de bijzondere regeling dat heffing van btw niet plaatsvindt alleen worden toegepast als de lichamelijke en eventueel onlichamelijke zaken die de *algemeenheid van goederen* vormen, voorafgaand aan de overgang gezamenlijk door één ondernemer in het kader van diens onderneming worden gebruikt en worden overgedragen met het oog op een (voortgezet) gebruik en daarvan door één andere ondernemer (nr. 08/02136, ECLI:NL:HR:2010:BH0527 en nr. 08/01615, ECLI:NL:HR:2010:BG7206). De onderneming moet dus een-op-een worden overgedragen. Ook als de verkoper van de onderneming enkele bedrijfsmiddelen huurt en de koper van de onderneming deze bedrijfsmiddelen overneemt van de verhuurder, valt deze transactie niet onder de regeling voor bedrijfsoverdracht. De verhuurder gebruikt de bedrijfsmiddelen in zijn eigen onderneming. De verhuurder moet daarom btw in rekening brengen.

Anders kan het liggen voor bedrijfsmiddelen die de verkoper gebruikt in zijn onderneming, maar waarop een stil pandrecht is gevestigd of waarvan de zekerheidseigendom bij een derde berust. Bij de verkoop van de onderneming inclusief deze bedrijfsmiddelen is dan ook die derde (bijv. een bank) betrokken. In deze situatie valt naar onze mening ook de verkoop (door de bank) van deze bedrijfsmiddelen onder de regeling voor bedrijfsoverdracht. De transacties hebben betrekking op de overdracht van een aantal door bestemming tot gebruik met elkaar verbonden zaken. Verder moeten die overeenkomsten ertoe strekken zaken over te dragen als een geheel met behoud van de door de gezamenlijke bestemming bepaalde samenhang (HR, nr. 27.897, ECLI:NL:HR:1992:ZC5055). Het mag niet gaan om de overgang van (losse) goederen zonder méér (HR, nr. 42.272, ECLI:NL:HR:2007:AZ9674). De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de enkele overdracht van verhuurde machines als zodanig niet de overgang van een (gedeelte van een) onderneming vormt waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend (nr. 17/00987, ECLI:NL:HR:2018:1787).

De Hoge Raad vindt dat de omstandigheid dat sprake was van voortdurende verhuur en de huurders daarmee steeds de machines ter beschikking hadden, nog geen overdracht van een algemeenheid van goederen met zich brengt. Zo'n overdracht is volgens de Hoge Raad pas aan de orde als de overeenkomsten tussen de overdrager en zijn huurders in wezen gelijk zijn aan de overeenkomsten tussen de overnemer en de huurders. De Hoge Raad heeft echter vastgesteld dat de overnemer zich in een andere positie bevond ten aanzien van de huurders dan de overdrager. Ook wijken de overeenkomsten van de overnemer volgens de Hoge Raad op verschillende punten af van de overeenkomsten van de overdrager. Dit leidt er volgens de Hoge Raad toe dat de overnemer geen algemeenheid van goederen heeft overgenomen.

27.4.2.1 Bedrijfsoverdracht: exploitant vermogensbestanddeel (quasiondernemer)

Art. 37d Wet OB

Iemand die alleen een vermogensbestanddeel exploiteert kan daarvoor ondernemer zijn (een zgn. quasiondernemer). Zie 5.2.8. Ook als een dergelijke ondernemer zijn 'onderneming' verkoopt kan er sprake zijn van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Dit geldt ook als de koper van de 'onderneming' quasiondernemer is.

Een bv was ondernemer voor de exploitatie van een bedrijfsverzamelgebouw. Dit gebouw bestond uit acht units die werden verhuurd. De bv verkocht het bedrijfsverzamelgebouw aan haar beide aandeelhouders. Dezen zetten de exploitatie ongewijzigd voort. Volgens de Hoge Raad kon de verkoop van het bedrijfsverzamelgebouw als de overgang van een algemeenheid van goederen worden aangemerkt. Met het gebouw werd een autonome economische activiteit uitgeoefend en er was geen sprake van de verkoop van een goed zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten. Zowel vóór als na de overgang werd het gebouw geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. De verkoop van het bedrijfsverzamelgebouw viel daarom buiten de heffing van btw en de kopers traden in de plaats van de verkoper. Zij konden de bij de verkoper ingegane herzieningstermijn voortzetten. Zie 27.4.3 (HR, nr. 42.677, ECLI:NL:HR:2008:AY8546).

Uit deze beslissing blijkt dat er bij de verkoop van een verhuurd pand al gauw sprake kan zijn van de overgang van een geheel of een deel van een algemeenheid van goederen.

LET OP Hof Arnhem-Leeuwarden heeft echter geoordeeld dat de overdracht van een kantoorpand in verhuurde staat niet kon worden aangemerkt als de overgang van een algemeenheid van goederen (nr. 17/00319, ECLI:NL:GHARL:2018:3015). Reden is dat de overdragende partij geen voornemen tot exploitatie had. De overdragende partij was een projectontwikkelaar die voor eigen rekening en risico bedrijfsruimte en kantoorgebouwen ontwikkelde. Zodra de projectontwikkelaar een huurder voor het pand had gevonden, werd het verkocht. Het hof heeft vastgesteld dat de projectontwikkelaar het pand niet duurzaam zelf wilde exploiteren en van meet af aan de bedoeling had een koper te vinden die wel dat voornemen had. Volgens het hof was daarom sprake van de verkoop van een goed zonder meer, namelijk de verkoop van een goed uit een voorraad (bestaande uit door de projectontwikkelaar ontwikkelde panden).

Of elke levering van een verhuurde onroerende zaak, waarbij de koper de exploitatie voortzet, onder de regeling voor bedrijfsoverdracht valt en dus buiten de heffing van btw blijft, is dus nog niet duidelijk. Het is daarom raadzaam vóór de overdracht van een pand in verhuurde staat naar het standpunt van de inspecteur te vragen.
De overdracht van een binnenvaartschip met scheepstoebehoren aan iemand die de exploitatie voortzette, is aangemerkt als de overdracht van een algemeenheid van goederen. Hieraan deed niet af dat in verband met deze transactie geen lopende contracten zijn overgedragen of overgegaan (Hof Den Haag, nr. 08/402, ECLI:NL:GHSGR:2009:BL1914). Ook hieruit blijkt dat er in de praktijk al gauw sprake zal zijn van de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming die buiten de heffing van btw blijft.

27.4.2.2 Bedrijfsoverdracht: gedeelte van de onderneming

Art. 37d Wet OB

Heffing van omzetbelasting kan ook achterwege blijven bij het overdragen van een gedeelte van de onderneming. Wel moet dat gedeelte als een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen kunnen worden aangemerkt waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend (HvJ EU, *'Zita Modes'*, zaak C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644). Als dat niet het geval is, moet de overdracht van het gedeelte van de onderneming worden beschouwd als de verkoop van bedrijfsmiddelen. De omzetbelasting wordt in rekening gebracht aan de koper en die belasting wordt in de aangifte opgenomen als verschuldigde btw.

27.4.2.3 Bedrijfsoverdracht: aandelenoverdracht

Bij de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming zal het meestal gaan om een zgn. activa-passivatransactie. Hierbij kunnen ook aandelen mee overgaan. In een situatie waarin een onderneming werd overgedragen met inbegrip van 100% van de aandelen van de betrokken bv, oordeelde de Hoge Raad dat sprake was van een (niet-belastbare) overdracht van een algemeenheid van goederen (nr. 32.272, ECLI:NL:HR:1990:AA2727). De Hoge Raad oordeelde namelijk dat voor een overdracht van een algemeenheid van goederen het niet relevant is dat de ondernemer de overdracht van zijn onderneming heeft doen plaatsvinden mede door overdracht van aandelen.
Ook kan zo'n overdracht plaatsvinden via een aandelentransactie. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat, om te kunnen spreken over een onbelastbare bedrijfsoverdracht, het noodzakelijk is dat met de overdracht een autonome economische activiteit kan worden voortgezet. Het loutere bezit van aandelen volstaat niet om een autonome economische activiteit voort te zetten (HvJ EU, *'X BV'*, zaak C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346). Volgens het hof moet er dus meer worden overgedragen dan alleen aandelen wil er sprake zijn van een algemeenheid van goederen. Een aandelenoverdracht als zodanig die niet gepaard gaat met de overdracht van activa, maakt het de verkrijger, volgens het hof, niet mogelijk een autonome economische activiteit uit te oefenen en kwalificeert dus niet als een onbelastbare overdracht van een algemeenheid van goederen.

27.4.2.4 Bedrijfsoverdracht: doorlopende diensten bij overdracht onderneming

Art. 37d Wet OB

De bijzondere regeling voor de overdracht van een (gedeelte van) een onderneming geldt alleen voor de eenmalige diensten bestaande in de overdracht van onlichamelijke zaken. Andere diensten, waaronder doorlopende diensten, vallen onder de gewone btw-regels.
Dit laatste geldt ook als het sluiten van de overeenkomst tot het verrichten van die diensten geschiedt in het kader van de overgang van een algemeenheid van goederen en diensten. Als bijv. de verkoper van een onderneming in het kader van deze verkoop zijn pand gaat verhuren of personeel gaat uitlenen aan de koper, gelden hiervoor de gewone btw-regels (HR, nr. 08/01847, ECLI:NL:HR:2010:BL0671).

27.4.3 Bedrijfsoverdracht: koper treedt in de plaats van verkoper voor berekening van belasting

Art. 37d Wet OB en art. 0 Uitv.besch. OB

Bij de overdracht van een onderneming of een deel daarvan waarbij geen belasting wordt geheven moet de *koper* (overnemer) rekening houden met een bijzondere regel. De koper wordt namelijk voor de berekening van de belasting die hij *na de overneming* is verschuldigd, geacht in de plaats te zijn getreden van de verkoper (overdrager).
De regel is van belang in de volgende situaties.

(Herziening van) aftrek voorbelasting

Bij aanschaf van investeringsgoederen geldt voor de aftrek van voorbelasting een herzieningstermijn van vier of negen jaar. Zie 18.4.6.
De overnemer treedt dan voor de al dan niet afgetrokken aanschaf-btw volledig in de plaats van de overdrager. Zie bijv. HR, nr. 12/03952, [illegible] k het Voorbeeld hierna.

Worden goederen en diensten na aanschaf niet direct in gebruik genomen, dan moet de aftrek van voorbelasting worden gebaseerd op het vermoedelijk toekomstig gebruik. Bij de latere ingebruikneming moet worden nagegaan of destijds te veel of te weinig belasting is afgetrokken. Zie 18.4.4.
In bepaalde gevallen (relatiegeschenken, personeelsvoorzieningen enz.) is de aftrek van voorbelasting uitgesloten, tenzij de kostprijs van de goederen per bevoordeelde per jaar niet meer dan € 227 bedraagt. Zie 20.5.1. De koper van een onderneming (de overnemer) moet aan het einde van het jaar waarin hij de onderneming heeft overgenomen, beoordelen of de € 227-grens is overschreden. Als dat zo is, moet hij de te veel afgetrokken voorbelasting terugbetalen.

***VOORBEELD** Ondernemer A kocht voor zijn bedrijf een nieuw bedrijfspand met € 152 000 omzetbelasting. A verrichtte voor 50% vrijgestelde prestaties, zodat hij als voorbelasting aftrok 50% van € 152 000 = € 76 000. De aftrek hoefde in de volgende jaren niet te worden herzien, omdat het aandeel van de vrijgestelde prestaties niet was veranderd.*
In het begin van het vierde boekjaar nadat hij het pand in gebruik heeft genomen, verkoopt A zijn bedrijf aan B die het bedrijf voortzet. Wegens deze overdracht is geen btw verschuldig omdat sprake is van overdracht van een algemeenheid van goederen. Bij B komt de nadruk meer te liggen op vrijgestelde prestaties, stel in de volgende jaren 70%. Omdat B de herzieningsperiode moet afmaken, wordt de aftrek van voorbelasting door B van de vijf resterende jaren herzien. De herzieningsberekening luidt als volgt:
van de bij aanschaf van het pand door A afgetrokken omzetbelasting is toe te rekenen aan het vierde jaar van de herzieningsperiode:

${}^{1}/_{10}$ × € 152 000 × 50% =	*€ 7600*
de aftrekbare belasting volgens de gegevens voor in jaar van overdracht bedraagt:	
${}^{1}/_{10}$ × € 152 000 × 30% =	*€ 4560*
—	———
te betalen	*€ 3040*

B moet in de resterende (vier) boekjaren van de herzieningsperiode de oorspronkelijk door A afgetrokken belasting herzien.

Vermogensetikettering
De keuze die de verkoper heeft gemaakt voor de vermogensetikettering van een investeringsgoed geldt ook voor de koper van de onderneming. Zie 20.2.4.

Teruggaaf wegens oninbare vorderingen
De indeplaatstreding kan ook van toepassing zijn bij oninbaarheid van vorderingen en bij het niet-betalen van facturen. Zie resp. 19.1.1 en 18.1.9.

Optie voor belaste verhuur
Een verhuurder van een onroerende zaak kan samen met de huurder opteren voor belaste verhuur. Draagt de verhuurder zijn onderneming over, dan is de koper (nieuwe verhuurder) in beginsel verplicht belast te blijven verhuren. De optie vervalt dan niet. Dit ligt anders in het geval de huurder zijn onderneming overdraagt en er dus een nieuwe huurder komt. Volgens Hof Amsterdam vervalt de optie dan wel (nr. 08/00719, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH7802). Zie 13.5.11.3.

Margeregeling
Als bij de margeregeling de individuele regeling wordt toegepast, is de marge het verschil tussen de inkoopprijs van de vorige ondernemer en de verkoopprijs van de nieuwe ondernemer. Vgl. 26.1.5. De regel dat de koper van een onderneming voor de berekening van de verschuldigde btw in de plaats treedt van de verkoper geldt in beginsel ook voor de toepassing van de margeregeling en de globalisatieregeling die daarvan een onderdeel is. De koper is echter niet gebonden aan de vijfjaartermijn als de verkoper heeft verzocht om de globalisatieregeling juist niet (voor aangewezen goederen) of juist wel (voor niet-aangewezen goederen) toe te passen. Zie 26.2.9.

Standpunt Belastingdienst
De Belastingdienst neemt in individuele gevallen regelmatig een standpunt in. Dat kan zijn op verzoek van de ondernemer of bijv. tijdens een controle. Die standpunten kunnen bijv. betreffen een vrijstelling of het van toepassing zijnde tarief. Zolang het fiscale standpunt alleen de bedrijfshandelingen betreft en niet de persoon van de ondernemer, lijkt het ons voor de hand te liggen dat bij de overdracht van een onderneming de opvolger zich ook kan beroepen op dat standpunt.

27.4.4 Bedrijfsoverdracht: onroerende zaken

Art. 37d Wet OB

Vaak zijn in de overdracht van een onderneming één of meer onroerende zaken begrepen. Wegens de levering hiervan wordt dan nooit btw geheven, ook niet als koper en verkoper opteren voor belaste levering. Zie 13.2.7.

Als de overdracht plaatsvindt binnen negen jaar na de ingebruikneming van de onroerende zaak, heeft de overdracht geen gevolgen voor de aftrek van voorbelasting. De zgn. herzieningstermijn wordt gewoon voortgezet door de overnemende partij. Zie 27.4.3.
Bij de overdracht van een onroerende zaak is de verkrijger daar doorgaans overdrachtsbelasting over verschuldigd, tenzij bijv. de samenloopvrijstelling van toepassing is. Als een dergelijke overdracht voor de omzetbelasting valt onder de regeling voor 'overdracht van een algemeenheid van goederen' (zie 27.4.3), heeft dat in principe tot gevolg dat de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting (voor de verkrijgende ondernemer) niet geldt. Onder voorwaarden is goedgekeurd dat de verkrijgende ondernemer de samenloopvrijstelling toch kan toepassen (Besluit nr. BLKB2014/2176M). Zie 13.4.2.3.

27.4.5 Bedrijfsoverdracht: inbreng onderneming in een nv, bv e.d.

Art. 37d Wet OB

Bij inbreng van een eenmanszaak of een firma in een nv, bv e.d. treedt er een *nieuwe* ondernemer op: de opgerichte rechtspersoon (nv, bv e.d.). Die nieuwe ondernemer is er pas als de rechtspersoon juridisch bestaat, dus vanaf het passeren van de notariële akte. De bv is dus voor de omzetbelasting *niet* al ondernemer vanaf het moment van het afsluiten van de zgn. voorovereenkomst. Wel is het mogelijk dat er tijdens de voorperiode al een nieuwe ondernemer is, meestal aangeduid als bv i.o. (in oprichting). Dat kan het geval zijn als een eenmanszaak wordt omgezet in een bv en uit de voorovereenkomst blijkt dat het bedrijf vanaf dat moment voor gezamenlijke rekening van de oprichters wordt gedreven. Op het tijdstip van het afsluiten van de voorovereenkomst houdt de oude ondernemer (eenmanszaak) op te bestaan. Tijdens de voorperiode zijn de oprichters van de bv samen de ondernemer. Zie 5.2.10.1. Deze laatste ondernemer houdt weer op te bestaan als de bv juridisch tot stand is gekomen. Pas vanaf dat moment is de bv de ondernemer. Overigens wordt in de praktijk met het tijdelijk ondernemerschap niet altijd op de juiste wijze rekening gehouden.
Bij omzetting van een nv in een bv en omgekeerd is er *geen* sprake van een overdracht van de onderneming, omdat de persoon van de ondernemer geen verandering ondergaat. De rechtspersoon blijft dezelfde, maar na de omzetting geldt een ander vennootschapsrecht.

LETOP Als blijkt dat in het jaar van inbreng van de onderneming in een bv te weinig omzetbelasting is betaald, moet de belasting worden gesplitst. Voor zover deze betrekking heeft op de periode vóór de juridische oprichting van de bv moet de inspecteur een aanslag opleggen aan de eenmanszaak of de bv i.o. Van de bv kan alleen de omzetbelasting worden nageheven die zij vanaf de oprichtingsdatum verschuldigd is geworden. Hetzelfde geldt voor teruggaven. Zo kan een bv geen teruggaaf vragen over de periode waarin er nog sprake was van een bv i.o.

28 De factuur in het btw-systeem

28.1 Factureringsplicht

28.1.1 Factureringsplicht: algemeen

Artt. 15, 34b t/m 35d en 37 Wet OB

De factuur neemt in de omzetbelasting een centrale plaats in en is van zeer groot belang. Bij leveringen en diensten tussen ondernemers onderling is immers de omzetbelasting die de één is verschuldigd, in de regel bij de ander weer aftrekbaar als voorbelasting. De omzetbelasting die de leverancier in rekening brengt kan de afnemer echter alleen aftrekken als hij eerop *de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur* bezit.

De factuur is ook van belang bij de zgn. intracommunautaire prestaties. Zie 7.4 en 16.1.4.

Verder speelt de factuur een belangrijke rol in de controle door de Belastingdienst.

In dit hoofdstuk van de Almanak wordt behandeld:

- wanneer de Nederlandse factureringsregels gelden en wanneer die van andere EU-lidstaten. Zie 28.1.2
- in welke gevallen een factuur moet worden uitgereikt. Zie 28.1.3
- op welk tijdstip de factuur moet worden uitgereikt. Zie 28.1.5
- door wie de factuur moet worden uitgereikt. Zie 28.1.6
- de vorm van de factuur. Zie 28.1.7
- elektronisch factureren. Zie 28.1.8

het bewaren van facturen. Zie 28.1.9

- welke gegevens op de factuur moeten worden vermeld. Zie 28.2
- tijdstip van verschuldigdheid. Zie 28.3
- (herziening van) ten onrechte gefactureerde btw. Zie 28.4

LET OP Omzetbelasting die ten onrechte op een factuur wordt vermeld, is altijd aan de Belastingdienst verschuldigd. Zie 28.4.1.

28.1.2 Factureringsplicht: grensoverschrijdende prestaties

Art. 34b Wet OB

Tussen EU-lidstaten bestaan verschillen met betrekking tot de factureringsregels. Die verschillen zijn niet groot, maar in bepaalde gevallen kan toch de vraag rijzen van welke EU-lidstaat de factureringsregels moeten worden nageleefd. Die vraag doet zich met name voor als een in Nederland gevestigde ondernemer leveringen en/of diensten verricht die volgens de bepalingen inzake de plaats van levering of de plaats van dienst in een andere EU-lidstaat worden verricht. Zie 6.3 en 7.3.

Uitgangspunt is dat de regels gelden van de EU-lidstaat waar de goederenlevering of dienst geacht wordt te zijn verricht. Maar in de volgende drie situaties gelden de factureringsregels van de EU-lidstaat waar de leverancier is gevestigd of een vaste inrichting heeft van waaruit de prestatie wordt verricht:

1 de leverancier is niet gevestigd in de EU-lidstaat waar de goederenlevering of dienst wordt verricht of zijn vaste inricht
lidstaat is niet betrokken bij die prestatie, en
de verschuldigde omzetbelasting wordt geheven van de afnemer.
Als echter de afnemer de factuur opmaakt (*selfbilling*; zie 28.1.6.1), gelden weer de regels van de EU-lidstaat waar de goederenlevering of dienst wordt verricht

2 de goederenlevering of dienst wordt verricht in een land dat niet tot de EU behoort;

3 de ondernemer verricht grensoverschrijdende elektronische diensten, telecommunicatiediensten en/of omroepdienste
dernemers. Zie 7.5.9 en 7.5.10. Wanneer de ondernemer gebruikmaakt van de MOSS-regeling (zie 3.8) kan hij voor deze diensten de factureringsregels toepassen van de lidstaat waarin hij zich voor het MOSS heeft geïdentificeerd. Voor EU-ondernemers is dit de eigen vestigingsstaat en voor niet-EU-ondernemers is dit de gekozen lidstaat van identificatie voor de MOSS-aangifte. Ondernemers die geen gebruikmaken van de MOSS-regeling, maar wel btw verschuldigd zijn in het land van de afnemer, dienen de factureringsregels van de EU-lidstaat van de afnemer toe te passen.

***VOORBEELD 1** Een Nederlandse ondernemer levert digitaal aan particuliere afnemers in diverse EU-lidstaten softwareprogramma's. Deze diensten zijn belast in de andere EU-lidstaten. Zie 7.5.9. Hij heeft geen vaste inrichtingen in deze EU-lidstaten. Hij kiest voor de MOSS-regeling. Zie 3.8. De Nederlandse ondernemer hanteert voor de verkoop van de softwarepakketten de Nederlandse factureringsregels.*

***VOORBEELD 2** Handelsonderneming H, gevestigd in Nederland, levert goederen aan de in Duitsland gevestigde ondernemer D. De goederen worden vervoerd van een loods in Nederland naar een magazijn in Duitsland. De plaats van deze intracommunautaire levering is Nederland. Zie 6.4. De Nederlandse factureringsregels gelden.*

***VOORBEELD 3** Het in Nederland gevestigde adviesbureau A verstrekt een advies aan een in Oostenrijk gevestigde ondernemer O. De plaats van deze adviesdienst is Oostenrijk. Zie 7.4.1. De verschuldigde Oostenrijkse btw wordt geheven van afnemer O. Adviesbureau A past nu de Nederlandse factureringsregels toe.*

***VOORBEELD 4** Een in België gevestigd schildersbedrijf schildert een in Nederland gelegen pand van een Nederlandse ondernemer. De verschuldigde Nederlandse btw wordt geheven van de Nederlandse ondernemer. Zie 22.1.1. Het Belgische schildersbedrijf hanteert de Belgische factureringsregels.*

***VOORBEELD 5** Een in Nederland gevestigde internetwinkelier levert veel goederen aan particuliere afnemers in Denemarken. Deze leveringen gaan het Deense drempelbedrag te boven en vallen onder de regeling afstandsverkopen. De internetwinkelier is de Deense btw verschuldigd. Zie 6.6.1. De internetwinkelier moet de Deense factureringsregels toepassen.*

28.1.3 Factureringsplicht: wanneer is uitreiking verplicht?

Art. 34c Wet OB

Een ondernemer is verplicht een factuur uit te reiken in de volgende gevallen:

a. hij verricht *leveringen van goederen of diensten aan een andere ondernemer of aan een rechtspersoon* die geen ondernemer is;
b. hij verricht een zgn. *afstandsverkoop*. Zie 6.6;
c. hij verricht een *intracommunautaire goederenlevering* die onder het nultarief valt. Zie 11.2.6 en 16.1;
d. hij krijgt een *vooruitbetaling* voordat een van de onder *a.* en *b.* bedoelde *goederenleveringen* is verricht;
e. hij krijgt een *vooruitbetaling van een ondernemer of van een rechtspersoon* die geen ondernemer is, voordat de *dienst* is verricht.

De levering van een nieuw vervoermiddel naar een andere EU-lidstaat geldt ook als een intracommunautaire levering als de leverancier en/of de afnemer een particulier is. Dus ook dan moet de leverancier een factuur uitreiken. Zie 16.1.10.

Bij een vooruitbetaling voor een intracommunautaire levering van goederen hoeft geen factuur te worden uitgereikt.

Zie 28.3.3.2 voor het begrip 'vooruitbetaling(en)'.

De factureringsplicht geldt ook als de afnemer geen voorbelasting kan aftrekken, bijv. omdat hij vrijgestelde prestaties verricht.

In andere gevallen dan hiervóór onder *a.* t/m *c.* genoemd hoeft geen factuur te worden uitgereikt, maar het is uiteraard wel toegestaan.

Als een factuur onverplicht wordt uitgereikt, hoeft deze overigens niet te voldoen aan de eisen die worden gesteld aan de verplichte factuur.

Vgl. 28.2.1.

***LET OP** De ondernemer die nalaat een factuur uit te reiken in een geval waarin dat wel verplicht is, kan een boete krijgen van ten hoogste € 5278. Zie 33.3.4.*

28.1.3.1 Factureringsplicht: op verzoek

Detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften bij wie de bedrijfsuitoefening vooral is gericht op de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan particulieren, kunnen op het tijdstip van de levering niet steeds vaststellen in welke hoedanigheid de afnemer optreedt. Daarom is goedgekeurd dat detailhandelaren en uitgevers van tijdschriften aan hun afnemers pas een factuur hoeven uit te reiken als die afnemers (ondernemers) daarom vragen (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Detailhandelaren en uitgevers kunnen echter geen gebruikmaken van deze goedkeuring als zij weten of in redelijkheid zouden moeten weten dat hun afnemers ondernemers zijn.

28.1.3.2 Factureringsplicht: groothandelaren

Art. 34e Wet OB; art. 32, lid 1, Uitv.besch. OB

Een aantal ondernemers is aangewezen om voor alle leveringen facturen uit te reiken, ook als de afnemers particulieren of andere niet-ondernemers zijn. Het betreft hier ondernemers die doorgaans leveren aan andere ondernemers. Met 'doorgaans' wordt bedoeld "voor 80% of meer". De factureringsverplichting voor deze aangewezen ondernemers geldt dus als hun afnemersbestand voor 80% of meer bestaat uit andere ondernemers (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

Aangewezen zijn groothandelaren in levensmiddelen, tabaksproducten, dranken, tandheelkundige grondstoffen, tandtechnische werken en onderdelen van tandtechnische werken.

28.1.4 Factureringsplicht: uitzonderingen

Art. 34c Wet OB; art. 32, lid 2, Uitv.besch. OB

Voor vrijgestelde prestaties hoeft een ondernemer geen facturen uit te reiken. Een uitzondering geldt voor de – vrijgestelde – levering van roerende zaken door een ondernemer die de zaken uitsluitend heeft gebruikt voor vrijgestelde prestaties of voor doeleinden waarvoor de aftrek bij de aankoop in het verleden was uitgesloten. Zie 12.16. De ondernemer moet voor deze levering wel een factuur uitreiken.

Als een ondernemer, hoewel daartoe niet verplicht, voor vrijgestelde prestaties toch een factuur wil uitreiken, is dat zonder meer mogelijk. Wel moet hij dan op de factuur vermelden dat de levering of de dienst is vrijgesteld. Zie 28.2.1.8.

Als een ondernemer zowel vrijgestelde als belaste leveringen en/of diensten verricht, moet hij wel een factuur uitreiken voor de belaste prestaties. Ook is het mogelijk dat op één factuur zowel vrijgestelde als belaste prestaties worden vermeld. In dat geval moet een factuur worden uitgereikt die aan alle vereisten voldoet. Daarop zal dan bijv. ook de vergoeding voor de vrijgestelde prestatie moeten worden vermeld.

De prestaties van ondernemers die kiezen voor de kleineondernemersregeling (zie hfst. 24) zijn vrijgesteld van btw. Deze ondernemers hoeven daarom geen facturen uit te reiken.

Voor bepaalde situaties zijn de factuurverplichtingen vereenvoudigd. Zie 28.2.2 en 28.2.3.

28.1.5 Factureringsplicht: tijdstip uitreiken factuur

Artt. 13, 34c, 34g en 35 Wet OB

In het geval een ondernemer verplicht is een factuur uit te reiken (zie 28.1.3), moet hij dit doen uiterlijk de vijftiende dag na de maand waarin hij de goederenlevering of de dienst heeft verricht. Zie 6.1.3 en 7.1.2 voor het tijdstip waarop een levering of dienst wordt verricht. In verband met het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, zijn voor doorlopende prestaties (zie 7.1.2.1) regels gegeven waarop deze prestaties geacht worden voltooid te zijn. De factuur moet dan worden uitgereikt uiterlijk de vijftiende dag na de maand waarop de doorlopende prestatie is voltooid. Van doorlopende prestaties is sprake bij zich herhalende leveringen en diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht. Kort weergegeven gelden de volgende regels (zie verder 28.3.1):

a. het privégebruik van bedrijfsgoederen (een fictieve dienst) en het gratis verrichten van diensten voor privédoeleinden worden geacht te zijn voltooid op de laatste dag van het boekjaar waarin die diensten zijn verricht;
b. diensten door buitenlandse ondernemers voor een afnemer met een btw-identificatienummer in Nederland, waarbij de btw wordt geheven van de afnemer, worden geacht te zijn voltooid bij de afloop van elk kalenderjaar;
c. intracommunautaire goederenleveringen die langer dan een kalendermaand doorlopend worden verricht, worden geacht te zijn voltooid bij de afloop van elke kalendermaand;
d. goederenleveringen en diensten anders dan bedoeld onder a. t/m c. hiervóór, worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.

***VOORBEELD** Een Nederlandse ondernemer levert doorlopend goederen via een pijpleiding aan een Duitse ondernemer. De Nederlandse ondernemer moet telkens uiterlijk de vijftiende dag na elke kalendermaand een factuur uitreiken voor deze intracommunautaire leveringen.*

Bij *vooruitbetalingen* (betalingen vóórdat de levering of de dienst is verricht; zie 28.3.3.2) moet een factuur worden uitgereikt vóór het tijdstip van de opeisbaarheid van de vooruitbetaling. Als voor een bepaalde levering of dienst meerdere vooruitbetalingen plaatsvinden die op verschillende tijdstippen opeisbaar zijn, moet per deelbetaling – tijdig – een factuur worden uitgereikt.
Bij vooruitbetalingen voor intracommunautaire leveringen hoeft geen factuur te worden uitgereikt.
Voor verschillende afzonderlijke (al dan niet gelijksoortige) leveringen of diensten kan een *periodieke factuur* worden opgemaakt. Daarbij mag de periode waarop de factuur betrekking heeft niet langer zijn dan een kalendermaand.
Het te laat uitreiken van een factuur kan gevolgen hebben voor de aftrek van voorbelasting bij de afnemer. Zie 18.1.8.1.
Het tijdstip waarop de factuur is uitgereikt of uiterlijk had moeten worden uitgereikt, is in veel gevallen beslissend voor het tijdstip waarop de ondernemer de belasting is verschuldigd. Zie 28.3.2.

***LET OP** De Hoge Raad heeft beslist dat de wettelijke bepalingen geen voorschrift bevatten inzake het eerste tijdstip waarop een factuur kan worden uitgereikt voor een overeengekomen levering of dienst. Dit betekent dat een factuur ook kan worden uitgereikt voordat een overeengekomen prestatie is verricht. De op zo'n factuur vermelde btw is op de normale wijze verschuldigd door degene die de factuur heeft uitgereikt en is aftrekbaar bij de afnemer (nr. 13/03775, ECLI:NL:HR:2015:1084).*

28.1.6 Factureringsplicht: wie moet de factuur uitreiken?

Artt. 34c en 35 Wet OB

Als er een verplichting is tot het uitreiken van een factuur, moet de ondernemer die de levering of de dienst verricht ervoor zorg dragen dat een factuur wordt uitgereikt

– door hemzelf of
– door de afnemer. Zie 28.1.6.1
– door een derde. Zie 28.1.6.2

Ook als de afnemer of een derde de factuur uitreikt, moet de leverancier ervoor zorgen dat dit in zijn naam en voor zijn rekening gebeurt.

28.1.6.1 Factureringsplicht: afnemer maakt de factuur op; selfbilling

Art. 35, lid 2, Wet OB

Meestal zullen ondernemers zelf facturen opmaken en uitreiken voor de leveringen en diensten die zij verrichten. In bepaalde branches is het echter gebruikelijk dat de afnemer de factuur (ook wel 'afrekening' genoemd) opmaakt en een afschrift daarvan uitreikt aan de leverancier. Dit wordt wel 'selfbilling' genoemd. De wettelijke bepalingen bieden daartoe de mogelijkheid, mits een en ander plaatsvindt in naam en voor rekening van de ondernemer die de levering of dienst heeft verricht. Hieruit volgt dat de leverancier aansprakelijk is én blijft voor de juistheid van de factuur. Zo moet de factuur op naam staan van de presterende ondernemer en moet deze ook verder voldoen aan de factuureisen. Zie 28.2. De afnemer kan dan op basis van de door hem zelf, namens zijn leverancier, opgemaakte factuur de daarop vermelde btw volgens de gewone regels als voorbelasting aftrekken.
Als de afnemer de factuur opmaakt voor de leverancier (de ondernemer die aan hem goederen levert of diensten verricht), geldt het volgende.

a. Beide partijen, leverancier en afnemer, zijn vooraf overeengekomen dat de afnemer de factuur opmaakt.

b. Als de leverancier de factuur niet wenst te aanvaarden, moet hij de afnemer tijdig van zijn bezwaren in kennis stellen. In dat geval verliest de factuur haar werking als factuur. De leverancier moet dan zelf een factuur uitreiken, tenzij partijen alsnog overeenstemming bereiken over het herstel van de (eventuele) onjuistheden in de factuur en de afnemer een verbeterde of aanvullende factuur uitreikt.

c. De factuur voldoet aan alle in of krachtens de wet gestelde eisen.

d. Op de factuur wordt vermeld 'factuur uitgereikt door afnemer'. Zie 28.2.1.8.

De leverancier moet maatregelen treffen om te kunnen vaststellen of de voor hem uitgereikte facturen conform de wet- en regelgeving juist, volledig en tijdig zijn. Wordt bij selfbilling of outsourcing (zie 28.1.6.2) een te hoog bedrag aan omzetbelasting op de factuur vermeld, dan is de leverancier die belasting verschuldigd. Zie 28.4.1.

De leverancier is verantwoordelijk voor de voldoening van de vermelde omzetbelasting. Dit geldt ook als hij geen kennis heeft kunnen nemen van het bestaan of de inhoud van een factuur of als de overeenkomst tussen leverancier en afnemer niet voorziet in het afleggen van verantwoording (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

28.1.6.2 Factureringsplicht: derde maakt factuur op

Het is ook mogelijk dat een ondernemer het opmaken en uitreiken van facturen voor zijn leveringen of diensten uitbesteedt aan een andere ondernemer. Er zijn ondernemers die zijn gespecialiseerd in het opmaken en uitreiken van facturen voor andere ondernemers. Dit wordt ook wel 'outsourcing' of 'third-party-billing' genoemd en dat is toegestaan. Voorwaarde hierbij is dat de facturen worden uitgereikt in naam en voor rekening van de ondernemer die de levering of de dienst heeft verricht. De presterende ondernemer is en blijft dus verantwoordelijk voor de juistheid van de factuur. Zo moet de factuur op zijn naam staan en moet deze ook verder voldoen aan alle factuureisen. Zie 28.2.

28.1.6.3 Factureringsplicht: prestaties meerdere ondernemers op één factuur

In beginsel moet iedere ondernemer die een prestatie verricht zelf een factuur uitreiken. Het komt in de praktijk voor dat ondernemers overeenkomen dat hun afzonderlijke prestaties door een van de betrokken ondernemers op één bescheid in rekening wordt gebracht. Een dergelijk bescheid dat de prestaties van verschillende ondernemers bevat, kan voor de btw alleen dienen als factuur als dit bescheid alle vermeldingen bevat die anders op de afzonderlijke uit te reiken facturen zouden moeten worden vermeld. De ondernemer die een dergelijke factuur uitreikt, doet dat dan mede namens de andere betrokken ondernemer(s). In dat geval zijn alle op de factuur vermelde ondernemers zelfstandig verantwoordelijk voor de btw-verplichtingen voor zover die op hen van toepassing zijn (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066, onder 3.2.3.1).

28.1.6.4 Factureringsplicht: belastingdeurwaarder maakt de factuur op

Als een ondernemer zijn belastingschulden niet betaalt, kan de belastingdeurwaarder voor de ontvanger executoriaal beslag leggen op de (on)roerende zaken die in de onderneming worden gebruikt. Als de belastingdeurwaarder deze zaken executoriaal verkoopt, vinden de heffing en facturering van btw als volgt plaats.

a. De ontvanger/belastingdeurwaarder is geen ondernemer in de zin van de wet. Hij is voor de levering dan ook geen btw verschuldigd, doet geen aangifte en brengt de voor de verkoopkosten aan hem in rekening gebrachte btw niet in (voor)aftrek.

b. De ontvanger verhaalt de openstaande belastingschuld (incl. de eventueel daarin begrepen resp. de daarover in rekening gebrachte btw) waarvoor het beslag roerende zaken is gelegd op de verkoopopbrengst (HR, nr. 12.130, ECLI:NL:HR:1983:AG4583). Voordat de belastingschuld op de opbrengst wordt afgeboekt, worden eerst de kosten van executie verrekend. De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een correcte factuur op door middel van een factuur/kwitantie OV 056.

Het is dus de ondernemer die de goederen levert, want de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken gaat van hem over op de koper. Zie 6.2.3. Hij moet daarom de wegens deze levering verschuldigde btw op aangifte voldoen. De belastingdeurwaarder maakt enkel de factuur op. Zie 35.1.6 voor de verkoop van goederen waarvoor bodembeslag is gelegd.

28.1.6.5 Factureringsplicht: overdracht fosfaatrechten via bemiddelaar

Fosfaatrechten kunnen alleen tussen melkveebedrijven worden verhandeld via registratie door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). Bij het verhandelen van deze rechten kan een bemiddelaar worden ingeschakeld. Het komt voor dat de bemiddelaar niet op eigen naam handelt en na een succesvolle bemiddeling de verkoopovereenkomst opmaakt voor de toekomstige overdracht van de fosfaatrechten door de verkoper. Veelal maakt hij dan ook namens de verkoper een factuur op. Vervolgens moet de koper het daarop vermelde bedrag betalen op de bankrekening van een stichting derdengelden van de bemiddelaar. De bemiddelaar verzorgt de betaling van de vergoeding aan de verkoper vanaf de bankrekening van zijn stichting derdengelden nadat de registratie door RVO is afgerond. In dit geval geldt volgens de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066) dat de verschuldigdheid van btw door de verkoper en het eventuele recht op aftrek van btw bij de koper ter zake van deze overdracht ontstaan op het tijdstip waarop de factuur door de bemiddelaar, namens de verkoper, wordt uitgereikt.

28.1.7 Factureringsplicht: vorm van de factuur

Art. 34f Wet OB

Alle bescheiden die in het economisch verkeer de functie van een factuur hebben, zijn een factuur. Het maakt niet uit onder welke benaming (nota, kwitantie, bon, notariële akte of notariële afrekening) de bescheiden worden uitgereikt. Van een factuur is alleen sprake als het een bescheid betreft waarop de betaling van een bedrag wordt gevorderd en het verder alle vereiste factuurgegevens bevat (HR, nr. 15/02183, ECLI:NL:HR:2016:2664). Facturen mogen zowel op papier als elektronisch worden uitgereikt. Zie 28.1.8.

Bij transacties in onroerende zaken laat de leverancier de facturering vaak over aan de notaris. De notariële akte kan als factuur worden aangemerkt als deze alle vereiste factuurgegevens bevat. De zgn. notarisafrekening kan voor de levering van onroerende zaken niet als factuur fungeren, omdat voor de verkoper en de koper verschillende afrekeningen worden opgemaakt.

Bescheiden die een duidelijke samenhang vertonen en die gezamenlijk alle vereiste gegevens bevatten, kunnen volgens de rechter als factuur worden aangemerkt (Hof Leeuwarden, nr. 858/00, ECLI:NL:GHLEE:2002:AE4661). Een bankafschrift kan volgens de rechter niet als een factuur worden beschouwd (HR, nr. 36.006, ECLI:NL:HR:2001:AD2603). Zie 28.2.3.5 voor een uitzondering.

Elk document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in een factuur en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, geldt als factuur.

Als een factuur wordt aangevuld met een bescheid (een aanvullende factuur of creditfactuur) dat de bedoeling heeft de op de oorspronkelijke factuur vermelde gegevens aan te passen, bijv. omdat op de oorspronkelijke factuur abusievelijk onjuiste gegevens zijn vermeld, geldt dat bescheid ook als een factuur.

Leidt de aanpassing van de factuur tot terugname van de oorspronkelijke factuur, dan treedt de aanvullende factuur daarvoor in de plaats. Als de oorspronkelijke factuur niet wordt teruggenomen, vormt zij samen met de aanvullende factuur de voor de levering of dienst voorgeschreven factuur. Hetzelfde doet zich voor als een factuur wordt gecorrigeerd door middel van een creditfactuur. Als de oorspronkelijke factuur niet is teruggenomen, moet die factuur samen met de aanvullende factuur of creditfactuur wel alle gegevens bevatten die op grond van de wet zijn vereist. In de aanvullende factuur of creditfactuur enerzijds en de oorspronkelijke factuur anderzijds moet (alsnog) een verwijzing naar de andere factuur zijn opgenomen (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

Zie 28.4.3 voor de herziening van btw die ten onrechte of tot een te hoog bedrag op een factuur in rekening is gebracht.

28.1.8 Factureringsplicht: elektronisch factureren

Artt. 35b, 35c en 35d Wet OB

Facturen mogen op papier of elektronisch worden uitgereikt. Uitgangspunt is dat papieren en elektronische facturen gelijk moeten worden behandeld.

Een elektronische verzending van een factuur kan alleen toepassing vinden als dit wordt aanvaard door de afnemer. De ondernemer die de prestatie verricht kan dit vooraf met zijn afnemer overeenkomen. Als de afnemer zonder commentaar op de elektronische verzending de factuur verwerkt en betaalt, wordt hij geacht de elektronische verzending van de factuur te hebben aanvaard.

De ondernemer moet de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur (op papier of in elektronisch formaat) waarborgen. De methode die hij daarbij gebruikt mag hij zelf bepalen. Hij hoeft die methode niet te melden aan de inspecteur.

In art. 35b, lid 4, Wet OB zijn twee methoden opgenomen die in elk geval de authenticiteit en de integriteit kunnen waarborgen: een *geavanceerde elektronische handtekening* en een *elektronische uitwisseling van gegevens*. (Een gescande handtekening wordt niet aangemerkt als een geavanceerde elektronische handtekening. Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2016, nr. 2016-0000096014.)

In de praktijk valt bij andere methoden te denken aan bedrijfsspecifieke elektronische apparatuur voor het maken en versturen van elektronische facturen of aan het per e-mail versturen van facturen die bijv. de vorm van een pdf-bestand krijgen (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

Bij het elektronisch verzenden van een reeks facturen aan dezelfde afnemer is het toegestaan de voor verschillende facturen geldende gelijke vermeldingen slechts één keer op te nemen. Dit betekent dat bijv. naam-, adres- en woonplaatsgegevens één keer voluit worden uitgewisseld in combinatie met de persoonscode en voor het overige worden vervangen door een persoonscode (bijv. leveranciersnummer en/of afnemersnummer). Dat geldt ook voor de gegevens omtrent de prestatie. De omschrijving van de prestatiesoort wordt één keer gegeven in combinatie met de artikelcode; bij de overige facturen wordt alleen de artikelcode gebruikt. Bij controle zal de Belastingdienst wel moeten kunnen beschikken over de combinatie van code en beschrijvende gegevens die werden gebruikt op het moment van het uitreiken van de factuur.

Voor het elektronisch factureren is een speciale website opgezet (www.e-factureren.info). Informatie over een keurmerk voor elektronische facturen staat op www.keurmerkefactureren.nl.

28.1.9 Factureringsplicht: bewaren van facturen

Artt. 35b en 35c Wet OB

In aanvulling op de algemene bewaarplicht (zie 29.1.5) is in art. 35c Wet OB de opslag van factuurgegevens nader geregeld. Iedere ondernemer moet erop toezien dat hij kopieën van de door hem zelf dan wel, in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn afnemer of een derde uitgereikte facturen, en alle door hemzelf ontvangen facturen bewaart in zijn administratie. De ondernemer is vrij in de wijze waarop hij de facturen opslaat.

De ondernemer moet op verzoek aan de inspecteur binnen redelijke termijn de opgeslagen factuurgegevens ter beschikking kunnen stellen. De inspecteur heeft het recht van toegang tot en van downloading en gebruikmaking langs elektronische weg van de facturen als de ondernemer in Nederland is gevestigd. De inspecteur kan met het oog op de controle van de heffing dat recht ook uitoefenen als de ondernemer buiten Nederland is gevestigd maar wel in Nederland belasting is verschuldigd. Het maakt daarbij niet uit waar de facturen zijn opgeslagen. Omgekeerd moet een Nederlandse ondernemer die in een andere EU-lidstaat belaste handelingen verricht de fiscale autoriteiten van die lidstaat toegang geven tot de op die handelingen betrekking hebbende elektronische facturen om in te zien, te downloaden en te gebruiken voor zover dit voor de controle op de nakoming van zijn btw-verplichtingen in die lidstaat dienstig is (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).
De authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van facturen en de leesbaarheid ervan (zowel die op papier als de elektronisch verzonden facturen) moeten door de ondernemer gedurende de gehele bewaartermijn worden gewaarborgd. Als facturen elektronisch worden opgeslagen, moeten de gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud (van de facturen) waarborgen eveneens worden opgeslagen en bewaard. De gegevens van elektronisch verzonden facturen mogen niet worden gewijzigd en moeten gedurende de gehele bewaarperiode leesbaar blijven.

28.1.10 Factureringsplicht: nutsbedrijven

Voor exploitanten van elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven gelden voor de facturering en verschuldigdheid van btw specifieke regels (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

1. Verschuldigdheid en voldoening van btw

Er zijn nutsbedrijven die na afloop van een meteropnameperiode (verbruiksperiode) van maximaal drie maanden over die periode of over het daaraan voorafgaande tijdvak een factuur uitreiken. Goedgekeurd is dat exploitanten van elektriciteits-, gas- en waterleidingbedrijven de btw ter zake van de door hen verrichte leveringen en diensten niet eerder verschuldigd zijn dan op het tijdstip van de uitreiking van de factuur. Voor toepassing van deze goedkeuring moeten de meteropnamen over een korte periode van maximaal één kwartaal plaatsvinden. Het uitreiken van facturen over een langere periode is alleen aanvaardbaar als de afnemers in afwachting van de over die periode uit te reiken factuur een aantal voorschotbetalingen moeten doen die zijn berekend aan de hand van de gegevens over recente verbruiksperiodes. Als de verschuldigde btw van de eindfactuur hoger is dan de al aan de hand van de voorschotten voldane belasting, wordt de exploitant het meerdere verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur. In het omgekeerde geval heeft de exploitant recht op teruggaaf of verrekening van de door hem te veel betaalde btw.

2. Aftrek van voorbelasting

Gebleken is dat exploitanten aan kleinverbruikers facturen uitreiken waarop alleen het totaalbedrag van het voorschot inclusief btw is vermeld. Dat gebeurt meestal omdat het niet steeds mogelijk is te bepalen in welke hoedanigheid een afnemer optreedt. Nu op de nota's de btw niet afzonderlijk is vermeld, is er geen juiste factuur aanwezig. De voorbelasting kan dan niet worden geclaimd. De nutsbedrijven moeten op verzoek van belanghebbenden voorschotnota's of facturen uitreiken die aan de in de wet gestelde eisen voldoen. Hiermee hebben belanghebbenden dan wel recht op aftrek van de in het voorschot begrepen btw. Eenzelfde gedragslijn kan worden gevolgd bij (digitale) betaling van voorschotten door middel van automatische giro of overschrijving per bank. Belanghebbenden moeten de op hun verzoek ontvangen voorschotnota's of kopieën daarvan bewaren in hun administratie. Om dubbele aftrek van voorbelasting te voorkomen, moet op de eindfactuur over een bepaalde verbruiksperiode het saldo van de totale over het eindbedrag verschuldigde btw en de al bij voorschotnota's of facturen afzonderlijk vermelde btw duidelijk zijn vermeld. Leidt de saldering tot een teruggaaf van de exploitant aan de desbetreffende afnemer/ondernemer, dan is laatstbedoelde de op de voorschotnota's te veel in aftrek gebrachte belasting verschuldigd. Leidt de saldering tot een betaling door de afnemer/ondernemer, dan kan deze aanspraak maken op aftrek van de voorbelasting ter zake van het bij te betalen bedrag aan btw.

3. Niet aan btw onderworpen ontvangsten

Over sommige kosten die nutsbedrijven in rekening brengen is geen btw verschuldigd. Zie 8.1.23

28.1.11 Factureringsplicht: verrekening huurtermijnen

Bij de levering van onroerende zaken die worden verhuurd, zal de oude eigenaar van de onroerende zaak de huur die hij heeft ontvangen van de huurder(s) verrekenen met de nieuwe eigenaar. Het gaat om de huurtermijnen die de oude eigenaar heeft ontvangen van de huurder over de huurperiode ná overdracht van de onroerende zaak. Die huurtermijnen komen formeel toe aan de nieuwe eigenaar (de huurder moet de huur als regel vooraf betalen aan de verhuurder). De verrekening van de huuropbrengst regelen de oude en de nieuwe eigenaar van de onroerende zaak meestal onderling. De huurder(s) wordt/worden hier niet bij betrokken. Aan de huursomverrekening tussen de oude en de nieuwe eigenaar/verhuurder ligt geen (verhuur)prestatie ten grondslag. De huursomverrekening vormt een verrekening van de kosten en opbrengsten van het pand tussen de overdrager en verkrijger. Daaruit vloeit voort dat de nieuwe eigenaar/verhuurder geen aparte factuur hoeft uit te reiken ter zake van de huursomverrekening. Dit betekent het volgende. Bij de verrekening van de huurtermijnen blijven de oorspronkelijke facturen en de btw-voldoening door de oude eigenaar/verhuurder in stand. Er is geen sprake van vermindering van de huurtermijnen, maar van de onderlinge verrekening van de huuropbrengst. Om die reden blijft bij de oude

achterwege van de belasting die hij heeft voldaan over de huurtermijnen die hij heeft ontvangen na de levering van de onroerende zaak. De oude eigenaar/verhuurder heeft voor de belasting die hij heeft voldaan over de (delen van de) huurtermijnen die hij in het kader van de verrekening aan de nieuwe eigenaar/verhuurder heeft doen toekomen, geen recht op teruggaaf op grond van art. 29, lid 1, Wet OB (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Vgl. 19.1.1 en 19.1.2.

28.2 Factuurverelsten

28.2.1 Factuurvereisten: inhoud van de factuur

Art. 35a Wet OB

Het uitreiken van een factuur die niet volledig aan de wettelijke eisen voldoet, heeft verschillende gevolgen. In de eerste plaats kan de ontvanger van de factuur de daarop vermelde omzetbelasting in beginsel niet als voorbelasting aftrekken. Bij geringe onvolledigheden of onjuistheden zal de inspecteur doorgaans een soepel standpunt innemen. Zie 18.2.8.

In de tweede plaats is degene die ten onrechte of te veel omzetbelasting op een factuur in rekening brengt of op een als factuur aan te merken bescheid, dat bedrag aan omzetbelasting verschuldigd. Voor die verschuldigdheid is het niet vereist dat op de factuur alle gegevens staan vermeld die verplicht zijn bij een factuur voor een levering (of dienst) die wel met btw is belast. Zie 28.4.1.1

Ten slotte kan degene die geen of geen goede factuur uitreikt aan zijn afnemer (ondernemer of rechtspersoon-niet-ondernemer) een boete krijgen. Zie 33.3.4.

Op de factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:

a. de datum van uitreiking van de factuur;
b. een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd. Zie 28.2.1.1;
c. het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer de goederenleveringen of de diensten heeft verricht. Zie 28.2.1.2;
d. het btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een goederenlevering als bedoeld in de bij de Wet OB behorende Tabel II, onderdeel a, post 6, heeft afgenomen. Zie 28.2.1.3;
e. de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer. Zie 28.2.1.4
f. de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten. Zie 28.2.1.5;
g. de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in art. 34c, lid 1, onderdelen d. en e., Wet OB bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum is vastgesteld en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur. Zie 28.2.1.6;
h. de vergoeding voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten als die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen. Zie 28.2.1.7;
i. het toegepast tarief van de belasting. Zie 28.2.1.7;
j. het te betalen bedrag van de belasting, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor de Wet OB die vermelding uitsluit. Zie 28.2.1.7;
k. als de afnemer die een prestatie afneemt de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht: de vermelding 'factuur uitgereikt door afnemer'. Zie 28.2.1.8
l. in geval van een vrijstelling of van leveringen met toepassing van de bij de Wet OB behorende Tabel II, onderdeel a, post 6: enige aanduiding daarvan. Zie 28.2.1.8
m. als de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden: de vermelding "btw verlegd". Zie 28.2.1.8;
n. in geval van levering van een nieuw vervoermiddel onder de in Tabel II, onderdeel a., post 6, bedoelde voorwaarden: de gegevens die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is. Zie 28.2.1.9;
o. als de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd: de vermelding 'bijzondere regeling reisbureaus'. Zie 28.2.1.8;
p. als een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd: de vermelding 'bijzondere regeling – gebruikte goederen', 'bijzondere regeling – kunstvoorwerpen', resp. 'bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten'. Zie 28.2.1.8
q. als de belasting wordt voldaan door een fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in art. 33g Wet OB: het btw-identificatienummer van deze fiscaal vertegenwoordiger, samen met zijn volledige naam en adres. Zie 28.2.1.10.

De staatssecretaris van Financiën heeft op sommige vermeldingen in de factuur een toelichting gegeven. Deze is in de hiernavolgende punten verwerkt (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

LET OP: In bepaalde gevallen kan worden volstaan met een vereenvoudigde factuur. Zie 28.2.2. Verder zijn voor bepaalde branches, zoals het openbaar vervoer en taxivervoer, en voor bepaalde horecaverstrekkingen en bepaalde prestaties (bijv. bij inruiltransacties) de factureringsverplichtingen vereenvoudigd. Zie 28.2.3.

De factuur mag in een andere taal dan de Nederlandse worden opgesteld. Als het voor de controle nodig is, kan de inspecteur een vertaling in het Nederlands eisen van niet of niet volledig in het Nederlands opgestelde facturen die:

- betrekking hebben op in Nederland verrichte leveringen en diensten,
- worden ontvangen door in Nederland gevestigde ondernemers.

De Belastingdienst zal van deze mogelijkheid in beginsel alleen gebruikmaken als het gaat om een taal die in Nederland niet als voertaal [illegible] ruikt.

28.2.1.1 Factuurvereisten: factuurnummer

De facturen moeten opeenvolgend worden genummerd, met één of meer reeksen, zodat elke factuur eenduidig wordt geïdentificeerd. Het factuurnummer vormt de sleutel tot het vinden van de factuurgegevens in de administratie. Geautomatiseerde systemen maken voor de nummering gebruik van reeksen waarbij per vestiging bijv. één reeks beschikbaar is.

Er hoeven geen aparte nummeringen te worden gehanteerd om de enkele factuur die wel is voorbereid maar in laatste instantie niet wordt uitgereikt buiten de reeks te houden. Wel moet de beslissing om uiteindelijk niet uit te reiken kunnen worden blijven gevolgd; met andere woorden, de 'audit trail' moet niet worden doorbroken.

28.2.1.2 Factuurvereisten: btw-identificatienummer leverancier/dienstverrichter

Op de factuur die de ondernemer voor zijn leveringen en diensten uitreikt, of namens hem laat uitreiken, moet hij zijn eigen btw-identificatienummer vermelden. Het btw-identificatienummer is het nummer dat hij gebruikt bij o.m. intracommunautaire transacties. Zie 14.1.10.

Dit nummer moet hij ook bij binnenlandse transacties gebruiken.

Bij een fiscale eenheid moet het btw-identificatienummer worden vermeld van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de levering of de dienst heeft verricht. Zie 3.7.2.1.

Twee Europese richtlijnen geven aanwijzingen aan ondernemers voor het kenbaar maken van het btw-identificatienummer aan afnemers. Hierna wordt op deze richtlijnen ingegaan.

Richtlijn elektronische handel; btw-identificatienummer op website vermelden?

Op grond van fiscale regelgeving bestaat voor ondernemers geen verplichting om hun btw-identificatienummer op een website te vermelden. De Richtlijn elektronische handel (nr. 2000/31/EG) is door Nederland geïmplementeerd in het Burgerlijk Wetboek (BW). Art. 3:15d BW bepaalt dat 'degene die een dienst van de informatiemaatschappij verleent' een aantal gegevens 'gemakkelijk, rechtstreeks en permanent toegankelijk' moet maken voor zijn afnemers. Op grond van het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel betreft die informatieverplichting mede het btw-identificatienummer.

Art. 3:15d, lid 3, BW geeft aan dat een 'dienst van de informatiemaatschappij' is 'elke dienst die gewoonlijk tegen vergoeding, langs elektronische weg, op afstand en op individueel verzoek van de afnemer van de dienst wordt verricht'. Dit betekent dat een ondernemer het btw-identificatienummer kenbaar moet maken als hij via zijn website goederen of diensten te koop aanbiedt en het mogelijk is om via die website een overeenkomst te sluiten.

Het BW schrijft niet voor op welke wijze dit moet gebeuren. Het ligt voor de hand dat dit gebeurt door vermelding op de website, maar van een dwingende verplichting daartoe is geen sprake, mits het btw-identificatienummer dan wel op andere wijze gemakkelijk, rechtstreeks en permanent toegankelijk kenbaar wordt gemaakt. Als een ondernemer die diensten van de informatiemaatschappij aanbiedt pas achteraf bij een bestelbevestiging of op de factuur het btw-identificatienummer vermeldt, voldoet hij niet aan de verplichting in art. 3:15d BW.

Dienstenrichtlijn; btw-identificatienummer verstrekken aan afnemer

De 'dienstenrichtlijn' (nr. 2006/123/EG) kent ook een bepaling ten aanzien van het kenbaar maken van het btw-identificatienummer. Deze richtlijn is geïmplementeerd in o.a. artt. 6:230a t/m 6:230c BW en heeft niet specifiek betrekking op de elektronische handel. Deze artikelen hebben betrekking op de informatieverplichtingen van dienstverrichters in het algemeen. Een van die verplichtingen betreft het door de dienstverrichter aan zijn afnemer ter beschikking stellen van zijn btw-identificatienummer. De dienstverrichter kan daartoe kiezen uit vier mogelijkheden (art. 6:230c BW):

- het telkens actief verstrekken van informatie over het btw-identificatienummer aan de (potentiële) klant;
- de informatie over het btw-identificatienummer toegankelijk maken op de plaats waar de dienst wordt verricht of v
  wordt gesloten;
- de informatie over het btw-identificatienummer gemakkelijk elektronisch toegankelijk maken op een van tevoren
  tronisch adres;
- de informatie over het btw-identificatienummer opnemen in het informatiedocument dat aan de afnemer wordt ver
  zijn diensten worden beschreven.

LET OP Bij een conflict tussen de bepalingen in de Europese richtlijn inzake elektronische handel en de bepalingen in de Europese dienstenrichtlijn (art. 22, lid 1, onderdeel d.) heeft de Europese richtlijn inzake elektronische handel voorrang.

28.2.1.3 Factuurvereisten: btw-identificatienummer afnemer

Het btw-identificatienummer van de afnemer van een levering of een dienst moet op de factuur worden vermeld als:

a. de verschuldigde belasting van de afnemer wordt geheven;

b. er sprake is van een intracommunautaire levering van goederen die onder het nultarief valt.

Ad a. Heffing verlegd naar afnemer

In de volgende situaties is de btw-heffing verlegd van de leverancier naar de afnemer (verleggingsregeling):

a. bij onderaanneming en uitlening van personeel in de bouw en de scheepsbouw. Zie 23.2;

de zaken wanneer is gekozen voor belastingheffing. Zie 13.2.7;

c. bij de levering van beleggingsgoud en van goud met een zuiverheid van ten minste $^{325}/_{1000}$. Zie 11.5.7;
d. bij binnenlandse leveringen van goederen en diensten door een buitenlandse ondernemer. Zie hfst. 22;
e. bij de levering van rest- en afvalmaterialen van ferro- en non-ferroproducten, de levering van ferro- en non-ferrohalffabricaten, de levering van resten, afvalmaterialen en oud materiaal van andere stoffen en de daarmee samenhangende verwerkingsdiensten. Zie 23.3;
f. bij de overdracht van broeikasgasemissierechten. Zie 23.5;
g. bij de levering van mobiele telefoons, geïntegreerde schakelingen, spelcomputers, tablet-pc's en laptops als het totaalbedrag van de levering per soort goed meer dan € 10 000 bedraagt. Zie 23.6;
h. bij executieverkopen van onroerende of roerende zaken. Zie 23.4.1.1 en 23.4.2.1.

Als een Nederlandse ondernemer een levering of een dienst verricht in een andere EU-lidstaat, wordt de aldaar verschuldigde omzetbelasting vaak geheven van de afnemende ondernemer of rechtspersoon. Zie bijv. 7.4.1. Het btw-identificatienummer van de afnemer in de andere EU-lidstaat moet dan op de factuur worden vermeld. Dit nummer is ook nodig voor de Opgaaf ICP (de zgn. listing). Zie 3.7. De leverancier kan het btw-identificatienummer van zijn afnemer verifiëren via de website van de Europese Commissie (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/). Zie 16.1.6.10.

Ad b. Intracommunautaire levering

Bij leveringen aan ondernemers en rechtspersonen in andere EU-lidstaten, de zgn. intracommunautaire leveringen (zie 16.1.4), moet op de factuur het btw-identificatienummer van de afnemer (ondernemer of rechtspersoon-niet-ondernemer) in de andere EU-lidstaat worden vermeld. Zie 16.1.6.10. Bij deze leveringen is geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd, omdat het nultarief geldt. Het vermelden van het btw-identificatienummer heeft tot doel de juistheid van het toepassen van het nultarief te kunnen controleren. Bij intracommunautaire leveringen moeten de btw-identificatienummers van de afnemers ook worden vermeld op de Opgaaf ICP. Zie 3.7.1.

LET OP Het Hof van Justitie heeft beslist dat als op een factuur het btw-identificatienummer van de afnemer niet is vermeld, het nultarief toch kan worden toegepast. Daarbij geldt wel dat er geen serieuze aanwijzingen voor fraude mogen zijn, de goederen naar een andere EU-lidstaat moeten zijn overgebracht en de overige materiële voorwaarden zijn nageleefd die gelden voor toepassing van het nultarief (HvJ EU, 'Josef Plöckl', zaak C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791). Zie ook 16.1.7.

28.2.1.4 Factuurvereisten: naam en adres van leverancier en afnemer

Art. 35a, lid 6, Wet OB; art. 33 Uitv.besch. OB

Een verplichte vermelding is de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer. In beginsel gaat het daarbij om de juridische naam. De gegevens zijn o.m. van belang om te weten van welke ondernemer de belasting moet worden geheven. Het gebruik van de handelsnaam is geoorloofd, mits deze handelsnaam in combinatie met het adres en de woonplaats als zodanig bij de Kamer van Koophandel is geregistreerd. De gebruikte handelsnaam mag niet leiden tot verwarring. Aan het vereiste van de naamsvermelding is nog wel voldaan als een in een factuur vermelde onjuiste naam ondanks de gemaakte fout geen ruimte laat voor misverstand over de identiteit van de ondernemer (HR, nr. 36.284, ECLI:NL:HR:2001:AB1610).

Het adres is de plaats waar de ondernemer/afnemer feitelijk woont of is gevestigd. Vermelding van alleen een postbusnummer is volgens de staatssecretaris van Financiën niet voldoende (Besluit nr. DLKD2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7000, onder 3.3.2). Het Hof van Justitie EU oordeelde op vragen van de Duitse rechter echter dat het in strijd met het EU-recht is dat Duitsland voor aftrek van de btw eist dat op de factuur het adres is vermeld van de plaats waar de opsteller van deze factuur zijn economische activiteit uitoefent. De Duitse belastingdienst stond namelijk aftrek van de btw niet toe indien het adres op de factuur een brievenbusadres is (HvJ EU, '*Geissel*', zaak C-374/16, ECLI:EU:C:2017:867). Het standpunt van de staatssecretaris van Financiën over het vermelden van het postbusnummer is naar onze mening met dit arrest achterhaald. Wij verwachten dan ook dat het beleid op dit onderdeel zal worden aangepast. Bij de publicatie van deze Almanak was nog niets bekend over een mogelijke beleidswijziging.

Bij fiscale eenheden is het gebruikelijk dat de naam van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de prestatie verricht op de factuur staat.

LET OP Bij de levering van energie (brandstof en elektriciteit) voor landvoertuigen hoeven de naam en het adres van de afnemer niet te worden vermeld. Wel moet de afnemer kunnen worden geïdentificeerd doordat zijn gegevens door de wijze van betalen, giraal of anderszins (bijv. via een tankkaart of een creditkaart), traceerbaar zijn. Anders kan de afnemer de btw op de bon voor de brandstof of elektriciteit niet als voorbelasting aftrekken.

28.2.1.5 Factuurvereisten: omschrijving van de goederen en diensten

Art. 35a, lid 6, Wet OB; art. 33 Uitv.besch. OB

Op de factuur moeten de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten duidelijk worden omschreven. Dit is met name belangrijk als het lage btw-tarief of een vrijstelling wordt toegepast of als de plaats van de prestatie niet in Nederland is gelegen. Op één factuur kan meer dan één levering en/of dienst worden vermeld.

Groothandelaren kunnen in plaats van een omschrijving van de geleverde goederen een *codevermelding* gebruiken. Deze codering moet door de inspecteur zijn goedgekeurd. De groothandelaar moet de afnemers een verklaring verschaffen waaruit de betekenis van de codes
de facturen moeten ook de dagtekening en het nummer van de goedkeuring zijn vermeld.

Het gebruik van een (goederen)codevermelding is niet toegestaan voor afstandsverkopen (zie 6.6.1) en niet voor intracommunautaire leveringen waarbij het nultarief wordt toegepast. Zie 16.1.4

28.2.1.6 Factuurvereisten: tijdstip van de prestatie

De factuur moet de datum vermelden waarop de levering of de dienst heeft plaatsgevonden of is voltooid. Zie 6.1.3 en 7.1.2 voor het tijdstip van een levering of dienst. Bij een factuur voor een vooruitbetaling (zie 28.3.3.2) moet op de factuur de datum worden vermeld waarop de vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum is vastgesteld en afwijkt van de datum van de factuur.

Bij doorlopende prestaties mag in plaats van de dag waarop de levering of de dienst is verricht, de periode worden vermeld waarop de leveringen en diensten zijn verricht. Van doorlopende prestaties is sprake bij zich herhalende leveringen en diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht. Daarbij geldt dat er geen welomschreven eindresultaat is overeengekomen. De periode waarover deze prestaties worden verricht kan zowel bepaald als onbepaald zijn. Voorbeelden van doorlopende prestaties zijn abonnementen op tijdschriften en leveringen van gas, water en elektriciteit.

Een overeenkomstige gedragslijn als bij doorlopende prestaties mag worden gevolgd bij ondeelbare of moeilijk splitsbare prestaties die bijv. worden verricht door belastingconsulenten, accountants, advocaten, notarissen, architecten en andere beoefenaren van vrije beroepen.

De periode waarop de factuur betrekking heeft mag maximaal een jaar zijn als:

- ten minste elk kwartaal een (naar evenredigheid geschatte) vooruitbetaling is overeengekomen;
- een jaarlijkse betaling in de branche gebruikelijk is.

Doorlopende intracommunautaire leveringen worden steeds geacht te zijn voltooid bij afloop van elke kalendermaand.

Andere dan de hiervóór genoemde doorlopende prestaties worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn verricht. Zie 28.3.1.

28.2.1.7 Factuurvereisten: vergoeding, tarief en belastingbedrag

Art. 35a, leden 3 en 4, Wet OB

Op de factuur moet de *vergoeding* voor elk tarief of elke vrijstelling worden vermeld. De vergoeding is het totale bedrag dat voor een levering of een dienst in rekening wordt gebracht, excl. btw. Zie 8.1.1.2

Ook moet naast de vergoeding de *eenheidsprijs* excl. btw worden vermeld. Verder moeten ook eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen, afzonderlijk op de factuur worden vermeld.

Bij diensten waarvoor op basis van een uurtarief wordt gefactureerd vormt het uurtarief de eenheidsprijs. Als bij diensten geen uurtarief is overeengekomen en de vergoeding afhankelijk is van een aantal variabele elementen, kent die dienst geen eenheidsprijs. In dat geval zal een pragmatische oplossing voor de Belastingdienst het uitgangspunt vormen. Zo zal in gevallen waarin één prijs is overeengekomen (bijv. voor een optreden van een artiest) de overeengekomen prijs als eenheidsprijs dienen.

De factuur moet vermelden welk *btw-tarief* is toegepast en welk *bedrag aan btw* moet worden betaald. Als op één factuur goederen en/of diensten staan vermeld die aan verschillende tarieven zijn onderworpen, moet de vergoeding per tariefgroep afzonderlijk worden vermeld.

Zie 28.1.4 voor vrijgestelde leveringen en diensten.

LET OP Er mag geen bedrag aan btw worden vermeld op facturen bij de levering van goederen die onder de margeregeling vallen. Zie 26.1.6.1.

Lid 3 van art. 35a Wet OB heeft betrekking op de situatie waarin een ondernemer in Nederland een factuur uitreikt ter zake van een goederenlevering of dienstverrichting in een andere EU-lidstaat, waarbij de afnemer in die andere EU-lidstaat tot voldoening van de belasting is gehouden. In dergelijke gevallen mag de Nederlandse ondernemer op de door hem uit te reiken factuur de hiervóór bedoelde vermeldingen weglaten. Het gaat daarbij om onderscheidenlijk de vergoeding met betrekking tot elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs exclusief belasting, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen en andere kortingen als die niet in de eenheidsprijs zijn inbegrepen, het toegepaste tarief en het te betalen bedrag van de belasting. In plaats hiervan moet dan op de factuur een specificatie worden vermeld van onderscheidenlijk de hoeveelheid of de omvang van de geleverde goederen of de verrichte diensten, de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten en de voor die goederen of diensten te betalen vergoeding.

Munteenheid

Op een factuur mogen bedragen in elke munteenheid worden vermeld. Het te betalen btw-bedrag moet echter in euro's op de factuur worden vermeld. Als de gegevens voor het bepalen van het op de factuur aan btw te vermelden bedrag zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro, wordt de wisselkoers vastgesteld overeenkomstig de laatstgenoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Zie 8.1.5. Voor de afronding van het bedrag van de omzetbelasting geldt de rekenkundige methode. Zie 8.1.1.4.

VOORBEELD 1 Een Nederlandse architect maakt in opdracht van een Engelse bank een bouwtekening voor een nieuw kantoorpand aan de Amsterdamse Zuidas. De afgesproken vergoeding bedraagt £ 250 000 (excl. btw). Deze dienst is belast in Nederland. Zie 7.4.3. Op de factuur vermeldt de ondernemer o.m. de vergoeding (£ 250 000), het btw-tarief (21%) en het btw-bedrag in euro's (waarvan de hoogte afhankelijk is van de wisselkoers).

> ***VOORBEELD 2** De Nederlandse architect uit Voorbeeld 1 maakt in opdracht van een Duitse verzekeringsmaatschappij een bouwtekening voor de renovatie van het hoofdkantoor in Frankfurt. Deze dienst is belast in Duitsland. Zie 7.4.3. De Nederlandse ondernemer is, indien hij geen vaste inrichting heeft in Duitsland, de Duitse btw niet zelf verschuldigd, maar deze btw wordt geheven van de Duitse afnemer (verleggingsregeling). De Nederlandse architect zet dus Nederlandse noch Duitse btw op zijn factuur, maar volstaat met de melding 'heffing verlegd'. Zie 28.2.1.8. Daarnaast staan op de factuur een specificatie van de verrichte werkzaamheden en de vergoeding.*

28.2.1.8 Factuurvereisten: bijzondere vermeldingen

In een aantal bijzondere situaties moet de factuur van de situatie een aanduiding bevatten. In de volgende gevallen moet een bijzondere vermelding op de factuur worden geplaatst:

a. de factuur is uitgereikt door de afnemer in plaats van door de leverancier (zie 28.1.6.1): 'factuur uitgereikt door afnemer';
b. ingeval een vrijstelling geldt (zie 11.5, hfst. 12 en hfst. 13): enige aanduiding daarvan;
c. bij een intracommunautaire levering (zie hfst. 16): enige aanduiding daarvan;
d. als de btw wordt geheven van de afnemer (zie hfst. 22 en hfst. 23): 'btw verlegd';
e. de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd (zie 8.4): 'bijzondere regeling reisbureaus'
f. als een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd (zie hfst. 26): 'bijzondere regeling – gebruikte goederen', 'bijzondere regeling – kunstvoorwerpen', resp. 'bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten'.

Als geen specifieke aanduiding is vereist (onder *b.* en *c.* hiervóór), kan de aanduiding bestaan uit een verwijzing naar de desbetreffende bepaling in de wet of de BTW-Richtlijn. Het moet voor de afnemer en de Belastingdienst duidelijk zijn welk belastingregime de leverancier toepast. De fiscale verplichtingen van de afnemer zijn daarvan immers afhankelijk. De aanduiding moet voldoende specifiek zijn en mag niet alleen bestaan uit de vermelding 'nultarief' of 'vrijstelling'. Bij een op grond van art. 11 Wet OB vrijgestelde prestatie is het voldoende als uit de omschrijving van de prestatie op de factuur buiten twijfel blijkt dat de vrijstelling van toepassing is. Hierbij moet worden opgemerkt dat voor vrijgestelde prestaties in beginsel geen factuur hoeft te worden opgemaakt. Zie 28.1.4. Als dat echter toch gebeurt, moet daarop de hier bedoelde aanduiding over de aard van de vrijstelling worden opgenomen.

Naar onze mening is het bij een intracommunautaire levering voldoende te vermelden 'intracommunautaire levering'. Deze vermelding kan ook worden toegepast bij de vereenvoudigde ABC-levering. Zie 16.1.0.4.

28.2.1.9 Factuurvereisten: gegevens nieuw vervoermiddel

Bij de levering van een nieuw vervoermiddel aan een afnemer in een andere EU-lidstaat geldt een bijzondere regeling. Deze levering valt altijd onder het nultarief en de koper is in zijn land omzetbelasting verschuldigd. Dit geldt ook als de verkoper en de koper particulieren zijn. De verkoper-particulier wordt dan als ondernemer aangemerkt. Zie 16.1.10.

Bij de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel moet de leverancier altijd een factuur uitreiken. Zie 28.1.3. Op die factuur moeten de gegevens worden vermeld die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel nieuw is. Zie 11.3.1. Op facturen voor de levering van nieuwe vervoermiddelen binnen Nederland is het niet nodig gegevens te vermelden om te kunnen bepalen of er sprake is van een nieuw vervoermiddel.

28.2.1.10 Factuurvereisten: gegevens fiscaal vertegenwoordiger

Als de verschuldigde btw niet wordt voldaan door de leverancier van goederen maar door een fiscaal vertegenwoordiger (zie 5.5.3), moeten, naast de gegevens van die presterende (buitenlandse) ondernemer, ook het btw-identificatienummer, de naam en het adres van de fiscaal vertegenwoordiger op de factuur worden vermeld. Dit geldt voor zowel een fiscaal vertegenwoordiger met een beperkte als een fiscaal vertegenwoordiger met een algemene vergunning.

28.2.2 Factuurvereisten: vereenvoudigde factuur

Artt. 34d, 34f en 35a, lid 2, Wet OB

Het is ondernemers wettelijk toegestaan om in bepaalde gevallen een zgn. vereenvoudigde factuur uit te reiken. Dat is het geval als:

a. het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100; of
b. de uitgereikte factuur is aan te merken als een document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar, de oorspronkelijke factuur. Zie 28.1.7.

Een vereenvoudigde factuur mag niet worden uitgereikt bij:

- afstandsverkopen. Zie
- intracommunautaire leveringen. Zie
- een goederenlevering of dienstverrichting door een ondernemer of zijn vaste inrichting die niet is gevestigd in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd, waarbij de heffing van die belasting is verlegd naar de afnemer.

Op een vereenvoudigde factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:

a. de datum van uitreiking van de factuur;
b. de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;

c. de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
d. het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;
e. als de uitgereikte factuur een document of bericht is dat als factuur geldt (omdat wijzigingen worden aangebracht in de oorspronkelijke factuur): een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

28.2.3 Factuurvereisten: verlichting factureringsverplichtingen

Art. 35a, lid 6, Wet OB; art. 33 Uitv.besch. OB

Voor bepaalde situaties zijn de factureringsverplichtingen verlicht. Het gaat hierbij om de volgende gevallen:

1 het vervoer van personen in de vorm van openbaar vervoer of taxivervoer. Zie 28.2.3.1
2 het verstrekken van spijzen en dranken in de horecasector. Zie 28.2.3.2
3 inruiltransacties tussen ondernemers. Zie 28.2.3.3
4 het uitreiken van verzamelfacturen. Zie 28.2.3.4
5 het gebruik van acceptgiro's en automatische overschrijvingen. Zie 28.2.3.5

Voor deze vereenvoudigingen geldt de voorwaarde dat op de factuur in elk geval staan:

a. de datum van uitreiking van de factuur;
b. de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;
c. de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
d. het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend (dit kan bijv. door vermelding van de totaalprijs met daarbij de vermelding 'incl. 9% (of 21%) btw');
e. als de uitgereikte factuur een document of bericht is dat als factuur geldt (omdat wijzigingen worden aangebracht in de oorspronkelijke factuur): een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

Voorgaande regelingen gelden naast de algemene regeling voor vereenvoudigde facturering. Zie 28.2.2.

De in dit punt bedoelde vereenvoudigingen gelden niet voor afstandsverkopen (zie 6.6) en niet voor intracommunautaire leveringen waarbij het nultarief wordt toegepast. Zie 16.1.4

28.2.3.1 Factuurvereisten: vervoer van personen

Voor het vervoer van personen per openbaarvervoermiddel of taxi wordt het vervoerbewijs aangemerkt als factuur. Met de invoering van de ov-chipkaart (en vergelijkbare kaarten waarmee op saldo kan worden gereisd) zijn echter de fysieke vervoerbewijzen voor een groot deel verdwenen. Goedgekeurd is daarom dat de transactieoverzichten van reizen die met gebruikmaking van een ov-chipkaart (en vergelijkbare kaarten waarmee op saldo kan worden gereisd) zijn gemaakt, worden aangemerkt als vervoerbewijzen. Voor deze goedkeuring geldt een aantal voorwaarden (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Op een transactieoverzicht dienen ten minste te worden vermeld:

– de datum van uitreiking van het transactieoverzicht;
– de identiteit van de presterende ondernemer;
– de datum waarop de vervoersdiensten zijn verricht;
– het afgelegde traject; en
– het te betalen btw-bedrag of de gegevens aan de hand waarvan het btw-bedrag kan worden berekend. Dit kan bij
van de totaalprijs inclusief 9% btw. Zie 10.3.9.

28.2.3.2 Factuurvereisten: verstrekkingen in de horecasector

Voor het verstrekken van spijzen en dranken voor het gebruik ter plaatse binnen het kader van het restaurant-, pension-, café-, hotel- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, geldt de in de horeca gebruikelijke afrekening als factuur. Aftrek van voorbelasting door de afnemer is voor deze bestedingen niet mogelijk. Zie 18.1.7

28.2.3.3 Factuurvereisten: factuur bij inruiltransacties

Bij inruiltransacties tussen ondernemers is er sprake van onderlinge leveringen van goederen. Dit betekent dat beide ondernemers in beginsel aan elkaar een factuur moeten uitreiken. Er kan echter worden volstaan met één factuur. Voorwaarde daarbij is dat die factuur alle gegevens bevat die op de in beginsel afzonderlijk uit te reiken facturen zouden moeten worden vermeld. Zie 28.2.1.

Voor motorvoertuigen en motorrijwielen moet ook het kentekennummer op de factuur worden vermeld.

***VOORBEELD** Een handelaar in radio's, televisies e.d. levert aan een exploitant van een parfumerie nieuwe apparatuur voor het afspelen van promotiefilms voor € 1000 (excl. btw). De exploitant van de parfumerie ruilt een gebruikte lcd-monitor in voor € 200 (excl. btw). De handelaar kan de volgende factuur opmaken:*

nieuwe apparatuur		*1000*
btw 21%		*210*
	+	
		1210
af:		
gebruikte lcd-monitor	*200*	
btw 21%	*42*	
		242
	−	
te betalen:		*968*

De handelaar is € 210 omzetbelasting verschuldigd en kan € 42 in aftrek brengen. De exploitant van de parfumerie is € 42 verschuldigd en kan € 210 als voorbelasting aftrekken.

28.2.3.4 Factuurvereisten: verzamelfacturen

Sommige ondernemers geven in plaats van een factuur eerst bonnen of andere bescheiden af. Eenmaal per week of per maand verzenden zij dan de eigenlijke factuur waaraan vaak kopieën van die bonnen worden gehecht, terwijl in de factuur naar die bonnen wordt verwezen. Op de factuur worden de gegevens van de bonnen gewoonlijk niet herhaald. Deze wijze van factureren is toegestaan, mits de factuur alleen of samen met de duplicaatbonnen e.d. voldoet aan de factuureisen. Zie 28.2.1. De periodieke verzamelfactuur wordt dan als de eigenlijke factuur beschouwd.

28.2.3.5 Factuurvereisten: acceptgiro's en bankafrekeningen

Bij gebruik van acceptgiro's kan het gedeelte van het formulier dat de afnemer behoudt (de zgn. souche) als factuur worden beschouwd. Bij automatische overschrijving (zgn. documentloos betalingsverkeer) kan de door de bank aan de afnemer gezonden afrekening als factuur worden beschouwd.

28.3 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw

28.3.1 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw: tijdstip prestatie

Art. 13 Wet OB

Het is van belang om het tijdstip waarop een levering of een dienst wordt verricht en het tijdstip waarop de btw is verschuldigd uit elkaar te houden. Soms kunnen beide tijdstippen samenvallen, maar vaak zullen zij verschillen.

De verschuldigde btw dient op aangifte te worden voldaan. Zie 3.1.

Het tijdstip waarop een levering of een dienst wordt verricht is in het algemeen niet in de wet geregeld. Het wordt bepaald door feiten en omstandigheden. Zie 6.1.3 en 7.1.2.

Bij *doorlopende prestaties* is wel geregeld wanneer zij geacht worden te zijn voltooid. Zie 28.3.2, onder *d.*, voor doorlopende intracommunautaire leveringen, 28.3.3.1 voor doorlopende diensten door buitenlandse ondernemers aan Nederlandse afnemers met een btw-identificatienummer en 28.3.4 voor privégebruik van bedrijfsgoederen. Voor andere doorlopende goederenlevering en diensten geldt dat ze worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.

Het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, is uitputtend geregeld. Vaak ligt dit tijdstip na het tijdstip van de prestatie, tenzij er sprake is van een vooruitbetaling. Zie 28.3.2 t/m 28.3.5.

Bij een wijziging van het btw-tarief is in de regel het tijdstip van de prestatie bepalend voor het tarief dat van toepassing is (het oude, dan wel het nieuwe tarief) en niet het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Zie 9.2.

28.3.2 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw: factuurstelsel

Art. 13 Wet OB

De ondernemer moet de verschuldigde omzetbelasting op aangifte voldoen. In welke aangifte hij die omzetbelasting moet opnemen wordt bepaald door het tijdstip waarop de omzetbelasting verschuldigd is. Hierbij gelden de volgende regels die bij elkaar het zgn. factuurstelsel vormen.

a. Als de ondernemer *verplicht* is een factuur uit te reiken, wordt hij de belasting verschuldigd op het moment waarop hij de factuur uitreikt of uiterlijk had moeten uitreiken. Zie 28.3.3.
   Een uitzondering geldt bij diensten door een buitenlandse leverancier aan een Nederlandse afnemer met een btw-identificatienummer. Daarvoor is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Zie 28.3.3.1.
b. Is uitreiking van een factuur *niet verplicht*, dan wordt de ondernemer de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop hij de prestatie verricht. Zie 28.3.4.
c. Ontvangt de ondernemer de *vergoeding* (gedeeltelijk) *eerder* dan op het onder *a.* of *b.* bedoelde tijdstip, dan wordt de ondernemer [illegible] verschuldigd op het tijdstip waarop hij de vergoeding ontvangt. Zie 28.3.3.2 en 28.3.4.1.

d. Bij intracommunautaire leveringen is de belasting altijd verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur of – als er vóór die datum geen factuur is uitgereikt – op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de goederenlevering is verricht. Deze laatste situatie zal zich voordoen wanneer de factuur te laat wordt uitgereikt of in het geval van een zgn. overbrenging van goederen voor bedrijfsdoeleinden ter zake waarvan geen factuur wordt uitgereikt. Zie 16.2.1.

Doorlopende intracommunautaire leveringen worden altijd geacht bij afloop van elke kalendermaand te zijn voltooid. Hiervoor zal dus na afloop van elke maand een factuur moeten worden uitgereikt. Zie 28.1.5.

Weliswaar is het tarief bij intracommunautaire leveringen 0%, maar het tijdstip waarop deze 0% is verschuldigd is bepalend voor de aangifte en de Opgaaf ICP waarin deze leveringen moeten worden opgenomen.

Bij toepassing van de margeregeling kunnen er voor het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt enkele bijzonderheden gelden. Zie 28.1.5.6 voor de gewone regeling en 28.2.7 voor de globalisatie.

***LET OP** Sommige aangewezen ondernemers kunnen het kasstelsel toepassen. Zij zijn de belasting altijd verschuldigd op het tijdstip waarop zij de vergoeding ontvangen. Zie 28.3.5.*

28.3.3 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw: uitreiking is verplicht

Art. 13, lid 1, onderdeel a., Wet OB

Als de ondernemer verplicht is een factuur uit te reiken, is hij de omzetbelasting verschuldigd op het moment dat hij de factuur uitreikt of had moeten uitreiken. Zie 28.1.3 voor de gevallen waarin uitreiking van een factuur verplicht is. De factuur moet hij uitreiken uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de goederenlevering of de dienst is verricht. Zie 28.3.3.2 voor vooruitbetalingen. De op de factuur vermelde omzetbelasting moet de ondernemer opnemen in de aangifte over het belastingtijdvak waarin de factuur is uitgereikt. Let wel, de belasting is ook verschuldigd als de factuur nog niet is betaald. Als de factuur niet op tijd wordt uitgereikt, is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop die uitreiking uiterlijk had moeten plaatsvinden, dus op de vijftiende dag na de maand waarin de levering of de dienst is verricht. Zie 28.1.5.

***VOORBEELD** Op 6 oktober levert ondernemer Z een goed aan een andere ondernemer. Hij doet per maand aangifte. Z reikt de factuur uit op:*

- *31 oktober: de belasting is verschuldigd op 31 oktober. Z neemt de belasting op in de aangifte over oktober;*
- *5 november: de belasting is verschuldigd op 5 november. Z neemt de belasting op in de aangifte over november;*
- *2 december: de belasting is verschuldigd op 15 november, dat is de datum waarop de factuur uiterlijk had moeten*
  Z neemt de belasting op in de aangifte over november.

***LET OP** Voor maandaangevers is het voordelig te factureren op de eerste van de maand volgend op die waarin de prestatie is verricht. Zij hoeven de belasting dan pas een maand later aan te geven dan bij facturering op de laatste dag van de maand van de prestatie. Bij kwartaalaangevers is dat voordeel nog groter. Als zij wegens prestaties verricht in de laatste maand van een aangiftekwartaal de factuur pas op de eerste dag van de volgende maand uitreiken, kan de belasting in feite drie maanden later worden betaald.*

28.3.3.1 Diensten door buitenlandse leverancier aan Nederlandse afnemer met btw-identificatienummer; intracommunautaire diensten

Artt. 13, leden 1, onderdeel a., en 5, Wet OB

Een afwijkend tijdstip van verschuldigdheid geldt als diensten door een Nederlandse afnemer met een btw-identificatienummer (een ondernemer of een rechtspersoon met een btw-identificatienummer) worden betrokken van een buitenlandse ondernemer en deze diensten op grond van de hoofdregel in Nederland worden verricht. Bij deze diensten is de afnemer de Nederlandse btw verschuldigd. Als de leverancier in een andere EU-lidstaat is gevestigd, wordt wel gesproken van intracommunautaire diensten. Zie 7.4.1.

Het tijdstip waarop de afnemer deze btw is verschuldigd, is het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Zie 7.1.2 voor het tijdstip waarop een dienst wordt verricht. Als het intracommunautaire diensten betreft, wordt de btw aangegeven bij vraag 4b. Als de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd, moet de afnemer de btw aangeven bij vraag 4a. Deze btw kan naar de gewone regels weer in aftrek worden gebracht bij vraag 5b. Zie 3.5.2, 3.5.3 en 3.6.2.

Doorlopende diensten die worden verricht gedurende een periode langer dan een jaar, worden geacht bij de afloop van elk kalenderjaar te zijn voltooid zolang de dienstverrichting op dat moment nog doorloopt en er niet eerder een moment van verschuldigdheid ligt, bijv. door een (vooruit)betaling. Op de laatste dag van het jaar is de dienst dan verricht en is de btw verschuldigd.

Dit bijzondere tijdstip van verschuldigdheid is nodig om ervoor te zorgen dat in alle EU-lidstaten eenzelfde tijdstip van verschuldigdheid geldt voor intracommunautaire diensten die moeten worden 'gelist' via de Opgaaf ICP. Zie 3.7.

***VOORBEELD** Een Nederlandse fabrikant krijgt in september een advies van een Duitse advocaat. De rekening ad € 10 000 wordt in oktober verzonden. Deze adviesdienst vindt op grond van de hoofdregel plaats in Nederland en de btw wordt geheven van de fabrikant. De fabrikant moet de verschuldigde btw (21% van € 10 000) opnemen in zijn aangifte over september. De Duitse advocaat moet de dienst in september 'listen'.*

28.3.3.2 Vooruitbetalingen

Art. 13, lid 2, Wet OB

Het kan voorkomen dat de vergoeding voor de prestatie geheel of gedeeltelijk wordt betaald voordat de prestatie is verricht. De volgende gevallen kunnen dan worden onderscheiden.

a. *De overeengekomen vooruitbetaling*

Als de leverancier met zijn afnemer (ondernemer of rechtspersoon-niet-ondernemer) is overeengekomen dat deze de vergoeding vooraf – dus voordat de levering of dienst wordt verricht – geheel of in gedeelten zal betalen, moet de leverancier ter zake van die betaling(en) een factuur uitreiken. Dit moet telkens vóór het tijdstip van de opeisbaarheid van de betaling of deelbetaling plaatsvinden. De belasting over de vooruitbetaling is verschuldigd op het moment dat de factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt.

b. *De vrijwillige vooruitbetaling*

De belasting over de vooruitbetaling is verschuldigd zodra de vooruitbetaling wordt ontvangen. De vooruitbetaling wordt dan ontvangen voordat de leverancier ter zake een factuur kan uitreiken.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat een vooruitbetaling alleen tot verschuldigdheid van btw leidt als alle relevante elementen van het belastbare feit – de toekomstige levering of dienst – bekend zijn (*'BUPA Hospitals en Goldsborough Developments'*, zaak C-419/02, ECLI:EU:C:2006:122). De goederen of de diensten moeten op het tijdstip van de vooruitbetaling dus al nauwkeurig zijn omschreven. Over vooruitbetalingen voor leveringen van goederen of voor diensten die nog niet duidelijk zijn bepaald kan volgens het Hof van Justitie geen btw worden geheven. Zo is geen btw verschuldigd in een situatie waarin er sprake is van een vooruitbetaling van een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst, die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet bestede vooruitbetalingen

28.3.4 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw: uitreiken is geen verplichting

Artt. 13, leden 1, onderdeel b., en 4, Wet OB

Als de leverancier niet verplicht is een factuur uit te reiken, is hij de omzetbelasting verschuldigd op het moment waarop hij de levering of de dienst verricht. Hij moet de belasting dan opnemen in de aangifte over het tijdvak waarin hij de prestatie verrichtte. Zie 6.1.3 en 7.1.2 voor het tijdstip van het verrichten van een levering of dienst

Voor het privégebruik van bedrijfsgoederen (een fictieve dienst) en voor het gratis verrichten van diensten voor privédoeleinden gelden afwijkende tijdstippen. Zie 20.4.1 en 20.4.3. De btw over deze (fictieve) diensten is de ondernemer verschuldigd op de laatste dag van het boekjaar waarin deze diensten worden verricht. Diensten die op die dag nog niet zijn voltooid, worden geacht op die dag te zijn voltooid voor zover zij betrekking hebben op dat boekjaar. Als het boekjaar langer is dan een jaar, wordt de belasting verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar waarin de diensten worden verricht.

***VOORBEELD 1** Ondernemer Z levert op 6 mei een goed aan een particulier. Hoewel Z dat niet verplicht is, reikt hij op 10 juni een factuur uit. De belastingschuld ontstaat op 6 mei en niét pas op 10 juni.*

***VOORBEELD 2** Een ondernemer gebruikt een zeilboot die helemaal tot het bedrijfsvermogen wordt gerekend, ook voor privédoeleinden. Over deze fictieve dienst is hij btw verschuldigd op de laatste dag van zijn boekjaar.*

***LET OP** Sommige ondernemers reiken altijd facturen uit, ongeacht of dat verplicht is of niet. In de praktijk heeft de Belastingdienst er geen bezwaar tegen dat in die gevallen voor het tijdstip van verschuldigdheid steeds de factuurdatum (zie 28.3.3) wordt gevolgd. Uiteraard moet de factuur aan de particulier dan wel worden uitgereikt binnen dezelfde termijn die geldt voor wettelijk verplichte facturen.*

28.3.4.1 Vooruitbetalingen

Art. 13, lid 2, Wet OB

Worden, als er geen factureringsverplichting is, betalingen gedaan voordat de prestatie is verricht, dan is de belasting verschuldigd op het moment waarop de vooruitbetaling wordt ontvangen. Zie ook 28.3.3.2.

28.3.5 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw: kasstelsel

Art. 26 Wet OB

Gewoonlijk is de belasting verschuldigd hetzij op het moment dat de factuur wordt of moet worden uitgereikt, hetzij op het moment van het verrichten van de prestatie. Zie 28.3.2. Op deze algemene regel bestaat een uitzondering, namelijk het *kasstelsel*. Bij het kasstelsel is de leverancier de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop hij de vergoeding voor de prestatie ontvangt. Met andere woorden, de belasting wordt voldaan naar de ontvangsten. Het kasstelsel kan alleen door *aangewezen* ondernemers worden toegepast. Zie 28.3.6. Ook ondernemers die het kasstelsel toepassen moeten aan andere ondernemers en rechtspersonen-niet-ondernemers facturen uitreiken. Zij hoeven de in rekening gebrachte belasting echter pas op te nemen in de aangifte over het tijdvak waarin het factuurbedrag geheel of gedeeltelijk is betaald. Anders dan in het factuurstelsel hoeft de ondernemer die het kasstelsel mag toepassen alleen belasting af te dragen *voor zover* hij de vergoeding heeft ontvangen. Betaalt de afnemer niet (geheel), dan valt er ook geen belasting terug te vorderen

1.1.

Bij toepassing van de margeregeling kunnen er voor het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt enkele bijzonderheden gelden. Zie 26.1.5.6 voor de gewone regeling en 26.2.7 voor de globalisatie.

LET OP! Het kasstelsel geldt niet voor de aftrek van voorbelasting. De ontvanger van de factuur hoeft met de aftrek van voorbelasting dus niet te wachten tot hij de factuur heeft betaald. Zie 18.1.8.

28.3.6 Tijdstip verschuldigdheid factuur-btw voor het kasstelsel aangewezen ondernemers

Art. 26 Uitv.besch. OB

De ondernemers die zijn aangewezen voor de toepassing van het kasstelsel worden voornamelijk aangetroffen in de detailhandel. Aangewezen zijn:

a. de volgende ondernemers:
  1. winkeliers (de exploitant van een webwinkel wordt ook als winkelier aangemerkt; Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066);
  2. marktkooplieden;
  3. schoenherstellers;
  4. kappers;
  5. glazenwassers;
  6. exploitanten van wasserijen;
  7. rijwielherstellers;
  8. exploitanten van schoonheidsverzorgingsbedrijven;
  9. behangers;
  10. stoffeerders;
  11. exploitanten van horecabedrijven;
  12. advocaten en procureurs die hun praktijk alleen uitoefenen;
  13. houders van autorijscholen;

b. alle ondernemers die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor meer dan 90%) prestaties verrichten in of vanuit een inrichting (winkel, ventwagen e.d.) die is bestemd voor de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan niet-ondernemers;

c. niet onder *a.* of *b.* vallende ondernemers die ten minste 80% van hun leveringen en diensten aan *niet-ondernemers* verrichten en die schriftelijk van de inspecteur toestemming hebben gekregen het kasstelsel toe te passen. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Niet duidelijk is wat wordt bedoeld met de woorden 'ten minste 80% van hun leveringen en diensten aan niet-ondernemers verrichten'. Moet worden gekeken naar het *aantal prestaties* aan niet-ondernemers ten opzichte van het aantal aan ondernemers? Of moet de *omvang van de omzet in euro's* in ogenschouw worden genomen, of is beslissend het *aantal afnemers* binnen de twee te onderscheiden categorieën afnemers? Wij zijn van mening dat een beoordeling op basis van de omzetverhouding het meest recht doet aan het doel van het kasstelsel.

Of de hiervóór bedoelde 80% wordt gehaald moet in beginsel over een periode van meer dan één kalenderjaar worden beoordeeld.

Het kasstelsel kan niet worden toegepast bij de vestiging enz. van zakelijke rechten op onroerende zaken. Zie 13.3.

Toepassing van het kasstelsel door de onder *a.* en *b.* hiervóór bedoelde ondernemers is in beginsel verplicht. Als iemand het kasstelsel niet volgt, dient hij dit uit zijn administratie te laten blijken.

28.4 Ten onrechte gefactureerde btw

28.4.1 Ten onrechte gefactureerde btw: verschuldigdheid

Art. 37 Wet OB

De normale gang van zaken is dat een ondernemer btw verschuldigd wordt omdat hij belaste goederenleveringen of diensten verricht. Deze btw zal hij op een factuur in rekening brengen aan zijn afnemer.

Het komt echter ook voor dat iemand ten onrechte of voor een te hoog bedrag btw op een factuur vermeldt. Volgens de gewone btw-regels is hij deze btw niet verschuldigd. Maar op grond van een speciale bepaling moet hij deze ten onrechte of te veel gefactureerde btw toch betalen. Hij wordt dit bedrag aan btw verschuldigd op het tijdstip waarop hij die factuur heeft uitgereikt en hij moet deze btw op aangifte voldoen. Zie 4.1.1. Als hij dit niet doet, zal de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen. Zie 31.1.

Deze bijzondere belastingplicht doet zich o.a. voor in de volgende situaties:

- een niet-ondernemer (een particulier) geeft een factuur af met vermelding van btw;
- een ondernemer vermeldt te veel of ten onrechte omzetbelasting op een factuur (bijv. 21% in plaats van 9%, of 2 stelling geldt);
- bij de verkoop van een onderneming (een algemeenheid van goederen) wordt met btw gefactureerd 27.4.1 aan de kope
- een leverancier of een onderaannemer factureert met omzetbelasting terwijl op grond van een verleggingsregelin heven van de afnemer (bijv. bij de levering van onroerend goed of bij onderaanneming in de bouw). Zie 13.2.7 en 23.2.1;

- een buitenlandse ondernemer zonder vaste inrichting in Nederland vermeldt omzetbelasting op een factuur, terwi omzetbelasting is verlegd naar de afnemer. Zie hfst. 22.

Als iemand op naam van een ander een factuur uitreikt en daarop ten onrechte btw vermeldt, kan de uitreiker van de factuur deze btw verschuldigd zijn. Wel geldt dan de eis dat degene die de factuur heeft uitgereikt zich niet alleen bewust was van de onjuistheid van de – al dan niet door hem persoonlijk vervaardigde – factuur, maar ook te dezen in feite voor zichzelf optrad. Zo moest een particulier die voor zichzelf optrad, maar een valse factuur met btw afgaf op naam van een failliete bv, deze btw aan de Belastingdienst betalen (Hof Den Haag, nr. 4535/89, ECLI:NL:GHSGR:1991:AW6047).

De verschuldigdheid van ten onrechte gefactureerde btw geldt ook als de ontvanger van de factuur deze btw niet als voorbelasting kan aftrekken (HR, nr. 34.016, ECLI:NL:HR:1999:AA2747). Dit is alleen anders als de (onjuiste) factuur is uitgereikt aan een particulier-eindverbruiker. De daarop vermelde btw is een vermelding die plaatsvindt buiten het systeem van de btw. Daaraan komt voor de heffing van btw geen zelfstandige betekenis toe. Daarom heeft die vermelding niet tot gevolg dat de op de factuur vermelde btw is verschuldigd door degene die de factuur heeft opgemaakt en uitgereikt (HR, nr. 37.740, ECLI:NL:HR:2007:AI0009 en HR, nr. 42.312, ECLI:NL:HR:2008:BB3365).

Als een ondernemer een factuur moet uitreiken, moet die factuur binnen een bepaalde termijn worden uitgereikt. Zie 28.1. De rechter heeft beslist dat als een ondernemer (veel) te laat een factuur uitreikt, de op die factuur vermelde btw niet op grond van art. 37 Wet OB is verschuldigd (HR, nr. 11/05308, ECLI:NL:HR:2013:1781).

Voor belasting die ten onrechte gefactureerd is, geldt de kleineondernemersregeling niet (HR, nr. 34.126, ECLI:NL:HR:1999:AA2703).

In bepaalde bedrijfstakken is het gebruikelijk dat de afnemer een afrekening opmaakt namens de leverancier. Een dergelijke afrekening wordt aangemerkt als een factuur, mits die afrekening aan bepaalde voorwaarden voldoet. Als op die afrekening btw is vermeld, is de leverancier deze verschuldigd. Zie ook 28.1.6.1.

***LET OP** Voor de herziening (teruggaaf) van ten onrechte gefactureerde btw gelden speciale regels. Zie 28.4.3.*

28.4.1.1 Ten onrechte gefactureerde btw: foute factuur

Volgens de Hoge Raad is de ten onrechte op een factuur vermelde btw ook verschuldigd als die factuur niet aan alle wettelijke factuureisen voldoet (nr. 26.127, ECLI:NL:HR:1989:ZC4138) of als er in wezen geen sprake is van een 'factuur' omdat deze is uitgereikt voor schijnprestaties (nr. 11/05490, ECLI:NL:HR:2012:BX7197). Onder 'factuur' moet volgens de Hoge Raad in dit verband worden verstaan elk bescheid waarin van een ander betaling wordt gevorderd (nr. 14/03556, ECLI:NL:HR:2016:356).

Uit de rechtspraak blijkt dat een document waarop melding wordt gemaakt van btw al gauw als factuur wordt aangemerkt. Zelfs de vermelding 'incl. x% btw' kan al leiden tot verschuldigdheid van die btw (Hof Leeuwarden, nr. 02/00594, ECLI:NL:GHLEE:2003:AV4325).

Een combinatie van documenten – een huurovereenkomst met huuraanpassingsbrieven – vormde in onderling verband en samenhang een factuur (Hof Leeuwarden, nr. 858/00, ECLI:NL:GHLEE:2002:AF4661). In een geval waarin alleen in de verhuurovereenkomst een afzonderlijk bedrag aan btw werd genoemd, oordeelde de rechter dat er geen sprake was van op factuur vermelde btw (Hof Arnhem, nr. 02/02974, ECLI:NL:GHARN:2004:AQ8951).

Een transportakte betreffende een onroerende zaak is volgens de Hoge Raad geen factuur (nr. 15/02183, ECLI:NL:HR:2016:2684). Een dergelijke akte houdt namelijk niet meer in dan dat partijen tegenover de notaris verklaren dat de koopprijs een bepaalde som bedraagt, dat daarover btw is verschuldigd naar een bepaald tarief en dat de verkoper kwijting verleent voor betaling van de koopprijs. Op die akten wordt niet de betaling van een bedrag gevorderd.

Volgens de Hoge Raad was er geen sprake van op factuur vermelde btw in een situatie waarin declaraties werden opgemaakt waarbij enkel sprake was van het opeisen van tussen twee publiekrechtelijke lichamen overeengekomen kostencompensaties (nr. 43.184, ECLI:NL:HR:2009:BB0437).

De op de door een nutsbedrijf uitgereikte jaarlijkse eindafrekening vermelde btw valt volgens de Hoge Raad volledig buiten de werkingssfeer van de bijzondere belastingplicht. De jaarlijkse eindafrekening moet worden aangemerkt als een herberekening van de eerder periodiek in rekening gebrachte bedragen en is dus geen factuur (HR, nr. 08/02959, ECLI:NL:HR:2010:BJ4914).

28.4.2 Ten onrechte gefactureerde btw: geen aftrek als voorbelasting

Degene die ten onrechte btw op een factuur vermeldt, moet deze btw aan de Belastingdienst betalen. De ontvanger van de factuur, die in normale situaties recht heeft op aftrek van btw, kan deze btw echter niet als voorbelasting aftrekken. Het Hof van Justitie heeft namelijk uitgesproken dat de uitoefening van het recht op aftrek zich niet uitstrekt tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding op de factuur (*'Genius Holding'*, zaak C-342/87, ECLI:EU:C:1989:635). Zie verder 18.2.9.

De Belastingdienst zou er op deze manier voordeel bij kunnen hebben als iemand ten onrechte btw in rekening brengt. Dat is niet de bedoeling. De volgende drie mogelijkheden kunnen zich voordoen als ten onrechte btw is gefactureerd.

a. De opsteller van de factuur heeft de btw in zijn aangifte vermeld als verschuldigde btw en ook aan de fiscus betaald en de ontvanger van de factuur heeft deze als voorbelasting afgetrokken. De Belastingdienst komt dan in de regel niets tekort en zal in dat geval vaak in de situatie berusten. Als het echter gaat om een valse factuur die bijv. is opgemaakt om fraude te plegen, zal de Belastingdienst de aftrek wel corrigeren. Zie 18.2.8.
b. De opsteller van de factuur heeft de btw niet voldaan en de ontvanger van de factuur heeft deze (geheel of gedeeltelijk) als voorbe-
stingdienst moet dan kiezen tussen naheffing bij de opsteller of de ontvanger. Zie 18.2.9.

c. De ontvanger van de factuur heeft de btw niet afgetrokken en kan dit ook niet (meer) of hij heeft de aftrek ongedaan gemaakt. De opsteller van de factuur moet nu de gelegenheid krijgen de ten onrechte gefactureerde btw te corrigeren. Zie 28.4.3.

De onjuiste facturering kan hebben geleid tot het onjuist toepassen van de kleineondernemersregeling. Zie hfst. 24. Verder kan er te veel voorbelasting zijn afgetrokken, omdat ten onrechte een vrijstelling niet is toegepast. Ongeacht of in deze gevallen herziening van de gefactureerde btw plaatsvindt, moet voor de vaststelling van de verschuldigde belasting worden gehandeld alsof de wettelijke bepalingen juist waren toegepast.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat bij het ten onrechte op een factuur vermelden van btw het herzien van die fout, inclusief de teruggaaf van de btw die op aangifte is voldaan, een aangelegenheid is tussen degene die de factuur heeft uitgereikt en de Belastingdienst. Het kan echter voorkomen dat het verlenen van teruggaaf aan de uitreiker van de factuur onmogelijk of buitengewoon moeilijk is. Dat kan bijv. het geval zijn als degene die de factuur heeft uitgereikt inmiddels failliet is verklaard. In een dergelijk geval moet de *ontvanger* van de onjuiste factuur zich volgens het Hof van Justitie tot de Belastingdienst kunnen wenden voor teruggaaf van de ten onrechte gefactureerde btw (*'Reemtsma Cigarettenfabriken'*, zaak C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167). Hierbij geldt als voorwaarde voor teruggaaf dat de ten onrechte in rekening gebrachte btw door de uitreiker van de factuur op aangifte is voldaan. Op basis van dit arrest van het Hof van Justitie heeft Hof Amsterdam de aftrek van op valse facturen vermelde btw toegestaan (nr. 08/01138, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ3083). De Belastingdienst heeft nog geen richtlijnen gegeven voor de manier waarop de ontvanger van een onjuiste factuur zijn eventuele recht op teruggaaf feitelijk kan realiseren. Voor vragen hierover adviseren wij contact op te nemen met de inspecteur.

28.4.3 Ten onrechte gefactureerde btw: herziening onjuist gefactureerde btw

Volgens het Hof van Justitie kan de opsteller van de factuur de ten onrechte gefactureerde btw herzien als hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld (*'Schmeink & Cofreth en Strobel'*, zaak C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469). Een herziening van ten onrechte gefactureerde btw is dus niet mogelijk als het risico bestaat dat die btw door de afnemer in aftrek is of wordt gebracht. In een situatie waarin een ondernemer creditfacturen aan andere ondernemers had uitgereikt oordeelde de rechter dat enkel daarmee niet het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig was weggenomen. Met het uitschrijven van creditfacturen staat immers niet vast dat de btw op de oorspronkelijke facturen niet in aftrek is gebracht door de ontvangers van die facturen (Hof Leeuwarden, nr. 706/04, ECLI:NL:GHLEE:2006:AY3920).

Een herziening van ten onrechte gefactureerde btw houdt in dat de opsteller van de factuur de op de aangifte voldane btw op verzoek kan terugkrijgen over het tijdvak waarin de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd werd. Het verzoek om teruggaaf kan achterwege blijven als de debet- en creditnota in hetzelfde tijdvak zijn uitgereikt en als ook aan de overige voorwaarden is voldaan. Een herziening door middel van teruggaaf kan alleen plaatsvinden als er bij de afnemer geen aftrek heeft plaatsgevonden.

De EU-lidstaten mogen bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien. Deze voorwaarden luiden in Nederland als volgt (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066).

a *Correctie van de factuur*

Het uitreiken van een herstelfactuur is nodig in alle gevallen waarbij een factureringsverplichting geldt en waarbij sprake is van ongerechtvaardigde verrijking van de opsteller van de factuur als de onjuiste factuur niet wordt hersteld. De Hoge Raad heeft aangegeven dat alleen dan de mogelijkheid bestaat om herstel van een onjuiste factuur te verlangen op zodanige wijze dat de btw aan de afnemer wordt vergoed, als er zonder die vergoeding sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking bij de opsteller van de factuur (nr. 41.179bis, ECLI:NL:HR:2010:BK1520). Of en zo ja, in welke mate er sprake is van ongerechtvaardigde verrijking moet volgens de Hoge Raad worden vastgesteld aan de hand van een analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden (nr. 11/01958, ECLI:NL:HR:2012:BY2661). Welke omstandigheden relevant zijn voor een dergelijke analyse is afhankelijk van de juridische en feitelijke constellatie waarin in een bepaald geval een eventuele ongerechtvaardigde verrijking optreedt. Bij de beoordeling of er sprake is van ongerechtvaardigde verrijking is van belang wat partijen zijn overeengekomen ten aanzien van de over de verrichte prestaties verschuldigde btw.

De opsteller van de factuur kan deze corrigeren door:

de factuur terug te nemen, al dan niet tegen uitreiking van een nieuwe factuur die wel voldoet aan de wettelijk
28.2.1; of

- de factuur aan te vullen met een daadwerkelijk aan de ontvanger van de oorspronkelijke factuur uit te reiken
  beide facturen samen als een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur kunnen worden beschouwd. Zie 28.2.1.

b *Uitschakelen van het gevaar voor verlies belastinginkomsten*

Bij de herziening van ten onrechte of te veel gefactureerde btw moet de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig uitschakelen. Hij moet dat ook tegenover de inspecteur kunnen aantonen. Dat houdt in dat de opsteller van de factuur:

- aantoont dat de ontvanger van de factuur de ten onrechte of te veel gefactureerde btw niet in aftrek kan brenc
  de ontvanger van de factuur ter zake geen aftrek heeft gehad en zal hebben; of
- aantoont dat de factuur door terugname niet is en niet meer kan worden gebruikt voor het uitoefenen van het
- aantoont dat, als de factuur wel is gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, de ontvanger van de factu
  of te veel gefactureerde btw op aangifte heeft voldaan.

Als er sprake is van een aan een ondernemer gerichte valse factuur, zal de opsteller van die factuur in het algemeen niet kunnen
or verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld. In zo'n situatie is nu eenmaal niet uit

te sluiten dat de opsteller van de factuur met behulp van de valse factuur langs een omweg betaling beoogt te krijgen voor een prestatie die is verricht voor een afnemer die geen aftrekrecht heeft (HR, nr. 36.908, ECLI:NL:HR:2002:AD9704).

Voor zover de ontvanger van de factuur de ten onrechte afgetrokken btw niet heeft terugbetaald, is in zoverre niet voldaan aan de voorwaarde dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld. In een dergelijk geval kan slechts voor het bedrag van de terugbetaalde btw teruggaaf worden verleend.

c. *Vorm van de herziening*

Degene die de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd is, kan verzoeken om een herziening van ten onrechte gefactureerde btw. Het verzoek om herziening vormt een grond van bezwaar tegen de voldoening op aangifte, een naheffingsaanslag of de teruggaafbeschikking waarin de ten onrechte gefactureerde btw is begrepen.

Als tegen de betrokken voldoening op aangifte, resp. de naheffing of de teruggaafbeschikking geen bezwaar is ingediend, wordt het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw als bezwaarschrift aangemerkt. Als al bezwaar is gemaakt, maar geen uitspraak op bezwaar is gedaan, worden de gronden van dit bezwaar met het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw aangevuld. Als het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw wordt ingediend na uitspraak op bezwaar, maar binnen de wettelijke termijn van instellen van beroep, wordt het verzoek om herziening van de ten onrechte gefactureerde btw als beroep tegen de uitspraak op bezwaar aangemerkt (HR, nr. 33.392, ECLI:NL:HR:1998:AA2551 en HR, nr. 38.123, ECLI:NL:HR:2004:AL6905). Als de ondernemer al een beroep heeft ingesteld dat betrekking heeft op de betrokken voldoening op aangifte, naheffingsaanslag of teruggaafbeschikking, wordt het verzoek om herziening van ten onrechte gefactureerde btw geacht de gronden van dit beroep aan te vullen.

De inspecteur vermindert de op grond van art. 37 Wet OB verschuldigde btw door een uitspraak op bezwaar over het tijdvak waarin de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd werd, als het bezwaarschrift ontvankelijk is. Als het bezwaarschrift vanwege termijnoverschrijding niet-ontvankelijk is en het instellen van beroep niet mogelijk is dan wel geen lopend beroep is ingesteld, wordt de eventuele vermindering toegekend middels een beslissing tot ambtshalve teruggaaf over het tijdvak waarin de ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd werd. Zie 34.2.5. De inspecteur kan de op grond van art. 37 Wet OB verschuldigde btw niet (ambtshalve) verminderen als beroep is ingesteld tegen de beschikking waarin deze ten onrechte gefactureerde btw is begrepen.

Het verzoek om vermindering kan achterwege blijven als de debet- en creditnota in hetzelfde tijdvak zijn uitgereikt en als ook aan de overige voorwaarden is voldaan. De verschuldigdheid van de ten onrechte gefactureerde btw is dan namelijk herzien voordat deze is komen vast te staan in een beschikking (HR, nr. 42.312, ECLI:NL:HR:2008:BB3365). De inspecteur gaat slechts over tot een herziening van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw na ontvangst van een daartoe strekkend verzoek van de belastingplichtige die deze btw is verschuldigd. Als de herziening van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw resulteert in teruggaaf die te hoog is of ten onrechte wordt toegekend, wordt de te weinig geheven belasting bij deze belastingplichtige nageheven. Zie 31.1.1.2.

d. *Termijn van herziening*

De wettelijke termijnen van bezwaar en beroep (zie 34.2.3 en 34.3.2) gelden ook voor verzoeken gericht tegen de verschuldigdheid van de ten onrechte of te veel gefactureerde btw. Als het bezwaarschrift niet-ontvankelijk is vanwege termijnoverschrijding en beroep ook niet mogelijk is, maar het verzoek wel is ontvangen binnen een termijn van vijf jaar na het jaar waarin de ten onrechte of het te veel aan btw in rekening werd gebracht, zal de bevoegde inspecteur het verzoek ambtshalve in behandeling nemen. Zie 34.2.5. Het hanteren van deze termijn van vijf jaar geeft een extra waarborg bij de uitschakeling van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten, nu binnen deze termijn eventuele naheffing van de in aftrek gebrachte btw nog mogelijk is. Er is geen herziening van de btw mogelijk als pas na een gerechtelijke uitspraak blijkt dat in het verleden geen of minder btw verschuldigd was en de voldoening op de aangifte van die btw onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop de uitspraak is gewezen.

***LET OP** In het geval er btw op een factuur is vermeld, maar dit ten onrechte is gedaan omdat er een vrijstelling van toepassing was, kan er bij de herziening van de foutief gefactureerde btw een probleem ontstaan. De leverancier zal dan waarschijnlijk te veel btw op zijn kosten en inkopen in aftrek hebben gebracht, omdat hij veronderstelde deze te gaan gebruiken voor belaste prestaties. Deze prestaties blijken echter vrijgesteld te zijn en dus moet ook de aftrek van voorbelasting worden gecorrigeerd. Hoe een en ander moet worden opgelost hangt af van de feitelijke situatie en de tussen leverancier en afnemer gemaakte prijsafspraken. Overleg met de Belastingdienst lijkt gewenst.*

29 Btw-administratie

29.1 Administratieve verplichtingen

Art. 34 Wet OB; art. 31 Uitv.besch. OB

Na afloop van een aangiftetijdvak moet een ondernemer aangeven hoeveel btw hij in dat tijdvak verschuldigd is en welk bedrag hij in dat tijdvak als voorbelasting kan aftrekken. Voor het doen van aangifte kan een ondernemer alleen over de gegevens beschikken als hij een duidelijke en overzichtelijke administratie voert.

In art. 52 AWR is een algemene administratieplicht opgenomen voor ondernemers. Zie ook Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066. Ondernemers moeten van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf op zodanige wijze een administratie voeren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen en de overige voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Er is niet voorgeschreven hoe zij hun administratie moeten inrichten. Er is alleen bepaald dat zij dit moeten doen naar de eisen van hun bedrijf.

Afhankelijk van het tijdvak waarover een ondernemer aangifte doet (zie 4.2.1) moet de ondernemer zijn administratie zó voeren dat aan de hand daarvan per maand, kwartaal of jaar de verschuldigde btw kan worden vastgesteld. De administratie moet duidelijk en overzichtelijk zijn en alle bijzonderheden vermelden die voor de heffing van btw van belang zijn.

Naast de hiervóór genoemde algemene administratieplicht gelden er voor de btw nog enkele aanvullende bepalingen op administratief gebied. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen:

- ondernemers. Zie 29.1.1
- rechtspersonen die geen ondernemer zijn. Zie 29.1.2

Personen die samen een fiscale eenheid vormen, worden als één ondernemer aangemerkt. Zie 5.3.1. Onderdelen van een fiscale eenheid mogen een afzonderlijke administratie voeren. Voorwaarde is wel dat die administraties samen voldoen aan de wettelijke eisen. Zij moeten verder zo samenhangend zijn opgezet dat controleerbaarheid van de fiscale eenheid als geheel niet wordt belemmerd.

LET OP! *Voor de ondernemer die elektronische diensten, telecommunicatiediensten en omroepdiensten (kortweg: digitale diensten) verricht aan particulieren binnen de EU en gebruikmaakt van de zgn. MOSS-regeling (zie 3.8) gelden aanvullende administratieve verplichtingen. Zie daarvoor 3.8.8.*

LET OP! *Als een ondernemer niet voldoet aan de administratieve verplichtingen, kan de inspecteur bij een controle zijn administratie (gedeeltelijk) terzijde stellen en zelf aan de hand van andere gegevens de verschuldigde btw berekenen. Bovendien kan dan de zgn. omkering van bewijslast in werking treden. Dit houdt in dat de ondernemer dan moet aantonen dat de berekening van de inspecteur onjuist is. Zie 30.1.3 en 34.2.7.*

29.1.1 Administratieve verplichtingen: ondernemers

Art. 34 Wet OB; art. 31 Uitv.besch. OB

In aanvulling op de algemene administratieplicht gelden er voor de btw enkele aanvullende administratieve verplichtingen. Iedere ondernemer moet regelmatig aantekening houden (zie 29.1.6) van:

- uitgaande en inkomende facturen. Zie 29.1.7 en 29.1.8
- uitgaven en ontvangsten wegens aan hem en door hem verrichte leveringen en diensten en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen. Zie 29.1.9;
- invoer van voor hem bestemde goederen. Zie 15.1.2
- uitvoer uit de EU en de opslag in douane-entrepot van goederen. Zie 17.1.4;
- andere gegevens die van belang zijn voor de heffing van omzetbelasting in Nederland en de andere EU-lidstaten

Verder moet de ondernemer een register bijhouden van bepaalde goederen die hij tijdelijk naar een andere EU-lidstaat overbrengt of die hij van een ondernemer uit een andere EU-lidstaat heeft ontvangen met het oog op een oplevering van een nieuw goed aan die ondernemer. Zie 29.1.10.

Voor de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten bestaat een bijzondere regeling. Als een ondernemer deze regeling toepast, gelden enkele extra administratieve verplichtingen. Zie 26.1.6.

Voor de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud bestaat een bijzondere regeling. Daarbij gelden enkele extra administratieve verplichtingen. Zie 11.5.6.

29.1.2 Administratieve verplichtingen: rechtspersonen-niet-ondernemers

Art. 34, lid 3, Wet OB; art. 31, leden 3 en 4, Uitv.besch. OB

Rechtspersonen-niet-ondernemers moeten voor hun *intracommunautaire verwervingen* (zie hfst. 14) regelmatig aantekening houden van:

a. de aan hen uitgereikte facturen;
b. de uitgaven ter zake van de intracommunautaire verwervingen.

De ontvangen facturen moeten doorlopend worden genummerd. Verder moeten de aantekeningen van de facturen omvatten:

- dagtekening en nummer;
- naam, adres en btw-identificatienummer van degene die de levering heeft verricht;

- een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen
- de vergoeding gesplitst naar:
  - nieuwe vervoermiddelen;
  - accijnsgoederen; en
  - overige goederen;
- het bedrag van de verschuldigde btw.

De in 29.1.8 opgenomen goedkeuring met betrekking tot het aantekening houden van de facturen, geldt ook voor rechtspersonen-niet-ondernemers.

In sommige gevallen waarin een rechtspersoon-niet-ondernemer goederen of diensten betrekt van een buitenlandse ondernemer wordt de verschuldigde btw geheven van de afnemer (de rechtspersoon). Zie hfst. 22. De rechtspersoon moet zijn administratie dan zo inrichten dat de verschuldigde btw kan worden vastgesteld.

29.1.3 Administratieve verplichtingen: afwijkingen

Art. 34 Wet OB; art. 31, lid 7, Uitv.besch. OB

De inspecteur kan zowel ondernemers als rechtspersonen-niet-ondernemers afwijkingen van de administratieve verplichtingen toestaan. In het verzoek daartoe moet de noodzaak van de afwijkingen worden gemotiveerd. Altijd moet de verschuldigde belasting aan de hand van de (afwijkende) administratie kunnen worden vastgesteld en moet voldoende controle mogelijk blijven.

29.1.4 Administratieve verplichtingen: ontheffing

Art. 25, lid 5 Wet OB

Ondernemers die voor het toepassen van de kleineondernemersregeling (zie hfst. 24) kiezen, zijn ontheven van de administratieve verplichtingen voor de door hen verrichte goederenleveringen en diensten in Nederland. Zie 24.1.5. Ondernemers die deze regeling toepassen, zijn daarnaast ook ontheven van de administratieve verplichtingen voor de intracommunautaire leveringen, zoals een btw-aangifte en Opgaaf ICP (listing). Zie 18.1.4.2. Voor inkopen geldt wel een administratieplicht. De ondernemer kan volstaan met het ordelijk bewaren van de aan hem uitgereikte facturen. Er is tevens een aangifte- en administratieplicht als een ondernemer goederen en diensten inkoopt en als hij verantwoordelijk is voor de voldoening van deze btw. Dit is bijv. het geval als de btw-heffing naar de ondernemer is verlegd (zie 22.1.2 en 23.1) of als de ondernemer goederen intracommunautair verwerft. Zie 14.2.5.2.

Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten hoeven voor deze prestaties niet aan de aanvullende administratieve verplichtingen voor de btw te voldoen. Zie 12.1.4.

Ondernemers die onder de vrijstelling vallen, moeten wel voldoen aan de algemene administratieplicht. Zie 29.1.

29.1.5 Administratieve verplichtingen: bewaren van de administratie

Art. 34a Wet OB, art. 31 Uitv.besch. OB

Iedere ondernemer is voor zowel het civiele als het fiscale recht verplicht de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, zoals cd-roms en microfilms, die betrekking hebben op zijn bedrijf of beroep gedurende een bepaalde periode te bewaren. De bewaarplicht geldt voor alle administratieve vastleggingen (bijv. ook voor bestel- en kassabonnen), mits de gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing (HR, nr. 40.900, ECLI:NL:HR:2000:DC7250). De Hoge Raad heeft in de situatie van een restauranthouder geoordeeld dat alle in een geautomatiseerd bestel- en kassasysteem ingevoerde detailgegevens moeten worden bewaard als deze gegevens voor de belastingheffing van belang zijn (nr. 13/04127, ECLI:NL:HR:2015:1740). Volgens de Hoge Raad vallen die gegevens dus in beginsel onder de bewaarplicht. Dit is slechts anders als de administratie voldoende andere gegevens bevat die een afdoende controle (binnen een redelijke termijn) op de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Wel heeft de Hoge Raad aangegeven dat de zgn. omkering van bewijslast (zie 34.2.7) achterwege kan blijven als de geconstateerde gebreken van te weinig gewicht zijn of als er sprake is van overmacht. Een te beperkte opslagcapaciteit van het systeem, waar de restauranthouder zich op beriep, kan volgens de Hoge Raad echter niet worden aangemerkt als overmacht. De Hoge Raad heeft de zaak verwezen naar Hof Den Bosch om vast te stellen of er voldoende andere gegevens aanwezig zijn die een afdoende controle (binnen een redelijke termijn) op de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Het hof heeft geoordeeld dat het niet bewaren van de detailgegevens er niet toe leidt dat de administratieve verplichtingen zijn geschonden en dat dit zou moeten leiden tot toepassing van omkering van de bewijslast (Hof Den Bosch, nr. 15/00934, ECLI:NL:GHSHE:2016:1993). Volgens het hof is het voor schending van de administratieve verplichtingen namelijk noodzakelijk dat de niet-bewaarde detailgegevens voor de inspecteur daadwerkelijk een betrouwbare controlemogelijkheid zouden opleveren. Het hof oordeelde vervolgens dat daar geen sprake van was omdat de (verbands)controle die de inspecteur uitvoerde een zeer grote onzekerheidsmarge kende. Die onzekerheidsmarge is naar de mening van het hof dermate groot, dat de betrouwbaarheid van die controlemethode niet groter is dan een controle op basis van brutowinstpercentages op het niveau van de onderneming als geheel, afgezet tegen de in de branche gebruikelijke brutowinstpercentages. Dit betekent volgens het hof dat de administratie voldoende andere gegevens bevatte die een afdoende controle op de verantwoorde omzet in geld mogelijk maakten. Tegen deze beslissing is beroep in cassatie ingesteld. De Hoge Raad heeft het hiervóór genoemde oordeel van het hof gevolgd (nr. 16/03226, ECLI:NL:HR:2017:532).

Papieren kassabonnen en kassarollen hoeven niet te worden bewaard als de gegevens ook digitaal beschikbaar zijn (Besluit nr. DGB2008/3473M). De bewaarplicht geldt ook voor rechtspersonen-niet-ondernemers voor zover de aantekeningen betrekking hebben

wervingen.

Bij de *fiscale* bewaarplicht van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers moet onderscheid worden gemaakt tussen (Besluit Fiscaal Bestuursrecht, nr. 2017-1209):

a. basisgegevens;
b. overige gegevens;
c. gegevens betreffende onroerende zaken.

Basisgegevens moeten gedurende de wettelijke bewaartermijn van *zeven jaar* worden bewaard. Tot de basisgegevens behoren in elk geval:

- het grootboek
- de voorraadadministratie;
- de debiteuren- en crediteurenadministratie;
- de in- en verkoopadministratie;
- de loonadministratie; en
- de gegevens die van belang zijn voor onderzoeken ten aanzien van de belastingheffing van derden (bijv. krediet en klantendossiers bij openbare accountants en belastingadviseurs).

Met de inspecteur kunnen afspraken worden gemaakt tot op welk detailniveau de basisgegevens bewaard moeten blijven. Ook voor de *overige gegevens* kunnen op individuele basis en op detailniveau schriftelijke afspraken worden gemaakt met de inspecteur over een bewaartermijn *korter dan zeven jaar*. Met name in de situatie waarbij sprake is van een faillissement, het staken van een onderneming en een belastingcontrole, is het maken van afspraken opportuun.

Boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die betrekking hebben op *onroerende zaken* moeten worden bewaard gedurende *negen jaar* volgend op het jaar waarin de ondernemer de onroerende zaak is gaan gebruiken. Deze langere bewaartermijn hangt samen met de voor onroerende zaken geldende herzieningstermijn. Zie 13.1.9. De inspecteur kan toestaan dat niet de boeken e.d. worden bewaard, maar alleen de inhoud daarvan (bijv. via digitale opslag).

***LET OP** Het niet voldoen aan de bewaarplicht kan leiden tot omkering van de bewijslast (HR, nr. 41.770, ECLI:NL:HR:2006:AY8656 en Rb. Den Haag, nr. 05/2992, ECLI:NL:RBSGR:2006:AY5840). Zie 34.2.7.*

29.1.5.1 Administratieve verplichtingen: archivering

Als de administratie zo omvangrijk is dat het problemen oplevert om die gedurende de voorgeschreven periode te bewaren, kan de administratie, met uitzondering van de op papier vastgelegde balans en staat van baten en lasten, worden overgebracht op een andere informatiedrager (bijv. op microfilm of cd-rom). De originele gegevensdragers hoeven dan niet meer te worden bewaard.

***LET OP** Een ondernemer is zelf verantwoordelijk voor de wijze waarop hij de informatie van de originele gegevensdragers overbrengt naar een nieuw medium. Om problemen te voorkomen adviseren wij vooraf met de Belastingdienst afspraken te maken over o.a. de gegevens die voor de controle van de Belastingdienst moeten worden bewaard, de wijze waarop die gegevens kunnen worden geraadpleegd e.d.*

29.1.6 Administratieve verplichtingen: regelmatig aantekening houden

Art. 34 Wet OB; art. 31, lid 1, Uitv.besch. OB

De ondernemer en de rechtspersoon-niet-ondernemer moeten hun aantekeningen voor de btw *regelmatig* houden. Dit vereiste ziet op de tijdstippen waarop en de volgorde waarin de aantekeningen worden gehouden. De ondernemer moet aan de hand hiervan in staat zijn tijdig de vereiste aangiften te doen en de Belastingdienst moet via de aantekeningen voldoende mogelijkheden hebben om de juistheid van de aangiften te controleren. Bij het voorgaande moet de ondernemer er rekening mee houden dat het voor de berekening van de verschuldigde btw van belang is op welk tijdstip de facturen zijn uitgereikt, dan wel de prestatie is verricht of de vergoeding is ontvangen. Zie 28.3.2. Deze gegevens moet hij dus tijdig vastleggen.

Ondernemers die het kasstelsel mogen toepassen (zie 28.3.5) moeten ten minste de dagontvangsten in hun administratie opnemen. Als voor de bepaling van de dagontvangsten gebruik wordt gemaakt van registratiehulpmiddelen (zoals een kassa(systeem) of kladkasboek), behoren deze primaire vastleggingen (zoals het elektronisch journaal of de controlerol) eveneens tot de administratie. Zie 29.1.5. Als hun prestaties onder verschillende tarieven vallen, moeten deze ondernemers voor de berekening van de verschuldigde btw de nodige splitsingen maken. Zie 20.2.1.

Zie 18.1.8 voor het tijdstip waarop de btw die op facturen in rekening is gebracht als voorbelasting kan worden afgetrokken.

29.1.7 Administratieve verplichtingen: uitgaande facturen

Art. 31 Uitv.besch. OB

Van uitgaande facturen moet een ondernemer de volgende gegevens in de administratie vermelden:

- dagtekening en nummer;
- naam en adres van de ondernemer of de rechtspersoon niet ondernemer aan wie de levering of dienst is verrich
- het btw-identificatienummer van de afnemer, als dit [illegible] nodig is. Zie
- uidelijke omschrijving van de geleverde goederen of dienst;

- de vergoeding;
- het bedrag aan btw.

Goedgekeurd is echter dat vermelding beperkt kan blijven tot de *vergoeding* en het *bedrag aan btw*, mits bij de boeking van de factuur in de administratie het factuurnummer (zie 28.2.1.1) of een ander kenmerk wordt opgenomen waarmee de bij een boeking behorende factuur eenvoudig is terug te vinden en omgekeerd bij een factuur de betreffende boeking kan worden gevonden (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). De facturen zelf moeten uiteraard alle vereiste gegevens bevatten. Zie 28.2.1.

LET OP Aantekening houden van het btw-identificatienummer en de vergoeding is niet alleen van belang voor de Belastingdienst om de juistheid van de door een ondernemer ingediende aangifte te kunnen controleren, maar vormt voor de ondernemer tevens de basis om opgaaf te kunnen doen van de intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten die hij heeft verricht. Zie 3.7.1. In die Opgaaf ICP moet elk kalenderkwartaal per afnemer het btw-identificatienummer en het totale bedrag worden vermeld dat aan die afnemer wegens intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten in rekening is gebracht.

29.1.8 Administratieve verplichtingen: inkomende facturen

Art. 31 Uitv.besch. OB

Van inkomende facturen, die doorlopend moeten worden genummerd, moeten ondernemers de volgende gegevens in de administratie vermelden:

- dagtekening en nummer;
- naam en adres van de leverancier;
- het btw-identificatienummer van de leverancier. Zie 28.2.1.2;
- een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen of de diensten;
- de vergoeding;
- het bedrag aan btw.

Goedgekeurd is echter dat vermelding beperkt kan blijven tot het boeken van de *vergoeding* en het *bedrag aan btw*, mits bij de boeking van de factuur in de administratie een nummer of een ander kenmerk wordt opgenomen waarmee de bij een boeking behorende factuur eenvoudig is terug te vinden en omgekeerd bij een factuur de betreffende boeking kan worden gevonden (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). De inkoopfacturen hoeven dan niet doorlopend te worden genummerd. De facturen moeten uiteraard alle voorgeschreven gegevens bevatten.
Zie 18.1.8 voor het tijdstip waarop de btw op de inkoopfacturen in aftrek kan worden gebracht.

29.1.9 Administratieve verplichtingen: uitgaven en ontvangsten

Art. 31, lid 1, onderdeel b., Uitv.besch. OB

Van de uitgaven en ontvangsten wegens de aan en door een ondernemer verrichte prestaties, waaronder de intracommunautaire verwervingen, moet aantekening worden gehouden in het kas- of bankboek. Dit wordt de 'geldadministratie' genoemd. Anders dan voor de inkomstenbelasting hoeft voor de omzetbelasting geen aantekening te worden gehouden van privéopnamen en privéstortingen.

29.1.10 Administratieve verplichtingen: register bij tijdelijk overbrengen goederen naar en van andere EU-lidstaten en verzenden of vervoeren naar en van andere EU-lidstaten in kader van regeling voorraad op afroep

Art. 34, lid 2, Wet OB; art. 31, lid 8, Uitv.besch. OB

Register bij tijdelijk overbrengen goederen naar en van andere EU-lidstaten

Het door een *ondernemer* overbrengen van eigen goederen naar een andere EU-lidstaat zonder dat er sprake is van een levering van die goederen, vormt in beginsel een fictieve levering. Zie 16.2. Deze *fictieve* levering wordt in de EU-lidstaat van vertrek behandeld als een intracommunautaire levering belast tegen het nultarief en leidt in het land van bestemming tot een intracommunautaire verwerving, belast tegen het voor de goederen in dat land geldende tarief. In acht gevallen waarin een ondernemer eigen goederen naar een andere EU-lidstaat overbrengt wordt die overbrenging overigens niet als fictieve levering aangemerkt. Zie 16.2.2. Voor drie van de gevallen waarin de overbrenging *niet* als fictieve levering wordt aangemerkt is de ondernemer echter wel verplicht een register bij te houden. Deze verplichting geldt als een ondernemer goederen naar een andere EU-lidstaat overbrengt die:

a. worden gebruikt voor werkzaamheden aan het goed die plaatsvinden in de EU-lidstaat waar de goederen naar zijn overgebracht. Zie 16.2.2.6;
b. tijdelijk worden gebruikt in een andere EU-lidstaat voor het verrichten van een dienst. Zie 16.2.2.7;
c. maximaal 24 maanden worden gebruikt in een andere EU-lidstaat, mits het goederen betreft die, als deze uit een niet-EU-lidstaat zouden worden ingevoerd, in aanmerking zouden komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten. Zie 16.2.2.8.

Als goederen vanuit een andere EU-lidstaat naar Nederland worden verzonden voor werkzaamheden aan dat goed in Nederland in opdracht van een ondernemer met een btw-identificatienummer van een andere EU-lidstaat, dan moet van die goederen afzonderlijk aantekening
tratie van de Nederlandse ondernemer.

De verplichting om een register bij te houden betekent overigens *niet* dat de ondernemer een *apart register* moet bijhouden. Voldoende is dat de ondernemer aan de hand van zijn administratie kan aantonen dat de goederen die bij de controle niet kunnen worden getoond, tijdelijk naar een andere EU-lidstaat zijn overgebracht. Hij is vrij in de wijze waarop hij de gegevens omtrent de hier bedoelde vormen van het overbrengen of het ontvangen van goederen in de administratie vastlegt. Zie Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066.

Register verzenden of vervoeren naar en van andere EU-lidstaten in kader van regeling voorraad op afroep
Het overbrengen naar een andere EU-lidstaat van goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een ondernemer wordt niet behandeld als een fictieve levering als de regeling inzake voorraad op afroep van toepassing is. Zie 16.2.2.10. De intracommunautaire levering in de EU-lidstaat van vertrek en de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming vinden dan op een later moment plaats. Daarnaast is het niet de leverancier, maar de afnemer die de intracommunautaire verwerving moet aangeven in de EU-lidstaat van bestemming.

Ondernemers die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen verzenden of vervoeren naar een andere EU-lidstaat, moeten een register bijhouden van de goederen die zij overbrengen of dit voor hun rekening door een ander laten doen. Het bijhouden van de gegevens over de goederen in het register is vormvrij. Wel moet het register zodanig zijn ingericht dat de Belastingdienst het juist toepassen van de regeling inzake voorraad op afroep kan controleren. Het bijhouden van de gegevens in het register maakt ook deel uit van de voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep. De leverancier moet de EU-lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd en de datum van deze verzending of dit vervoer opnemen in het register. Daarnaast moet hij het btw-identificatienummer opnemen van de afnemer van de goederen zoals toegekend door de EU-lidstaat van bestemming. Na de levering moet de leverancier de vergoeding, een beschrijving en de hoeveelheid van de geleverde goederen, de datum waarop de levering plaatsvindt en het btw-identificatienummer van de afnemer, opnemen in het register. Als door omstandigheden later alsnog sprake blijkt te zijn van een fictieve levering, dan moet de leverancier daar melding van maken in het register.

De ondernemer die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen koopt, moet deze goederen opnemen in een register. Hij neemt in het register het btw-identificatienummer van de leverancier op met daarbij een beschrijving en de hoeveelheid van de voor hem bestemde goederen. Als de goederen aan hem zijn geleverd, moet hij de vergoeding, beschrijving en hoeveelheid van de goederen en de datum waarop de intracommunautaire verwerving van deze goederen plaatsvindt, in het register opnemen. Indien de afnemer ook de entrepothouder is, moet hij aanvullende informatie opnemen in zijn register. De entrepothouder moet de datum van aankomst in het entrepot van de voor hem bestemde goederen opnemen. Daarnaast neemt hij in het register een beschrijving en de hoeveelheid van de goederen op en de datum waarop de goederen in opdracht van de leverancier uit het entrepot worden verwijderd. Ingeval de goederen die in het entrepot zijn aangekomen, worden vernietigd, verloren of gestolen, moet de afnemer de beschrijving en de hoeveelheid van de vernietigde, verloren of gestolen goederen en de datum van vernietiging, verlies of diefstal of de datum waarop deze is vastgesteld opnemen in het register.

29.2 Forfaitaire berekeningsmethoden

29.2.1 Forfaitaire berekeningsmethoden: ondernemers met verschillende tarieven

Art. 16 Uitv.besl. OB

Veel ondernemers verrichten zowel met 21% als met 9% belaste leveringen en diensten. Voor het berekenen van de verschuldigde btw moeten zij zowel hun omzet als de daarin begrepen btw splitsen naar de verschillende tarieven. Ondernemers die het factuurstelsel volgen (zie 28.3.2) kunnen de verschuldigde btw aan de hand van de uitgereikte facturen splitsen. Als zij een goede boekhouding bijhouden, zal dat weinig problemen geven. Ondernemers die voornamelijk leveringen en diensten verrichten aan niet-ondernemers (de kleinhandel) en het kasstelsel toepassen (zie 28.3.5) kunnen in hun ontvangsten meestal geen nauwkeurige splitsing naar tarief aanbrengen, omdat zij geen facturen hoeven uit te reiken. Als zij hun ontvangsten niet op grond van hun bedrijfsadministratie kunnen splitsen naar de verschillende tarieven, kunnen ze gebruikmaken van een drietal splitsingsmethoden (de zgn. forfaitaire berekeningsmethoden). Zie 29.2.3.

29.2.1.1 Forfaitaire berekeningsmethoden: geautomatiseerde verkoopregistratiesystemen

Veel detaillisten maken gebruik van verkoopregistratiesystemen waarbij de ontvangsten (nagenoeg) geheel per artikel of per artikelgroep worden vastgesteld. Dat gebeurt door het scannen van de zgn. streepjescode die op de verpakking van de meeste goederen is aangebracht. De verschuldigde btw wordt zo vastgesteld zonder gebruik te maken van een forfaitaire berekeningsmethode. Deze ondernemers mogen zo'n berekeningsmethode dan ook niet toepassen (Hof Amsterdam, nr. 11/00408, ECLI:NL:GHAMS:2013:CA1696).

Als met een verkoopregistratiesysteem niet alle verkopen administratief kunnen worden gesplitst naar de verschillende omzetbelastingtarieven, bijv. omdat niet alle artikelen van een streepjescode zijn voorzien, moet de normale berekeningsmethode worden toegepast op de administratief gesplitste verkopen. Voor de overige, niet administratief splitsbare verkopen geldt dan dat in overleg met de inspecteur een mengtarief kan worden afgesproken. Dit kan overigens alleen als deze verkopen niet méér bedragen dan 10% van de totale verkopen. Als het deel van de verkopen dat administratief niet is te splitsen groter is dan 10%, kan de ondernemer hierop een forfaitaire berekeningsmethode blijven toepassen. Voor de rest van de verkopen die wél te splitsen zijn naar de verschillende tarieven moet hij de normale berekeningsmethode hanteren.

29.2.2 Forfaitaire berekeningsmethoden: voorwaarden voor toepassing van een forfaitaire berekeningsmethode

Art. 16 Uitv.besl. OB

Het toepassen van een forfaitaire berekeningsmethode is alleen mogelijk voor de splitsing van ontvangsten wegens *leveringen*. Verricht een ondernemer echter leveringen vanwege een overeenkomst van huurkoop of koop op afbetaling e.d. (zie 6.2.4), dan moeten de ontvangsten wegens die leveringen afzonderlijk en gesplitst naar de verschillende tarieven worden bijgehouden. Dat geldt ook voor de ontvangsten wegens diensten. Een schoenwinkelier bijv. zal de ontvangsten uit zijn verkoopafdeling (21%-tarief) gescheiden moeten houden van de ontvangsten uit de reparatieafdeling (9%-tarief).

Het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse (bijv. in een restaurant) is volgens het Hof van Justitie EU een dienst en kan dus niet als een levering van goederen worden aangemerkt (*'Faaborg-Gelting Linien'*, zaak C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 en *'Manfred Bog'*, zaak C-497/09, ECLI:EU:C:2011:135). Zie 10.3.12. Goedgekeurd is echter dat de toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden voor de verstrekking van spijzen en dranken mogelijk blijft (Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Verder gelden voor de toepassing van de forfaitaire berekeningsmethoden nog als voorwaarden:

- de ondernemer moet het *kasstelsel* volgen. Zie 28.3.5;
- de ondernemer kan de ontvangsten niet op basis van zijn boekhouding splitsen naar de verschillende tarieven;
- de ondernemer moet de toe te passen methode kiezen vóór het (boek)jaar van toepassing en die keuze schrifteli de inspecteur;
- een gekozen methode moet worden toegepast tot aan het (boek)jaar dat volgt op het jaar van schriftelijke opzegging. Een ondernemer kan dus niet zonder meer van methode veranderen als de gekozen methode in een bepaald jaar onvoordelig uitkomt.

29.2.3 Forfaitaire berekeningsmethoden: drie berekeningsmethoden

Art. 16 Uitv.besl. OB

Als een ondernemer het kasstelsel toepast en hij de ontvangsten wegens leveringen niet kan splitsen op basis van de administratie, kan hij kiezen uit drie forfaitaire berekeningsmethoden. Bij alle drie speelt de winkelwaarde (de theoretische opbrengst) een belangrijke rol. Zie 29.2.4.

Methode I

Bij methode I moeten de inkopen worden gesplitst naar de verschillende tarieven. Vervolgens moeten de *winkelwaarden* van de inkopen worden bepaald. Ten slotte worden de ontvangsten gesplitst in de verhouding van de berekende winkelwaarden.

Als bijv. de winkelwaarde van de 21%-inkopen € 100 000 is en van de 9%-inkopen € 50 000, wordt $^{100}/_{150}$ deel van de ontvangsten geacht betrekking te hebben op 21%-leveringen en het restant op 9%-leveringen. Zie 29.2.5.

Methode II

Ook bij methode II moeten de inkopen worden gesplitst naar de verschillende tarieven. Vervolgens moet de *winkelwaarde* worden bepaald van de inkopen van één tariefgroep. Van de totale ontvangsten moet een bedrag dat gelijk is aan de aldus berekende winkelwaarde worden toegerekend aan de verkopen van de goederen van die tariefgroep. Het overblijvende deel van de ontvangsten wordt toegerekend aan de tot de andere tariefgroep behorende goederen.

Als bijv. de winkelwaarde van de 9%-inkopen € 40 000 bedraagt en de ontvangsten bedragen € 100 000, wordt € 40 000 geacht betrekking te hebben op 9%-leveringen en € 60 000 (€ 100 000 — € 40 000) op 21%-leveringen. Zie 29.2.6.

Methode III

Bij methode III moeten de ontvangsten voor alle goederen op de tot *winkelwaarde* herleide inkopen van de goederen worden gesteld, gesplitst naar de van toepassing zijnde tarieven.

Als bijv. de winkelwaarde van de 21%-inkopen € 100 000 is en van de 9%-inkopen € 50 000, worden de ontvangsten geacht € 150 000 te bedragen. Met de werkelijke ontvangsten wordt bij deze methode dus geen rekening gehouden. Zie 29.2.7.

29.2.4 Forfaitaire berekeningsmethoden: winkelwaarde

Bij alle drie de forfaitaire berekeningsmethoden wordt uitgegaan van de winkelwaarden van de inkopen. De winkelwaarde is de prijs waarvoor de goederen door de ondernemer worden verkocht (de geschatte werkelijke opbrengst). Zie Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066. Deze prijs wordt gevormd door:

a. de *inkoopprijs* van de goederen exclusief btw, *plus*
b. een *gemiddeld winstpercentage*. In het algemeen is het niet noodzakelijk dat voor elke inkoop het winstpercentage wordt berekend. Al bestaande of na enige tijd (bijv. één of twee maanden) te verkrijgen ervaringscijfers kunnen tot gemiddelde winstpercentages leiden voor groepen artikelen met niet te ver uiteenlopende winstmarges. In overleg met de inspecteur kunnen dergelijke gemiddelde winstpercentages gedurende langere tijd worden gehanteerd. Denk er bij het bepalen van winstpercentages overigens aan dat de winst wordt gedrukt door uitverkoop, verliezen door inweging, breuk, diefstal enz., *plus*
c. de *bij verkoop verschuldigde btw*.

Verder moet rekening worden gehouden met de verkoopprijzen bij bijzondere gelegenheden, zoals uitverkopen. Ook moeten verliezen door inweging, breuk, bederf enz. en het onverkoopbaar worden van voorraden (winkeldochters) in aanmerking worden genomen bij het vaststellen van de winkelwaarde.

***VOORBEELD** Een winkelier heeft tien flessen wijn à € 4 per fles ingekocht. Stel, hij maakt op de wijn een gemiddelde winst van 40%.*

Berekening winkelwaarde:

inkoopprijs (excl. 21%)		*40,00*
gemiddelde winst		*16,00*
	+	
		56,00
21% btw		*11,76*
	+	
winkelwaarde		*67,76*

***LET OP** Als een ondernemer de winkelwaarden niet bijhoudt of als hij niet kan aantonen hoe hij aan de gehanteerde winkelwaarden is gekomen, heeft hij op dit punt niet voldaan aan de administratieve verplichtingen. De inspecteur kan dan zelf een splitsing maken van zijn omzet naar de verschillende tarieven. Hij zal dat doen aan de hand van zijn ervaringscijfers. De ondernemer moet dan aantonen dat de splitsing van de inspecteur onjuist is (de zgn. omkering van bewijslast). Zie 34.2.7. Bewaar daarom oude prijslijsten e.d.*

29.2.5 Forfaitaire berekeningsmethoden, berekeningsmethode I

Als een ondernemer 21%- en 9%-goederen levert en de ontvangsten zijn door hem in één bedrag verantwoord, dan moet hij de verschuldigde btw, aan te geven over de verschillende tijdvakken van het (boek)jaar, als volgt berekenen:

- aan het einde van het *eerste* belastingtijdvak moet de winkelwaarde (zie 29.2.4) van de voorraad bij het begin van het tijdvak en van de inkopen van dat tijdvak worden aangetoond, gesplitst naar de 21%- en de 9%-goederen;
- de ontvangsten van het *eerste* tijdvak moeten worden gesplitst overeenkomstig de verhouding tussen de winkelwaarden van de 21%- en de 9%-goederen;
- de verschuldigde btw wordt berekend door van de gesplitste ontvangsten $\frac{21}{121}$ resp. $\frac{9}{109}$ deel te nemen. De btw moet worden aangegeven bij de aangifte over het eerste tijdvak;
- aan het einde van het *tweede* belastingtijdvak moeten de winkelwaarden van de inkopen van dat tijdvak worden bepaald, gesplitst naar de 21%- en de 9%-goederen. Daarbij moeten worden opgeteld de winkelwaarden die bepaald zijn aan het einde van het eerste tijdvak;
- de ontvangsten van het *tweede* tijdvak moeten worden gesplitst overeenkomstig de verhouding tussen de winkelwaarden van de 21%- en de 9%-goederen van het eerste én tweede tijdvak;
- de verschuldigde btw wordt berekend door van de gesplitste ontvangsten $\frac{21}{121}$ resp. $\frac{9}{109}$ deel te nemen.

Zo moet ook de btw in de andere tijdvakken van een (boek)jaar worden berekend. De winkelwaarden worden dus vanaf het begin van elk (boek)jaar gecumuleerd.

***VOORBEELD** Een ondernemer doet aangifte per kwartaal. Ontvangsten in het eerste kwartaal: € 160 000. Inkoopprijs van de voorraad aan het begin van het jaar en van de inkopen in het eerste kwartaal:*

– 21%-goederen	*60 000*
– 9%-goederen	*34 000*

Berekening winkelwaarden

inkoopprijs 21%-goederen		*60 000*	
gemiddelde winstopslag 30%		*18 000*	
	+		
		78 000	
21% btw		*16 380*	
	+		
winkelwaarde 21%-goederen			*94 380*
inkoopprijs 9% goederen		*34 000*	
gemiddelde winstopslag 25%		*8 500*	
	+		
		42 500	

9% btw	*3625*	
	+ ———	
winkelwaarde 9%-goederen		*46 325*
		+ ———
totaal winkelwaarden		*140 705*

Splitsing van de ontvangsten

ontvangsten 21%-goederen:	
€ 160 000 × € 94 380 / € 140 705 =	*107 322*
ontvangsten 9%-goederen:	
€ 160 000 × € 46 325 / € 140 705 =	*52 678*
+	———
	160 000

Aan te geven op aangifte eerste kwartaal

btw 21%-goederen: € 107 322 × $^{21}/_{121}$ =	*18 626*
btw 9%-goederen: € 52 678 × $^{9}/_{109}$ =	*4349*

Zie 29.2.5.1, Voorbeeld, met betrekking tot een heel jaar.

29.2.5.1 Forfaitaire berekeningsmethoden: herrekening aan het einde van het (boek)jaar

Aan het einde van een (boek)jaar moet de over het hele jaar verschuldigde btw worden herrekend. In de verschillende tijdvakken is immers uitgegaan van de winkelwaarden van *alle* inkopen t/m dat tijdvak. Bij de herrekening wordt uitgegaan van de winkelwaarden van de in het jaar *verkochte* inkopen (beginvoorraad + inkopen — eindvoorraad). Ook moet aan het einde van het jaar het privégebruik (zie 20.3.1) in aanmerking worden genomen.

Blijkt na de herrekening dat per saldo te weinig is aangegeven, dan moet het restant bij de eerste aangifte van het volgende (boek)jaar worden aangegeven bij vraag 1c. Zie 3.2.5.

Als een ondernemer per saldo te veel heeft aangegeven, kan hij het te veel betaalde terugvragen. De aangifte omzetbelasting kent hiervoor geen aparte rubriek meer. Het verzoek om teruggaaf kan per afzonderlijke brief worden gedaan of bijv. in de suppletieaangifte die meestal na afloop van een jaar wordt ingediend. Zie 4.2.10.

***VOORBEELD** Van een kwartaalaangever is het volgende bekend met betrekking tot de winkelwaarden van de 21%- en 9%-goederen:*

		21%		9%		totaal
0 00 *Winkelwaarde (WW) voorraad per 1 januari*	€		€		€	100 000
WW inkopen 1e kwartaal	€		€		€	260 000
	+	———		———		———
	€		€		€	360 000
WW inkopen 2e kwartaal	€		€		€	300 000
	+	———		———		———
	€		€		€	660 000
WW inkopen 3e kwartaal	€		€		€	300 000
	+	———		———		———
	€		€		€	960 000
WW inkopen 4e kwartaal	€		€		€	455 000
	+	———		———		———
	€		€		€	1 415 000
0 00 *WW voorraad per 31 december*	€		€		€	165 000
	—	———		———		———
WW verkochte inkopen	€		€		€	1 250 000

Verder zijn de ontvangsten bekend:

1e kwartaal	€	300 000
2e kwartaal	€	300 000
3e kwartaal	€	410 000
4e kwartaal	€	350 000
+		——
jaarontvangsten	€	1 360 000

De ondernemer heeft in de loop van het jaar voor privé goederen aan zijn bedrijf onttrokken:

21%-goederen (aanschafkosten)	6000
9%-goederen (aanschafkosten)	4000

Uitwerking

1. *In de loop van het jaar worden de kwartaalontvangsten gesplitst naar de verhoudingen van de winkelwaarden van de* *beginvoorraad) t/m dat kwartaal. Zie 29.2.5, Voorbeeld.*

		21%		9%		totaal
1e kwartaal	€	166 667	€	133 333	€	300 000
2e kwartaal	€	163 636	€	136 364	€	300 000
3e kwartaal	€	222 083	€	187 917	€	410 000
4e kwartaal	€	201 590	€	148 410	€	350 000
+		——		——		——
totaal	€	753 976	€	606 024	€	1 360 000

2. *De aangegeven btw over de vier kwartalen bedraagt:*

€ 753 976 × $^{21}/_{121}$ =	€	130 855
€ 606 024 × $^{9}/_{109}$ =	€	50 039
+		——
	€	180 894

3. *Aan het einde van het jaar moet de verschuldigde btw worden herrekend. Deze herrekening verloopt als volgt:*

ontvangsten 21%-goederen:
€ 690 000 / € 1 250 000 × € 1 360 000 = € 750 720
ontvangsten 9%-goederen:
€ 560 000 / € 1 250 000 × € 1 360 000 = € 609 280

De verschuldigde btw bedraagt na de herrekening:

€ 750 720 × $^{21}/_{121}$ =	€	130 290
€ 609 280 × $^{9}/_{109}$ =	€	50 308
+		——
	€	180 598

4.

Verschuldigde btw na herrekening		€	[illegible]
Aangegeven verschuldigde btw		€	[illegible]
—			——
Terug te vragen		€	296
Aan te geven privégebruik:			
€ 6000 à 21%	€1260		
€ 4000 à 9%	€360		
+	——		
		€	1620
		+	——
Bij te betalen op de eerste aangifte omzetbelasting van het volgende jaar		€	1324

***LET OP** De winkelwaarden op basis waarvan de ontvangsten moeten worden verdeeld, mogen worden afgerond op honderdtallen.*

29.2.6 Forfaitaire berekeningsmethoden: berekeningsmethode II

Bij toepassing van methode II moet de aan te geven verschuldigde btw als volgt worden berekend:

a. aan het einde van het eerste belastingtijdvak wordt naar keuze de winkelwaarde (zie 29.2.4) bepaald van:
   1. de inkopen van de 21%-goederen; of
   2. de inkopen van de 9%-goederen.

   De keuze voor optie 1. of optie 2. is afhankelijk van de vraag hoeveel van de 21%- en 9%-goederen wordt verkocht. Het is administratief het eenvoudigst de winkelwaarde te bepalen van die goederen waarvan de ondernemer het minst verkoopt. Kiest een ondernemer voor optie 1., dan moet hij bij het eerste tijdvak dat hij methode II toepast de beginvoorraad van de 21%-goederen als inkoop meetellen. Gaat hij uit van optie 2., dan mag de beginvoorraad niet worden meegenomen.[14] Een nieuwe ondernemer heeft alleen inkopen en heet dus nooit te maken met een beginvoorraad;

b. de totale ontvangsten van het eerste tijdvak worden verminderd met de berekende winkelwaarden. Het verschil wordt geacht de ontvangst te zijn van de goederen waarvoor geen winkelwaarde is bepaald,

c. de verschuldigde btw wordt nu als volgt berekend:
   1 *bij berekening van de winkelwaarden van de 21%-goederen:*

      $^{21}/_{121}$ × winkelwaarde 21%-goederen = € ..
      $^{9}/_{109}$ × (ontvangsten — winkelwaarden 21%-goederen) = € ..

   2. *Bij berekening van de winkelwaarden van de 9%-goederen:*

      $^{9}/_{109}$ × winkelwaarde 9%-goederen = € ..
      $^{21}/_{121}$ × (ontvangsten — winkelwaarden 9%-goederen) = € ..

   Bij alle volgende tijdvakken wordt op dezelfde wijze gehandeld als hiervóór voor het eerste tijdvak is beschreven. Met de voorraad bij het begin van die tijdvakken wordt geen rekening meer gehouden.

LET OP Als het verschil tussen de ontvangsten en de berekende winkelwaarden leidt tot een negatief bedrag, moet dit verschil in mindering worden gebracht op de ontvangsten van het volgende tijdvak.

***VOORBEELD** Een ondernemer past voor de eerste maal methode II toe. Hij gaat uit van de winkelwaarde van de 21%-goederen. Inkoopprijs van de voorraad 21%-goederen is € 20 000. Inkopen in het eerste tijdvak aan 21%-goederen bedragen € 60 000, terwijl de ontvangsten € 140 000 bedragen.*

Berekening winkelwaarde

inkoopprijs 21%-goederen (€ 60 000 + € 20 000)		*80 000*
gemiddelde winstopslag 30%		*24 000*
	+	———
		104 000
21% btw		*21 840*
	+	———
winkelwaarde 21%-goederen		*125 840*

Berekening omzet 9%-goederen

ontvangsten	*140 000*
winkelwaarde 21%-goederen	*125 840*
omzet 9%-goederen	*14 160*

Aan te geven

verschuldigde btw		
21%-goederen: $^{21}/_{121}$ × € 125 840		*21 840*
verschuldigde btw		
9% goederen: $^{9}/_{109}$ × € 14 160		*1169*
	+	———
		23 009

Zie 29.2.6.1, Voorbeeld 2, voor een heel jaar.

---

[14] Het uitgangspunt dat voor een eerste toepassingstijdvak de beginvoorraad als inkoop over dat eerste tijdvak wordt meegerekend geldt niet voor 9%-goederen. Bij liquidatie van het bedrijf wordt die voorraad dus belast met 21%. Als de voorraad 9%-goederen in de loop van de tijd aanmerkelijk – dus niet in geringe mate – toeneemt, kan de inspecteur bij beschikking besluiten dat de inkopen van de 9%-goederen in een door [illegible] het verschil tussen beginvoorraad en huidige voorraad (art. 18 Uitv.besl. OB). Deze vermindering is het totale verschil tussen de aanwezige voorraad en de begin-

voorraad. Goedgekeurd is dat alleen de voorraadgroei gedurende de laatste zeven jaar in aanmerking wordt genomen (Besluit nr. BLKB 2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066). Vanaf de vermindering geldt de huidige voorraad als beginvoorraad. Op deze wijze kan worden voorkomen dat op den duur de betaling naar het 21%-tarief te laag wordt.

29.2.6.1 Forfaitaire berekeningsmethoden: correctie voor privégebruik

Als een ondernemer goederen aan zijn bedrijf onttrekt voor privégebruik, is hij btw verschuldigd. Zie 20.3.1. Meestal wordt de btw dan berekend over de aanschafkosten van de goederen. Zie 8.2.3. Met dit privégebruik kan op twee manieren rekening worden gehouden. Meestal gebruikt men een *eenvoudige manier*, namelijk eerst vermindering van de inkopen met de voor privé onttrokken goederen en pas *daarna* toepassing van de forfaitaire berekeningsmethode. Wegens het privégebruik is dan verschuldigd 21% resp. 9% van de aanschafkosten. Zie Voorbeeld 1 hierna.

De *wettelijke manier* is ingewikkelder. De correctie wegens privégebruik gebeurt na afloop van het (boek)jaar. Stel, een ondernemer heeft de winkelwaarde bepaald van de inkopen van de 21%-goederen en daarover btw berekend. In de inkopen zitten echter ook goederen die hij niet heeft doorverkocht, maar heeft onttrokken voor privé. Voor deze laatste goederen is slechts btw verschuldigd over de aanschafkosten. Hier is dus $^{21}/_{121}$ deel van de winkelwaarde van die goederen *te veel* aangegeven en is 21% van de aanschafkosten (excl. btw) van die goederen *te weinig* aangegeven. Doordat nu de totale winkelwaarde van de 21%-goederen wordt verlaagd met de winkelwaarde van het privégebruik van de 21% goederen, wordt het resterende gedeelte van de ontvangsten dat aan de 9% goederen wordt toegerekend hoger. Er moet dus alsnog $^{9}/_{109}$ deel worden aangegeven van het bedrag waarmee de winkelwaarde van de 21%-goederen wordt verlaagd (de winkelwaarde van de voor privé onttrokken goederen). Bovendien moet nog 9% van de aanschafkosten van de voor privé onttrokken 9%-goederen worden aangegeven. Als bij de toepassing van methode II de winkelwaarde van de 9%-goederen wordt bepaald, is het vorenstaande van overeenkomstige toepassing. Zie Voorbeeld 2 hierna voor de wettelijke manier.

VOORBEELD 1 Een ondernemer die per jaar aangifte doet past methode II toe. Hij bepaalt de winkelwaarden van de 9%-goederen. In de loop van het jaar onttrekt hij voor privé:

- *21%-goederen (aanschafkosten excl. btw) € 3500;*
- *9%-goederen (aanschafkosten excl. btw) € 2000.*

De inkopen van de 9%-goederen bedragen € 172 000. De totale jaarontvangsten bedragen € 637 500.

Uitwerking

a.	*De berekening van de winkelwaarde van de 9%-goederen:*			
	inkopen		€	*172 000*
	privégebruik		€	*2 000*
		—		
			€	*170 000*
	winstopslag		€	*42 500*
		+		
			€	*212 500*
	9% btw		€	*19 125*
		+		
	winkelwaarde 9%-goederen		€	*231 625*
b.	*Tegen 21% zijn belast de werkelijke ontvangsten verminderd met de hiervóór berekende winkelwaarde.*			
c.	*Over het (boek)jaar moet in totaal worden betaald:*			
	$^{21}/_{121}$ × (€ 637 500 — € 225 250) =		€	*71 548*
	$^{9}/_{109}$ × € 231 625 =		€	*19 125*
		+		
			€	*90 673*
d.	*Aan te geven privégebruik:*			
	21%-goederen: € 3500 × 21% =		€	*735*
	9%-goederen: € 2000 × 9% =		€	*180*
		+		
			€	*915*

VOORBEELD 2 Een ondernemer die per kwartaal aangifte doet, past methode II toe. Hij bepaalt de winkelwaarden van de 21%-goederen. In de loop van het jaar onttrekt hij voor privé:

- *21%-goederen (aanschafkosten excl. btw) € 7000 (winkelwaarde € 10 000);*
- *9%-goederen (aanschafkosten excl. btw) € 4000 (winkelwaarde € 5000).*

Met betrekking tot de winkelwaarde (WW) van de 21%-goederen is bekend:

WW inkopen 1e kwartaal		*100 000*
WW inkopen 2e kwartaal		*70 000*
WW inkopen 3e kwartaal		*98 000*
WW inkopen 4e kwartaal		*107 000*
	+	——
		375 000

Verder zijn de ontvangsten bekend:

1e kwartaal	€	*140 000*
2e kwartaal	€	*110 000*
3e kwartaal	€	*90 000*
4e kwartaal	€	*130 000*
+		——
	€	*470 000*

Uitwerking

a. *De aangegeven btw in de vier kwartalen is:*

1e kwartaal:		
$\frac{21}{121}$ × € 100 000 =	€	*17 355*
$\frac{9}{109}$ × (€ 140 000 — € 100 000) =	€	*3 303*
2e kwartaal:		
$\frac{21}{121}$ × € 70 000 =	€	*12 149*
$\frac{9}{109}$ × (€ 110 000 — € 70 000) =	€	*3 303*
3e kwartaal:		
$\frac{21}{121}$ × € 90 000 =	€	*15 620*
4e kwartaal:		
$\frac{21}{121}$ × € 107 000 =	€	*17 570*
$\frac{9}{109}$ × (€ 130 000 — € 8000[1] — € 107 000) =	€	*1 239*
	+	——
totaal	€	*70 539*

[1] *In het derde kwartaal overtrof de winkelwaarde van de 21%-goederen (€ 98 000) de ontvangsten (€ 90 000). Daarom is het verschil afgetrokken van de ontvangsten van het volgende tijdvak. Zie 29.26, let op.*

b. *Berekening correctie voor privégebruik:*

te veel aangegeven:				
$\frac{21}{121}$ × € 10 000 =	€	*1736*		
te weinig aangegeven:				
$\frac{9}{109}$ × € 10 000 =	€	*826*		
	—	——		
			€	*910*
verschuldigd wegens privégebruik				
€ 7000 à 21%	€	*1470*		
€ 4000 à 9%	€	*360*		
	+	——		
			€	*1830*
			—	——
Nog aan te geven op de eerste aangifte van het volgende jaar			€	*920*

c. *In totaal wordt dus aangegeven € 70 539 + € 920 = € 71 459.*

29.2.7 Forfaitaire berekeningsmethoden. berekeningsmethode III

Evenals bij methode I wordt bij methode III uitgegaan van de inkopen van de 21%- en 9%-goederen.

Bij deze methode wordt de over een belastingtijdvak aan te geven btw als volgt bepaald:

- aan het einde van elk tijdvak worden van de in dat tijdvak ingekochte 21%- en 9%-goederen de winkelwaarden b
  de verschuldigde btw wordt berekend door van de winkelwaarde [illegible] deel te nemen.

Bij het eerste tijdvak waarop methode III wordt toegepast, moet de beginvoorraad van de 21%- en 9%-goederen als inkoop worden meegeteld. Daarna wordt met de voorraden geen rekening meer gehouden. Alle inkopen worden dus geacht te zijn doorverkocht.

29.2.7.1 Forfaitaire berekeningsmethoden: correctie voor privégebruik

Art. 16 Uitv.besl. OB

Na afloop van het (boek)jaar moet eventueel een correctie worden toegepast voor privégebruik. Daartoe moet worden bepaald hoeveel btw is begrepen in de winkelwaarden van de voor privé onttrokken goederen. Dit bedrag wordt verminderd met de btw verschuldigd over de aanschafkosten van de voor privé onttrokken goederen. Het verschil wordt in mindering gebracht op de aan te geven btw op de eerste aangifte van het volgende jaar.

***VOORBEELD** Een ondernemer die per kwartaal aangifte doet past voor de eerste maal methode III toe. Met betrekking tot de winkelwaarden (WW) van de 21%- en 9%-goederen is het volgende bekend:*

	21%-goederen		9%-goederen	
voorraad WW 1 januari	€	12 000	€	7 000
WW inkopen 1e kwartaal	€	30 000	€	29 000
	+		+	———
WW 1e kwartaal	€	42 000	€	36 000
WW inkopen 2e kwartaal	€	35 000	€	24 000
WW inkopen 3e kwartaal	€	26 000	€	32 000
WW inkopen 4e kwartaal	€	30 000	€	25 000

Het privégebruik in de loop van het jaar bedraagt:

- *21%-goederen (aanschafkosten excl. btw) € 8000 (winkelwaarde € 12 000);*
- *9%-goederen (aanschafkosten excl. btw) € 4000 (winkelwaarde € 5000).*

Uitwerking

1. *De aangegeven btw in de vier kwartalen bedraagt:*

1e kwartaal:		
$^{21}/_{121} \times$ € 42 000 =	€	7289
$^{9}/_{109} \times$ € 36 000 =	€	2972
2e kwartaal:		
$^{21}/_{121} \times$ € 35 000 =	€	6074
$^{9}/_{109} \times$ € 24 000 =	€	1982
3e kwartaal:		
$^{21}/_{121} \times$ € 26 000 =	€	4512
$^{9}/_{109} \times$ € 32 000 =	€	2642
4e kwartaal:		
$^{21}/_{121} \times$ € 30 000 =	€	5207
$^{9}/_{109} \times$ € 25 000 =	€	2064

2. *De correctie voor privégebruik gaat als volgt:*

al aangegeven over de winkelwaarden					
$^{21}/_{121} \times$ € 12 000 =		€	2083		
$^{9}/_{109} \times$ € 5000 =		€	413		
	+		———		
				€	2496
verschuldigd over aanschafkosten					
€ 8000 à 21%		€	1680		
€ 4000 à 9%		€	360		
	+		———		
				€	2040
			+		———
in mindering te brengen				€	456

29.2.8 Forfaitaire berekeningsmethoden: zelfvervaardigde goederen

Art. 17 Uitv.besl. OB

De forfaitaire berekeningsmethoden kunnen ook worden toegepast als een ondernemer (ook) zelfvervaardigde goederen levert. Bij zelfvervaardigde goederen moet de winkelwaarde (zie 29.2.4) worden afgeleid uit de inkoopprijs van de ingekochte of in voorraad zijnde grondstoffen en uit de fabricagekosten, brutowinst en verschuldigde btw. Het hiervóór bedoelde brutowinstpercentage wordt volgens de wettelijke voorschriften door de inspecteur vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Zie ook Besluit nr. BLKB2014/704M, zoals laatstelijk gewijzigd bij nr. 2021-7066. Voor zover ons bekend komt dit echter in de praktijk zelden voor. Als een ondernemer zelf goederen vervaardigt, kan hij, mits hij de inspecteur de gevolgde methode heeft meegedeeld, bij de berekening van de winkelwaarden op dezelfde wijze handelen als bij goederen die zonder bewerking worden doorverkocht.

30 Controle door de Belastingdienst

30.1 Boekenonderzoek

30.1.1 Boekenonderzoek: aangifte en controle

De omzetbelasting is een aangiftebelasting. De ondernemer rekent zelf uit welk bedrag aan belasting hij is verschuldigd, geeft dat bedrag aan en betaalt. De inspecteur komt daar dus niet aan te pas. Als de ondernemer volgens zijn berekening recht op teruggaaf van belasting heeft, dient hij een zgn. negatieve aangifte in. Zie 4.2.9

Bij negatieve aangiften geeft de inspecteur het bedrag terug waar de ondernemer om heeft gevraagd. De inspecteur zal periodiek nagaan of de door de ondernemer ingediende aangiften de juiste bedragen bevatten. Hij zal dan de administratie van de ondernemer kunnen controleren.

Bij een controle maakt de inspecteur ook gebruik van gegevens uit andere bronnen. Zo kan hij bijv. beschikken over facturen en betalingen die bij andere ondernemers zijn aangetroffen, over aankopen in andere EU-lidstaten, over branchegegevens en over transacties met onroerende zaken. Het Hof van Justitie heeft beslist dat de Italiaanse belastingdienst de verschuldigde btw mocht berekenen aan de hand van een schatting (*'Fortunata Silvia Fontana'*, zaak C-648/16, ECLI:EU:C:2018:932). De Italiaanse belastingdienst gebruikte daarbij een zgn. inductieve methode die gebaseerd was op brancheonderzoeken waarbij een schatting werd gemaakt van de vermoedelijke inkomsten van bepaalde categorieën ondernemers. Volgens het hof moet de ondernemer wel de mogelijkheid hebben om de resultaten van die methode ter discussie te stellen op basis van een geheel van tegenbewijzen waarover hij beschikt.

30.1.1.1 Boekenonderzoek: volledige en deelcontroles

Een volledige controle voor de omzetbelasting omvat een onderzoek naar

- de aanvaardbaarheid van de administratie. Zie 30.1.3
- de juiste toepassing van de wettelijke bepalingen. Zie 30.1.4

Een fiscaaltechnische controle is alleen gericht op de juiste toepassing van de wettelijke voorschriften. De volledige en de fiscaaltechnische controles hebben vaak betrekking op meerdere jaren.

Een controle kan ook betrekking hebben op één aangifte en/of een bepaald aspect van de omzetbelasting. Een dergelijke deelcontrole zal de inspecteur bijv. instellen als de ondernemer veel belasting terugvraagt. Hij kijkt dan met name naar de inkoopfacturen. Bij een deelcontrole hoeft het laatste woord over een aangifte nog niet te zijn gezegd. Stelt de inspecteur later een uitgebreider onderzoek in over het hele jaar, dan wordt de al eerder bekeken aangifte opnieuw in beschouwing genomen. Als blijkt dat er te weinig belasting is betaald, kan de inspecteur (opnieuw) een naheffingsaanslag opleggen.

Over het algemeen maakt de inspecteur bij de aankondiging van het onderzoek bekend welke zaken hij wil controleren.

Zie 30.1.5 voor een controle die de zgn. intracommunautaire prestaties betreft.

***LET OP**De inspecteur kan in beginsel over eenzelfde periode meerdere keren een naheffingsaanslag opleggen. Wel is hij gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur, met name het vertrouwensbeginsel. Zie 31.2.3.*

30.1.1.2 Boekenonderzoek: steekproef

Bij omvangrijke administraties zal de Belastingdienst niet alle boekingen controleren. Daarom wordt dan een steekproef genomen. Als de steekproef voldoet aan de statistisch-wetenschappelijke maatstaven en dus voldoende betrouwbaar is (bijv. de geldsteekproef), worden de uitkomsten hiervan toegepast op de niet in de steekproef betrokken boekingen. De Hoge Raad heeft over die methodiek van controleren uitspraak gedaan (nr. 40 474, ECLI:NL:HR:2008:AU0840). Op basis van een geldsteekproef stelde de Belastingdienst vast dat een ondernemer bij een aantal transacties ten onrechte het nultarief had toegepast. Vervolgens corrigeerde de Belastingdienst over het totaal van alle transacties, zonder uiteraard te vermelden bij welke transacties ten onrechte het nultarief was toegepast. Dit totaal was vastgesteld op basis van de uitkomsten van de steekproef. Gevolg was dat de ondernemer de gecorrigeerde btw niet alsnog aan zijn afnemers in rekening kon brengen. Dit verhinderde de naheffing niet. Als de inspecteur via de steekproef een deugdelijke berekening heeft gemaakt van de te weinig betaalde omzetbelasting, hoeft volgens de Hoge Raad niet exact vast te staan welke facturen fout zijn. In deze procedure heeft de Hoge Raad overigens geen oordeel gegeven over de deugdelijkheid zelf van de door de inspecteur toegepaste steekproef.

***LET OP**In de situatie dat de inspecteur een steekproef had genomen over het jaar 2008 en de daaruit verkregen onderzoeksresultaten had geëxtrapoleerd naar het jaar 2009, heeft de rechter geoordeeld dat extrapolatie niet toelaatbaar was (Rb. Den Haag, nr. 16/1133, ECLI:NL:RBDHA:2016:13230). Volgens de rechter was de inspecteur er niet in geslaagd aannemelijk te maken dat op grond van empirisch bewijs kan worden aangenomen dat die jaren een constant beeld vertonen wat betreft de van belang zijnde feitelijke situatie. De rechter gaf daarbij aan dat de inspecteur had nagelaten aanvullend empirisch onderzoek te doen naar het jaar 2009, terwijl de administratie over dat jaar wel beschikbaar was.*

30.1.2 Boekenonderzoek: tijdstip en plaats

De inspecteur bepaalt het tijdstip waarop een controle voor de omzetbelasting wordt ingesteld. In het algemeen kondigt de inspecteur zijn bezoek van tevoren aan. Komt dat tijdstip niet gelegen, dan kan een ander tijdstip worden afgesproken. De inspecteur is overigens [illegible] en ander tijdstip te verschuiven. De ondernemer is in beginsel verplicht inzage te geven in boeken, be-

scheiden en andere gegevensdragers binnen een door de inspecteur te stellen termijn. Zie 30.2.1. Daaruit vloeit voort dat de Belastingdienst bevoegd is ook onaangekondigd onderzoeken in te stellen.
De controle wordt in beginsel ingesteld op de plaats waar zich normaliter de administratie bevindt. Doorgaans is dat het bedrijfsadres of het privéadres. De controle kan na overleg met de inspecteur eventueel ook bij de accountant of belastingadviseur plaatsvinden.

30.1.3 Boekenonderzoek: aanvaardbaarheid administratie

Bij het onderzoek naar de aanvaardbaarheid van de administratie let de inspecteur doorgaans op de volgende punten

a. Zijn alle verplichtingen ten aanzien van het bijhouden van de administratie nagekomen? Zie 29.1.
   Nagegaan wordt of:
   - de ontvangstverantwoording volledig is geweest en regelmatig heeft plaatsgevonden;
   - alle inkopen en verkopen zijn geboekt;
   - de behaalde brutowinstpercentages redelijk zijn te achten voor het bedrijf;
   - juiste facturen zijn uitgereikt.

b. Is er overeenstemming tussen de administratie en de gedane aangiften?
   Nagegaan wordt of:
   - de volgens de administratie verschuldigde omzetbelasting is aangegeven;
   - de voorbelasting tot het juiste bedrag is afgetrokken;
   - de verschuldigde belasting op tijd is aangegeven, met andere woorden, of er geen 'verschuiving' heeft plaats

c. Is de uitkomst van de zgn. vermogensvergelijking acceptabel? De vermogensvergelijking is een hulpmiddel om de netto besteedbare opbrengst van het bedrijf te benaderen. Een lage of zelfs negatieve opbrengst kan een aanwijzing zijn dat de ontvangstverantwoording onvolledig is geweest.

30.1.3.1 Boekenonderzoek: verwerping administratie

Als de inspecteur fouten in een administratie ontdekt, betekent dit nog niet dat de administratie ondeugdelijk is. Foutloze administraties zijn zeldzaam. De inspecteur zal de fouten corrigeren; dit kan tot gevolg hebben dat er een naheffingsaanslag wordt opgelegd.
De gebreken kunnen ook zo ernstig zijn dat de administratie als onbetrouwbaar en ondeugdelijk moet worden bestempeld en niet meer kan dienen voor de berekening van de verschuldigde belasting. De administratie wordt dan verworpen en de inspecteur zal aan de hand van andere gegevens de verschuldigde belasting berekenen. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Toetsen administratie'.
Als de administratie is verworpen, zal de inspecteur de verschuldigde belasting op andere wijze berekenen. Hij zal hierbij uitgaan van schattingen, bij leveranciers verkregen gegevens, brutowinstpercentages die elders in de branche worden behaald enz. De inspecteur mag hierbij niet willekeurig te werk gaan en moet de berekeningen zo goed mogelijk onderbouwen (HR, nr. 38.039, ECLI:NL:HR:2003:AF6486). Ook kan hij gebruikmaken van elementen van de administratie die wél juist zijn.

***LET OP** Bij verwerping van de administratie zal niet zijn voldaan aan de administratieve verplichtingen. De inspecteur kan zich dan beroepen op omkering van de bewijslast. Dit houdt in dat de ondernemer moet bewijzen dat de door de inspecteur berekende belasting niet juist is. Zie 34.2.7. De omkering van de bewijslast kan ook in werking treden als (delen van) de administratie niet is/zijn bewaard. Zie 29.1.5. De administratieve gebreken moeten van zodanig gewicht zijn dat zij de omkering van de bewijslast rechtvaardigen. Kleine gebreken leiden dus niet tot omkering van de bewijslast (HR, nr. 10/00556, ECLI:NL:HR:2011:BO4376). Voordat de omkering van de bewijslast in werking kan treden, moet de inspecteur eerst een informatiebeschikking geven. Zie 30.2.2.*

30.1.4 Boekenonderzoek: mogelijke onderwerpen

Het onderzoek naar de juiste toepassing van de wettelijke bepalingen betreft o.a.:

- tarieftoepassing;
- aftrek van voorbelasting. Zie 6.1
- kleineondernemersregeling;
- toepassing van het nultarief bij export;
- vrijstellingen;
- onroerendezaakregelingen;
- gebruik van verleende vergunningen;
- 20.1 privégebruik. Zie
- forfaitaire berekeningsmethoden. Zie 29.2

Het onderzoek kan ertoe leiden dat te weinig betaalde of te veel terugontvangen belasting wordt nageheven.
Als bij controle wordt geconstateerd dat er te veel belasting is betaald, kan de ondernemer het te veel betaalde bedrag terugkrijgen door de inspecteur schriftelijk om een ambtshalve teruggaaf te verzoeken. Zie 34.2.6.
Verder kan het onderzoek voor de inspecteur aanleiding zijn om vergunningen in te trekken als blijkt dat de ondernemer zich niet aan de

***LET OP** Als blijkt dat de ondernemer ten onrechte geen of te weinig btw in rekening heeft gebracht, wordt het ontvangen bedrag geacht inclusief btw te zijn. Zie 9.1.4.*

30.1.5 Boekenonderzoek: intracommunautaire transacties

Een bijzondere vorm van controle doet zich voor bij intracommunautaire transacties. Als de ondernemer goederen levert naar andere EU-lidstaten en het nultarief toepast, vermeldt hij het totaal van deze omzet bij vraag 3b van de aangifte. Zie 3.4.3. Ook diensten die worden verricht aan ondernemers in andere EU-lidstaten en die daarom worden geacht plaats te vinden in de andere EU-lidstaat moeten worden opgegeven bij vraag 3b. Zie 3.4.4.

Daarnaast moet er een Opgaaf intracommunautaire prestaties (ICP) worden ingediend waarin de leveringen en de diensten per afnemer worden gespecificeerd. Zie 3.7.1. De Belastingdienst gaat na of het totaal van de Opgaaf ICP overeenstemt met de totalen van de aangiften. Is dit niet het geval, dan zal de Belastingdienst om opheldering vragen over het verschil en zo nodig een onderzoek instellen.

De gegevens van de Opgaaf ICP worden verstrekt aan de belastingdiensten van de andere EU-lidstaten. Die kunnen dan nagaan of het totaal van de opgegeven intracommunautaire leveringen en/of intracommunautaire diensten aan een afnemer aansluit bij de door de afnemer aangegeven intracommunautaire verwervingen en door hem afgenomen intracommunautaire diensten. Als deze aansluiting niet wordt gevonden (de zgn. *mismatch*), zal bij de afnemer en zo nodig bij de betrokken leveranciers worden onderzocht waar de verschillen vandaan komen.

In de omgekeerde situatie geldt hetzelfde. Als de ondernemer goederen uit andere EU-lidstaten betrekt, verricht hij intracommunautaire verwervingen. De daarover verschuldigde belasting moet hij aangeven bij vraag 4b van de aangifte. Hetzelfde geldt voor diensten die hij betrekt van ondernemers in andere EU-lidstaten en waarover hij Nederlandse btw is verschuldigd. Zie 3.5.3. De Nederlandse Belastingdienst gaat na of de aangiften overeenkomen met de gegevens vanuit de andere EU-lidstaten over aan de ondernemer verrichte intracommunautaire leveringen en intracommunautaire diensten. De Belastingdienst zal bij verschillen nagaan of de ondernemer bij de intracommunautaire transacties juist heeft gehandeld.

30.1.6 Boekenonderzoek: rapport en eindgesprek

De inspecteur maakt van zijn bevindingen bij de controle een verslag. Meestal maakt hij eerst een conceptrapport dat hij de ondernemer of zijn adviseur toestuurt om het tijdens het eindgesprek door te nemen. Het is van belang het conceptrapport goed door te nemen en er met name op te letten of de feiten goed zijn weergegeven. Tijdens het eindgesprek komen alle zaken aan de orde waarop de inspecteur aanmerkingen heeft en waarvoor hij correcties wil aanbrengen. De ondernemer heeft dan alle gelegenheid om zijn standpunt naar voren te brengen. De inspecteur kan daar dan rekening mee houden bij het schrijven van zijn definitieve rapport van de controle. De inspecteur stuurt dat rapport toe aan de ondernemer. Het rapport bevat het standpunt van de Belastingdienst. Ook kan er een aankondiging in staan van een boete die zal worden opgelegd. Zie 33.2.6.

***LET OP** Bewaar het controlerapport goed. Het kan later nodig zijn om aan te tonen dat de inspecteur op de hoogte was van de handelwijze van de ondernemer en daar geen aanmerkingen over heeft gemaakt. Zie 31.2.3.*

30.1.7 Boekenonderzoek: vaststellingsovereenkomst of compromis

Het kan zijn dat tijdens of na de controle over bepaalde kwesties een vaststellingsovereenkomst wordt gesloten. Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen zich, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken (art. 7:900, lid 1, BW). Aan een vaststellingsovereenkomst zijn de inspecteur en de ondernemer beiden gebonden, tenzij de overeenkomst zozeer in strijd is met geldende wettelijke regelingen dat op nakoming daarvan niet mocht worden gerekend (HR, nr. 41.333, ECLI:NL:HR:2007:AV0432 en HR, nr. 46.252, ECLI:NL:HR:2008:BA0613). De vaststellingsovereenkomst kan ook een boete betreffen.

De staatssecretaris van Financiën heeft o.a. voorgeschreven dat de inspecteur geen afspraken mag maken die:

- duidelijk in strijd met de wet zijn,
  de aspecten belastingrente, invorderingsrente en bestuurlijke boete betreffen, als in combinatie met zo'n afspraak uitruil met betrekking tot andere aspecten en/of met elementen van de heffing/invordering plaatsvindt;
- de houdbaarheid van fiscale constructies betreffen.

Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst'.

***LET OP** De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het voor een rechtsgeldig tot stand gekomen compromis niet is vereist dat ondertekening van het compromis heeft plaatsgevonden (nr. 16/04239, ECLI:NL:HR:2018:865).*

30.2 Rechten en verplichtingen

30.2.1 Rechten en verplichtingen: algemeen

De Belastingdienst kan zijn taak niet goed verrichten zonder de medewerking van de ondernemer. Daarom legt de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) de ondernemer een aantal verplichtingen op. Deze verplichtingen houden in dat hij *op verzoek van de inspecteur*:

a. inzage moet geven in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van zijn onderneming;
b. moet toestaan dat kopieën, leesbare afdrukken (computeruitdraaien) of uittreksels worden gemaakt van de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. Zonder zijn toestemming mag de inspecteur boeken, bescheiden en andere gegevensdragers niet meenemen. Als de ondernemer dat wenst, moet hij een ontvangstbewijs afgeven;
c. duidelijk, stellig en zonder voorbehoud alle gegevens en inlichtingen moet verstrekken die voor de belastingheffing bij hem van belang kunnen zijn. De inspecteur mag bepalen of dat mondeling of schriftelijk gebeurt en kan daarvoor een termijn stellen;
d. zijn vertegenwoordiger moet vergezellen voor het geven van inlichtingen.

Het niet voldoen aan voorgaande informatieverplichtingen kan leiden tot *omkering van de bewijslast*. De inspecteur kan deze echter alleen inroepen als hij eerst een *informatiebeschikking* heeft gegeven. Zie 30.2.2.

Verder is de ondernemer verplicht op verzoek van de inspecteur inzage te geven in de op zijn bedrijf betrekking hebbende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers en gegevens en inlichtingen te verstrekken die van belang kunnen zijn voor de heffing van belasting bij anderen. Als de inspecteur hierbij te ver gaat, kan de ondernemer een kostenvergoeding vragen. Zie 30.2.3.

Als zijn boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zich bij een ander bevinden (bijv. bij de accountant of belastingadviseur), is die ander verplicht deze aan de inspecteur ter inzage te geven. De inspecteur die de administratie bij een ander ter inzage vordert, moet de ondernemer hiervan op de hoogte stellen.

Het niet voldoen aan de hiervóór onder a., c. en d. genoemde verplichtingen is strafbaar, evenals het geven van onjuiste inlichtingen en gegevens of valse (vervalste) boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. Bij het niet voldoen aan de onder b. genoemde verplichting kan de inspecteur een bestuurlijke boete opleggen. Zie 33.3.4.

***LET OP** De rechter heeft geoordeeld dat een ondernemer verplicht is om de auditfiles te overleggen, omdat hij daarover beschikt en omdat de Belastingdienst daarom heeft gevraagd (Rb. Gelderland, nr. 17/4153, ECLI:NL:RBGEL:2018:4151). De auditfiles kunnen volgens de rechter namelijk van belang zijn voor de vaststelling van de feiten die nodig zijn om te beoordelen of de voldoening van btw correct heeft plaatsgevonden. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.*

Verschoningsrecht

De ondernemer kan zich met betrekking tot voorgaande verplichtingen niet beroepen op een geheimhoudingsplicht. Een uitzondering geldt voor notarissen, advocaten, procureurs, artsen en apothekers. Zij zijn niet verplicht inzage te verlenen in hun boeken en bescheiden ten behoeve van de heffing van belasting ten aanzien van derden, als gegevens worden verlangd die zij uit hoofde van hun ambt of beroep moeten geheimhouden. Zij hebben een formeel verschoningsrecht.

Daarnaast hebben accountants en belastingconsulenten een informeel verschoningsrecht. Op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (het beginsel van *fair play*) wordt van hen geen inzage geëist van in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie (HR, nr. 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140).

***LET OP** Op vragen die uitsluitend worden gesteld om te beoordelen of een boete kan worden opgelegd, hoeft de ondernemer geen antwoord te geven. Zie 33.2.4.*

30.2.2 Rechten en verplichtingen: informatiebeschikking

Art. 52a AWR.

In een aantal situaties kan het feit dat een ondernemer niet (volledig) voldoet aan wettelijke verplichtingen leiden tot de zgn. omkering van de bewijslast. Dit houdt dat de ondernemer de bewijslast krijgt dat een aanslag niet juist is en dat hij dit moet *doen blijken*. Zie 34.2.7.

In het geval dat de ondernemer niet voldoet aan:

– de informatieverplichting genoemd in 30.2.1; of
– de algemene administratie- en bewaarplicht van art. 52 AWR. Zie 28.1

kan de inspecteur niet zomaar de omkering van de bewijslast inroepen. Hij moet dan eerst een informatiebeschikking afgeven. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het de inspecteur is toegestaan (ook nog) in de bezwaarfase een informatiebeschikking af te geven (nr. 14/06080, ECLI:NL:HR:2015:2895). De Hoge Raad heeft daaraan bovendien toegevoegd dat het afgeven van een informatiebeschikking in de bezwaarfase niet in strijd mag komen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zie voor die beginselen 31.2. In de informatiebeschikking stelt de inspecteur op welke punten de ondernemer niet heeft voldaan aan de informatie- of administratieverplichtingen en geeft hij hem de mogelijkheid om alsnog aan de verplichtingen te voldoen. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'De informatiebeschikking (art. 52a AWR)'.

De ondernemer kan ook bezwaar aantekenen tegen een informatiebeschikking. Tegen een beslissing op een bezwaarschrift waarbij de informatiebeschikking (deels) wordt gehandhaafd is beroep mogelijk. Zie htst. 34 en ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*.

Pas als een informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, staat voor de inspecteur de weg open om omkering van de bewijslast in te roepen. Dit betekent niet dat de omkering van de bewijslast automatisch van toepassing is. De rechter zal altijd nog toetsen of de tekortkomingen bij de informatie- of de administratieverplichtingen van dien aard zijn dat zij omkering van de bewijslast rechtvaardigen.

***LET OP** Als de inspecteur al een naheffingsaanslag oplegt voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking. Als de informatiebeschikking is vervallen, mag geen tweede identieke informatiebeschikking worden genomen (Rb. Noord-Nederland, nr. 17/3021, ECLI:NL:RBNNE:2018:1563). De termijn voor het opleggen van een naheffingsaanslag wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking en het moment waarop deze onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd. Zie 31.1.4.2.*

30.2.3 Rechten en verplichtingen: kostenvergoeding

Artt. 52, lid 7, en 53, lid 5, AWR

Het kan voorkomen dat een inspecteur te ver gaat bij:

- het vragen van informatie die hij wil gebruiken bij de belastingheffing van derden. Zie 30.2
- het opleggen van verplichtingen met betrekking tot het bijhouden van de administratie of het vastleggen van gege

Als de ondernemer de hem opgelegde verplichtingen is nagekomen, maar hij (achteraf) van oordeel is dat de verplichtingen onrechtmatig zijn opgelegd, kan hij de inspecteur verzoeken om vergoeding van de kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op het verzoek bij beschikking. Hij kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting. Tegen de beschikking staan bezwaar en beroep open. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'De kostenbeschikkingen'.

30.2.4 Rechten en verplichtingen: convenanten

De Belastingdienst sluit soms convenanten met (grote) ondernemingen. In het convenant worden dan afspraken gemaakt over het toezicht dat de Belastingdienst zal uitoefenen. De ondernemers dienen zich daarbij wel te houden aan de afspraken die worden gemaakt over bijv. hun administratieve organisatie en interne controle of de fiscale behandeling van bepaalde posten. Een convenant brengt het vertrouwen tussen de Belastingdienst en ondernemer inzake de correcte toepassing van wet- en regelgeving tot uitdrukking. Voor die benadering wordt ook wel de term 'horizontaal toezicht' gebruikt. De bedoeling hiervan is dat de Belastingdienst daardoor minder controles hoeft in te stellen ('verticaal toezicht' genoemd). Dat scheelt beide partijen tijd en de Belastingdienst kan zich meer richten op de bestrijding van bijv. fraude.

In een convenant kunnen geen afspraken worden gemaakt die inhouden dat de belastingheffing voor de bij het convenant aangesloten ondernemers gunstiger uitpakt dan voor andere ondernemers.

De Belastingdienst sluit ook convenanten met bepaalde fiscaal dienstverleners (zoals accountantskantoren of belastingadviseurs). Dergelijke convenanten zijn vergelijkbaar met de hiervóór genoemde convenanten. Een klant van zo'n fiscaal dienstverlener kan zich aansluiten bij dat convenant.

Tot slot sluit de Belastingdienst soms ook een convenant af met (branche)organisaties. In zo'n convenant worden dan afspraken gemaakt over hoe in bepaalde situaties bijv. een wettelijke bepaling wordt geïnterpreteerd. Die convenanten publiceert de Belastingdienst.

Als in een gepubliceerd convenant afspraken worden gemaakt over de omzetbelasting, wordt hieraan aandacht besteed in deze Almanak. Zie bijv. 10.2.22.5. Zie voor convenanten www.belastingdienst.nl.

31 Naheffing

31.1 Aanslag

31.1.1 Naheffingsaanslag: wanneer?

De inspecteur kan een naheffingsaanslag opleggen als er te weinig belasting is betaald of te veel belasting is teruggegeven. De naheffingsaanslagen worden in de praktijk onderscheiden in zgn. systeemaanslagen en aanslagen wegens gebleken onjuistheden.

31.1.1.1 Naheffingsaanslag: geen aangifte en/of betaling

Art. 20, lid 1, AWR

De Belastingdienst legt soms zonder nader onderzoek een aanslag op, een ambtshalve aanslag. De Belastingdienst maakt dan een schatting van de verschuldigde belasting. Zo'n aanslag wordt o.a. opgelegd als de ondernemer:

- geen aangifte doet over een tijdvak;
- de volgens een aangifte verschuldigde belasting niet betaalt.

In het eerste geval legt de inspecteur een aanslag op voor een geschat bedrag. In het tweede geval wordt een aanslag ter grootte van de volgens de aangifte verschuldigde maar niet-betaalde belasting opgelegd. Bij de automatisch opgelegde naheffingsaanslagen kan een boete worden opgelegd van ten hoogste 10% van de nageheven belasting met een maximum van € 5278. Zie ook 4.2.6.

31.1.1.2 Naheffingsaanslag: onjuiste aangifte

Art. 20, lid 1, AWR

De inspecteur legt een naheffingsaanslag op als hij later constateert dat

- te weinig belasting is betaald; of
- te veel belasting is teruggegeven.

Meestal blijkt dit bij een controle door de inspecteur of uit een door de belastingplichtige ingediende correctie op eerdere aangiften (de zgn. suppletie), bijv. als bij het opmaken van de jaarstukken is gebleken dat te weinig belasting is voldaan. In deze gevallen is sprake van zgn. naheffingsaanslagen wegens gebleken onjuistheden.

De inspecteur mag over een tijdvak geen aanslag opleggen zolang de termijn voor het doen van aangifte nog niet is verstreken. Zie 4.2.4. Over de na te heffen belasting kan de inspecteur in geval van grove schuld of opzet een vergrijpboete opleggen van ten hoogste 100% van de nageheven belasting. Zie 33.4. Als geen sprake is van opzet of grove schuld, kan hij een verzuimboete opleggen van ten hoogste 10% met een maximum van € 5278. Zie 33.3.2. Soms is de ondernemer ook rente over de nageheven belasting verschuldigd. Zie hfst. 32.

31.1.2 Naheffingsaanslag: tenaamstelling

De aanslag wordt opgelegd aan degene die de belasting had moeten betalen of aan degene aan wie ten onrechte of tot een te hoog bedrag teruggaaf van omzetbelasting is verleend. Dit is in het algemeen de ondernemer. Bij zgn. samenwerkingsverbanden (entiteiten) en bij fiscale eenheden moet de aanslag worden opgelegd aan het samenwerkingsverband of de fiscale eenheid. Zie 5.2.2 en 5.3.1. Omzetbelasting die was verschuldigd door een rechtspersoon die vanwege een juridische fusie niet meer bestaat, kan zowel op naam van de verdwenen rechtspersoon als op naam van de verkrijgende rechtspersoon worden nageheven (HR, nr. 40.720, ECLI:NL:HR:2009:BD9229). Als een ondernemer die niet in Nederland is gevestigd, gebruik maakt van een beperkt fiscaal vertegenwoordiger die voor hem aangifte doet, moet de naheffingsaanslag worden opgelegd aan die ondernemer (Hof Den Haag, nr. 03/2927, ECLI:NL:GHSGR:2004:AV3394). De vertegenwoordiger is wel aansprakelijk. Zie 5.5.5.

Als een beperkt fiscaal vertegenwoordiger (zie 5.5.3) ten onrechte geen of te weinig belasting op aangifte heeft voldaan, wordt de naheffingsaanslag niet aan deze fiscaal vertegenwoordiger opgelegd (Hof Den Haag, nr. 03/0297, ECLI:NL:GHSGR:2004:AT8568). Deze beperkt fiscaal vertegenwoordiger is wel medeaansprakelijk voor de betaling van de aanslag.

Soms is er te weinig belasting geheven omdat *een ander dan de belastingplichtige* de wettelijke bepalingen inzake de omzetbelasting niet heeft nageleefd. In dat geval wordt de belasting van die ander nageheven. Zie bijv. 13.5.12.6, Let op 1. Van het 'niet naleven van wettelijke bepalingen' is ook sprake als het gaat om de voorwaarden van goedkeurend beleid van de staatssecretaris van Financiën (HR, nr. 25.412, ECLI:NL:HR:1989:BH7421). De Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze bepaling niet van toepassing is als een handelaar ten onrechte de margeregeling toepast als gevolg van het feit dat de leverancier van de handelaar ten onrechte de margeregeling heeft toegepast (nr. 14/05127, ECLI:NL:HR:2015:3075).

31.1.3 Naheffingsaanslag: bezwaar

Bij naheffingsaanslagen wegens gebleken onjuistheden zal de inspecteur in de regel tevoren een specificatie van de aanslag zenden, bijv. via toezending van het controlerapport. Zie 30.1.6. Als de ondernemer het met de correcties niet eens is, moet hij met het indienen van een bezwaarschrift wachten tot het aanslagbiljet is ontvangen. Een naheffingsaanslag wordt door toezending van een aanslagbiljet kenbaar gemaakt. Als er een boete wordt opgelegd en/of belasting- of heffingsrente (zie hfst. 22) is verschuldigd, worden de gegevens daarvan ook op het aanslagbiljet vermeld. Zowel tegen het belastingbedrag als tegen de boete en de belasting- of heffingsrente kan de ondernemer binnen zes weken na de dagtekening een bezwaarschrift indienen. Zie 31.2.5. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak*

31.1.3.1 Naheffingsaanslag bevat fouten

Hoewel het aanslagbiljet geen fouten mag bevatten, komt dat in de praktijk wel voor. Kleine gebreken die voor de ondernemer kenbaar kunnen zijn als een vergissing van de Belastingdienst, maken het aanslagbiljet niet ongeldig.

Het *tijdvak* waarover een aanslag wordt opgelegd, is echter van essentieel belang. Het is niet toegestaan belasting verschuldigd wegens feiten gelegen buiten het op het aanslagbiljet vermelde tijdvak, in de aanslag te begrijpen. Als dit toch gebeurt, moet de aanslag voor dat deel worden vernietigd. Dit is slechts anders als het op het aanslagbiljet vermelde tijdvak op een duidelijke, ook voor de belastingplichtige kenbare vergissing berust (HR nr. 41558, ECLI:NL:HR:2006:AV5028). Zie 28.3 voor het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt

Als er in de *tenaamstelling* en/of *adressering* van het aanslagbiljet fouten zitten, heeft dit niet meteen tot gevolg dat de aanslag moet worden vernietigd. Het moet beide partijen echter wel duidelijk zijn voor wie de aanslag is bestemd. Wanneer de fouten zodanig zijn dat er verwarring kan ontstaan omtrent de persoon aan wie de aanslag is opgelegd of als de aanslag aan de verkeerde persoon is opgelegd (bijv. aan de bv in plaats van aan de bv in oprichting (zie 5.2.10.1) of aan een maat in plaats van aan de maatschap (zie 5.2.2)), moet de aanslag worden vernietigd. De inspecteur kan overigens wel een verbeterde aanslag opleggen, tenzij de termijn voor naheffing is verlopen. Zie 31.1.4.2.

Van een foute tenaamstelling van een aanslagbiljet is *geen* sprake als een rechtspersoon een naamswijziging heeft ondergaan en de aanslag wordt opgelegd onder de nieuwe naam, terwijl deze (ook) betrekking heeft op de periode dat de oude naam gold (HR, nr. 43.718, ECLI:NL:HR:2008:BC1609).

31.1.4 Naheffingsaanslag: verjaringstermijn

Art. 20, lid 3, AWR

De Belastingdienst kan geen naheffingsaanslag meer opleggen na afloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Zie 28.3 voor het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat. Een aanslag wordt op grond van de ingetreden verjaring alleen vernietigd als de ondernemer een beroep op de verjaring doet. De rechter past de verjaring niet ambtshalve toe (HR, nr 38.955, ECLI:NL:HR:2004:AR7742).

De dagtekening van het aanslagbiljet is beslissend bij de beoordeling van de tijdigheid van de naheffing. Als echter het aanslagbiljet door de Belastingdienst ter post is bezorgd ná de dagtekening ervan, komt de datum van terpostbezorging in de plaats van de dagtekening (HR, nr. 25.888, ECLI:NL:HR:1989:ZC4173). Een aanslag die na de vijfjaartermijn is gepost moet dus worden vernietigd, ook al valt de dagtekening binnen de vijfjaartermijn.

Als de inspecteur het aanslagbiljet eerst naar een verkeerd adres stuurt en hij deze fout aan zichzelf te wijten heeft, geldt de datum van verzending naar het juiste adres als datum van terpostbezorging. Als deze datum buiten de vijfjaartermijn ligt, moet de aanslag worden vernietigd (Hof Amsterdam, nr. 02/6902, ECLI:NL:GHAMS:2004:AP0441).

VOORBEELD 1 In februari 2019 worden goederen geleverd onder gelijktijdige uitreiking van een factuur. De belasting, die op dat moment is verschuldigd, is echter niet aangegeven en betaald. De inspecteur moet de naheffingsaanslag uiterlijk 31 december 2024 hebben opgelegd.

VOORBEELD 2 In november 2018 zijn goederen geleverd aan een andere ondernemer. Er is geen factuur uitgereikt en er is geen belasting aangegeven. De belasting is verschuldigd op 14 december 2018 (zie 28.3.3) en de inspecteur kan dus in 2024 geen naheffingsaanslag meer opleggen.

VOORBEELD 3 Een ondernemer heeft in oktober 2018 een factuur met btw ontvangen en heeft de btw meteen als voorbelasting afgetrokken. Deze factuur is in oktober 2019 nog niet voldaan; de ondernemer is de afgetrokken belasting dus op dat tijdstip weer verschuldigd. Zie 18.1.9. Naheffing is mogelijk t/m 31 december 2024.

31.1.4.1 Ten onrechte teruggegeven belasting

Art. 20,3 AWR

Bij ten onrechte terugontvangen omzetbelasting kan de Belastingdienst een naheffingsaanslag opleggen. Niet helemaal duidelijk is vanaf welk moment de verjaringstermijn van vijf jaar ingaat. Op grond van de grammaticale uitleg van het wetsartikel zou moeten worden aangesloten bij het tijdstip waarop de Belastingdienst de teruggaaf heeft verleend. Een andere visie is dat beslissend is het tijdvak waarop de teruggaaf betrekking heeft. Deze visie lijkt aan te sluiten bij een arrest van de Hoge Raad. (nr. 39.343, ECLI:NL:HR:2005:AU6007). Er zijn ons geen andere gerechtelijke uitspraken bekend waarop deze vraag expliciet is beslist.

31.1.4.2 Verjaring en informatiebeschikking

Art. 52a AWR

Naheffing van belasting is niet meer mogelijk na verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Deze vijfjaartermijn kan langer zijn als de inspecteur een zgn. informatiebeschikking heeft afgegeven. Zie 30.2.2. De termijn wordt verlengd met de periode die ligt tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking en het tijdstip waarop de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden of is vernietigd. Een informatiebeschikking wordt onherroepelijk als daartegen geen bezwaar of (hoger) beroep meer tegen kan worden aangetekend.

***VOORBEELD** De inspecteur geeft op 1 februari 2017 een informatiebeschikking af, omdat hij vindt dat de ondernemer onvoldoende informatie heeft gegeven over de hoogte van de belaste omzet van de ondernemer. Het gaat om de omzet van het jaar 2015. Tegen de beschikking werd bezwaar en beroep aangetekend. De uitspraak van de rechtbank is op 19 augustus 2018 bekendgemaakt. Vanaf 1 oktober 2018 kan dan geen hoger beroep tegen deze uitspraak worden aangetekend. De inspecteur noch de ondernemer is in hoger beroep gegaan. De informatiebeschikking is daardoor per 1 oktober 2018 onherroepelijk geworden. De verjaringstermijn van vijf jaar wordt nu verlengd met de periode tussen 1 februari 2017 en 1 oktober 2018, d.w.z. twintig maanden. De verjaringstermijn voor het opleggen van de naheffingsaanslag over 2015 treedt dan in na vijf kalenderjaren en twintig maanden na afloop van het belastingjaar (d.w.z. 1 september 2022).*

31.2 Algemene beginselen

31.2.1 Abbb: geen naheffing bij strijd met beginselen van behoorlijk bestuur

De wettelijke bepalingen kennen geen beperkingen voor het opleggen van een naheffingsaanslag omzetbelasting. De inspecteur kan bijv. na een boekenonderzoek een naheffingsaanslag opleggen wegens een onjuistheid die uit de aangifte omzetbelasting al kon blijken. Verder mag de inspecteur opnieuw een naheffingsaanslag opleggen over een periode waarover al eerder een naheffingsaanslag is opgelegd als blijkt dat de eerdere aanslag te laag was.

Deze bevoegdheid kent wel in het recht ontwikkelde beperkingen, de inspecteur mag geen naheffingsaanslag opleggen als hij daardoor zou handelen in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur. De belangrijkste beginselen zijn in dit verband het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Zie 31.2.2 en 31.2.4. Met name als de inspecteur een aanslag oplegt nadat er in het verleden ook al een controle is geweest kan het vertrouwensbeginsel een belangrijke rol spelen. Zie 31.2.3.

De Nederlandse wettelijke bepalingen voor de omzetbelasting moeten in overeenstemming zijn met de ETW-Richtlijn. Zie 2.1.8. Bij de uitleg van de BTW-Richtlijn kent het Hof van Justitie grote betekenis toe aan het neutraliteitsbeginsel. Zie 31.2.6.

***LET OP** Als de ondernemer van mening is dat de inspecteur in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur heeft gehandeld door een aanslag op te leggen, moet hij dat in zijn bezwaar- of beroepschrift uitdrukkelijk en gemotiveerd stellen.*

31.2.2 Abbb: vertrouwensbeginsel

Het is niet altijd duidelijk hoe de wettelijke bepalingen in elkaar steken of hoe ze moeten worden toegepast. Soms geeft de overheid daar uit eigen beweging uitleg over. Ook kan de ondernemer de Belastingdienst om informatie vragen. Als die informatie fout is – strijdig met de wettelijke bepalingen – in hoeverre is de Belastingdienst dan gebonden aan die informatie? Wat gaat dan voor: de juiste wetstoepassing of de wetstoepassing volgens de foute informatie van de Belastingdienst? Dit hangt af van de aard van de informatie.

- De staatssecretaris van Financiën geeft de Belastingdienst vaak voorschriften over de uitvoering of de toepassin wetgeving. Als deze *beleidsbesluiten* (vroeger 'aanschrijvingen', 'mededelingen' of 'resoluties' genoemd) worden gepubliceerd en voor de ondernemer een gunstige regeling bevatten, kan hij zich daarop altijd beroepen, ook voor de rechter.
- Soms doet de staatssecretaris tijdens de behandeling van een wetsvoorstel *uitlatingen* over de wijze waarop de Belastingdienst de wet zal toepassen. De staatssecretaris doet dat dan als medewetgever en niet als uitvoerder van de belastingwet. Aan dergelijke uitlatingen kan de ondernemer niet het vertrouwen ontlenen dat de inspecteur bij de uitvoering van de wet ook zo zal handelen (HR, nr. 33.896, ECLI:NL:HR:2000:AA5625).
- Als de ondernemer een kwestie aan de inspecteur voorlegt met vermelding van alle van belang zijnde gegevens bepaalt uitdrukkelijk zijn standpunt, is sprake van een *toezegging*. De inspecteur moet een toezegging nakomen, tenzij deze zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de ondernemer niet in redelijkheid op nakoming daarvan mocht rekenen (HR, nr. 00/00330, ECLI:NL:HR:2009:BJ5120).
- Aan algemene *voorlichting* en *inlichtingen* die in strijd zijn met de wet, is de inspecteur in beginsel niet gebonden. Hierbij kan worden gedacht aan folders en telefonische inlichtingen. De inspecteur is wel aan onjuiste inlichtingen gebonden als de ondernemer de onjuistheid niet had kunnen beseffen en hij nu niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting moet betalen, maar bovendien schade lijdt doordat hij, afgaande op de onjuiste inlichtingen, enige handeling heeft verricht of nagelaten (Hof Amsterdam, nr. 03/3123, ECLI:NL:GHAMS:2005:AV3324).
- Het vertrouwensbeginsel geldt in beginsel alleen voor toezeggingen of inlichtingen van de voor de ondernemer be

Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Algemene beginselen van behoorlijk bestuur'.

***LET OP** Van mondelinge toezeggingen en inlichtingen is moeilijk te bewijzen dat deze zijn gegeven. Leg daarom belangrijke kwesties schriftelijk voor aan de inspecteur.*

31.2.2.1 Vertrouwensbeginsel: teruggaaf onjuist, naheffingsaanslag?

Verzoeken om teruggaaf van omzetbelasting, met name negatieve aangiften en zgn. negatieve suppletieaangiften (zie 4.2.9 en 4.2.10), worden in de regel snel en zonder grondige controle afgewerkt. Als later blijkt dat er te veel belasting is teruggegeven, kan de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen. Dit geldt ook als de ondernemer bij het verzoek om teruggaaf een berekening of andere stukken heeft ut bij bestudering van het verzoek om teruggaaf had kunnen ontdekken. Aan het feit dat het verzoek om teruggaaf wordt gevolgd, kan de ondernemer dus niet het vertrouwen ontlenen dat de teruggaaf definitief is. Alleen als de inspecteur bij de behandeling van het verzoek om teruggaaf duidelijk zijn standpunt kenbaar heeft gemaakt waar het vertrouwen mocht worden ontleend dat de teruggaaf onherroepelijk is, mag hij niet meer naheffen. Ook niet als hij de teruggaaf heeft verleend onder het standaardvoorbehoud van correctie bij later onderzoek (HR, nr. 25.190, ECLI:NL:HR:1989:ZC4055 en HR, nr. 27.126, ECLI:NL:HR:1991:ZC4676).

31.2.2.2 Vertrouwensbeginsel: beëindigen van gewekt vertrouwen

De Belastingdienst kan gewekt vertrouwen ook beëindigen. Dit moet dan duidelijk kenbaar zijn voor degene bij wie het vertrouwen was gewekt. De beëindiging geldt alleen voor de toekomst. Hierbij kunnen zich vooral bij de omzetbelasting overgangsproblemen voordoen. Stel, de inspecteur heeft via een toezegging het vertrouwen gewekt dat de ondernemer voor bepaalde prestaties geen omzetbelasting verschuldigd is. Naderhand komt hij hierop terug en wijzigt hij zijn standpunt. De inspecteur blijft nu aan zijn toezegging gebonden voor zolang en voor zover de ondernemer, vanwege al door hem afgesloten overeenkomsten, de belasting redelijkerwijs niet alsnog aan zijn afnemer in rekening kan brengen. Hierbij is met name van belang of de termijn gedurende welke de ondernemer aan de overeengekomen prijs is gebonden, gebruikelijk is en of het mogelijk is de overeenkomst op dit punt te wijzigen (HR, nr. 27.855, ECLI:NL:HR:1992:BH3392). Soms wil de inspecteur een toezegging vrijwel meteen weer herroepen, omdat de toezegging op een vergissing berust. Als hij dit 'onverwijld' doet, kan de ondernemer zich niet op gewekt vertrouwen beroepen behalve als hij intussen op grond van het (kortstondige) gewekte vertrouwen iets heeft gedaan of nagelaten wat niet meer zonder nadeel kan worden hersteld. Of sprake is van een 'onverwijlde' herroeping hangt niet alleen af van de tijd tussen toezegging en herroeping. Ook overige omstandigheden zijn van belang, zoals de stelligheid van de toezegging en de grondigheid van het onderzoek (HR, nr. 34.210, ECLI:NL:HR:2000:AA0200).

31.2.3 Vertrouwensbeginsel: boekenonderzoek

Bij een boekenonderzoek kan blijken dat er fouten zijn gemaakt waardoor te weinig belasting is betaald. De inspecteur zal dan een naheffingsaanslag willen opleggen. Als nu bij een eerder onderzoek met betrekking tot dezelfde fouten geen correctie is aangebracht, kan door dit eerdere onderzoek mogelijk het vertrouwen zijn gewekt dat alles goed was. De inspecteur kan dan over het verleden niet naheffen. Van gewekt vertrouwen is sprake als de inspecteur naar aanleiding van een eerder ingestelde controle op de hoogte was van aangelegenheden die hem toen geen aanleiding hebben gegeven tot het opleggen van een aanslag of tot het maken van opmerkingen. Dit geldt ook als een aangelegenheid bij de eerdere controle niet metterdaad op haar fiscale merites is beoordeeld, maar de ondernemer in de gegeven omstandigheden mocht aannemen dat dit wel het geval was. Dit zal zich in het algemeen voordoen als de betrokken aangelegenheid van zodanig belang is dat zij niet aan de aandacht van de controlerend ambtenaren kan zijn ontsnapt en bovendien de gevolgen voor de belastingheffing aanleiding geven tot kritische opmerkingen, zo niet tot naheffing. In dat geval zal de inspecteur door opmerkingen en naheffing achterwege te laten in het algemeen bij de ondernemer het gerechtvaardigde vertrouwen wekken dat diens handelwijze zijn goedkeuring kan wegdragen. De inspecteur kan dan alleen voor de toekomst zijn standpunt wijzigen (Hof Leeuwarden, nr. 02/0075, ECLI:NL:GHLEE:2005:AS9306 en HR, nr. 42.300, ECLI:NL:HR:2007:BB9534).

Het voorgaande geldt niet als het fiscale belang bij de vorige controle dermate gering was dat om doelmatigheidsredenen aan de kwestie geen verdere aandacht is besteed. Evenmin kan een beroep op gewekt vertrouwen worden gedaan als sinds de vorige controle relevante rechterlijke uitspraken zijn verschenen, dan wel de ondernemer anderszins op de hoogte moet zijn geweest van de onjuistheid van zijn handelwijze. Ook geldt het vertrouwensbeginsel niet als de ondernemer bewust onjuist handelde en hierover bij een controle niets is gezegd. De inspecteur kan dan later wel naheffen als hij dit foute handelen ontdekt.

De werking van het vertrouwensbeginsel gaat niet zover dat met een beroep daarop geen belasting kan worden nageheven wegens verzwijging van ontvangsten. Als bij een eerdere controle geen opmerkingen zijn gemaakt over de wijze van administreren, maar bij een latere controle blijkt dat niet alle ontvangsten zijn verantwoord, kan de inspecteur gewoon naheffen (HR, nr. 35.923, ECLI:NL:HR:2000:AE6379).

***LET OP* Bewaar de toegezonden controlerapporten. Zie 30.1.6. Daar staat in wat de controlerend ambtenaar heeft onderzocht. De rapporten kunnen aantonen dat de inspecteur op de hoogte was of, gezien het belang van de kwestie en de aard van de controle, moest zijn van de handelwijze van de ondernemer en daarmee akkoord ging.**

VOORBEELD Een doelmatige controle kan meebrengen dat van alle inkomende en uitgaande facturen slechts een aantal bij wijze van steekproef wordt bezien. Wanneer later langs een andere weg een onjuistheid blijkt die ook bij de controle naar voren had kunnen komen als alle facturen waren bezien, zal de inspecteur alsnog naheffen. Naar onze mening is een beroep op gewekt vertrouwen dan niet mogelijk.

Een beroep op gewekt vertrouwen werd wel gehonoreerd in het volgende geval. Bij een controle ontdekte de inspecteur dat een ondernemer ten onrechte het lage tarief had toegepast en legde een naheffingsaanslag op. De ondernemer beriep zich erop dat er bij een eerdere controle geen aanmerkingen waren gemaakt op de tarieftoepassing. Het lage tarief was bij de eerdere controle uitdrukkelijk aan de orde geweest en de inspecteur had die toen niet gecorrigeerd, dus mocht de ondernemer erop vertrouwen dat hij juist had gehandeld. Bij de tweede controle mocht de inspecteur dus niet naheffen. In de toekomst moet de ondernemer uiteraard het juiste tarief hanteren.

31.2.4 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat de inspecteur vergelijkbare gevallen, d.w.z. gevallen die feitelijk en rechtens tot dezelfde groep behoren, gelijk moet behandelen. Doet hij dat niet, dan kan de ondernemer zich met een beroep op het gelijkheidsbeginsel verweren tegen de aanslag ook al is deze volgens de wettelijke bepalingen terecht opgelegd. Gelijke behandeling heeft dan voorrang boven een juiste wetstoepassing.

Het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden als de inspecteur bij de ondernemer de wet juist wil toepassen, maar (HR, nr. 33.327, ECLI:NL:HR:1998:AA2576):

- in vergelijkbare gevallen een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven op grond van een bepaald (niet gepubliceerd) begunstigend *beleid* (HR, nr. 41.925, ECLI:NL:HR:2008:BC2599);
- anderen die tot dezelfde groep behoren met het *oogmerk van begunstiging* anders zijn behandeld;
- in een *meerderheid* van vergelijkbare gevallen de juiste wetstoepassing achterwege is gebleven (de zgn. meerderheidsregel). Hierbij tellen niet mee zaken waarbij de juiste wetstoepassing achterwege is gebleven vanwege het geringe financiële belang of vanwege tik- of schrijffouten en daarmee gelijk te stellen vergissingen.

Het voorgaande geldt voor ongelijke behandeling veroorzaakt door *begunstigend beleid* waarbij sommigen worden 'voorgetrokken'. Anders ligt het bij *interpretatief beleid*. Hiervan is sprake als de Belastingdienst door het recht verkeerd te interpreteren onderscheid maakt tussen belastingplichtigen. Als blijkt dat dit onderscheid niet mag worden gemaakt en dat de onderscheiden groepen gelijk zijn, kunnen degenen die zijn 'achtergesteld' zich niet op het gelijkheidsbeginsel beroepen voor de periode voorafgaand aan het tijdstip waarop blijkt dat de interpretatie onjuist is (HR, nr. 38.103, ECLI:NL:HR:2003:AQ7093).

Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Algemene beginselen van behoorlijk bestuur'.

Bij de omzetbelasting moet worden bedacht dat de ondernemer zelf de verschuldigde belasting moet berekenen en aangeven. Zie 30.1.1

Uit het enkele feit dat de inspecteur in eerste instantie aangiften van andere ondernemers heeft gevolgd, valt nog geen standpuntbepaling af te leiden. Anders wordt het volgens de Hoge Raad als de inspecteur in andere maar rechtens en feitelijk gelijke gevallen geen naheffingsaanslag oplegt hoewel het juiste belastingbedrag niet (volledig) is betaald, terwijl de inspecteur wel beschikt over de benodigde gegevens om die aanslagen te kunnen opleggen. Dan mag hij ook in het geval van de betreffende ondernemer niet naheffen (HR, nr. 32.723, ECLI:NL:HR:1998:AA2454 en HR, nr. 11/00162, ECLI:NL:HR:2012:BV0261).

31.2.4.1 Gelijkheidsbeginsel: bewijs

Voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel moet de ondernemer aannemelijk maken dat in andere met het zijne vergelijkbare gevallen een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven. Bij de meerderheidsregel tellen alleen de gevallen mee die onder dezelfde inspecteur vallen. De voorzitters van de managementteams van de regio's van de Belastingdienst zijn aangewezen als inspecteur, dus tellen die gevallen mee die zich in dezelfde regio voordoen (HR, nr. 43.632, ECLI:NL:HR:2009:BI5110). Zie 30.1 voor de regio-indeling van de Belastingdienst.

LET OP Sinds 1 januari 2013 is geen sprake meer van dergelijke voorzitters, maar staan de verschillende onderdelen van de Belastingdienst onder leiding van landelijke directeuren.

De ondernemer moet de gevallen die gunstiger zijn behandeld duidelijk noemen, opdat de inspecteur kan nagaan wie het betreft (Hof Arnhem, nr. 06/65, ECLI:NL:GHARN:2007:BA3978). De meerderheidsregel gaat niet op als de inspecteur aannemelijk maakt dat het verschil in behandeling het gevolg is van een van de wet afwijkend beleid dat niet geldt voor de betreffende ondernemer.

In de situatie waarbij een ondernemer een beroep doet op (niet-gepubliceerd) *beleid*, hoeft het niet alleen te gaan om het beleid van de inspecteur, maar speelt ook het beleid mee dat wordt gecoördineerd op een hoger niveau dan dat van zijn eigen regio. Zelfs het beleid van een andere regio kan van belang zijn als een behoorlijke taakvervulling van de verschillende regio's meebrengt dat op het desbetreffende punt onderlinge afstemming plaatsvindt. Het bestaan van niet-gepubliceerd beleid is uiteraard moeilijk te bewijzen. Daarom heeft de Hoge Raad bepaald dat het noemen van één of meer vergelijkbare gevallen waarin een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven – ook bij een andere regio – kan meewerken tot het bewijs van de aanwezigheid en de inhoud van dat gestelde beleid. Uiteraard kan de inspecteur vervolgens proberen aannemelijk te maken dat dit beleid er niet is.

31.2.4.2 Gelijkheidsbeginsel: wijziging van inzicht

Het gelijkheidsbeginsel eist overigens niet dat bij verandering van inzicht in het recht een onjuiste interpretatie van de wet bij een opeenvolgende behandeling van gelijke gevallen wordt voortgezet. Stel dat de inspecteur bij A heeft afgezien van heffing van omzetbelasting, omdat hij meende dat een vrijstelling gold. Vervolgens verschijnt er een rechterlijke uitspraak waaruit blijkt dat er geen vrijstelling van toepassing is. De inspecteur kan nu bij B, wiens situatie gelijk is aan die van A, wel omzetbelasting naheffen zonder het gelijkheidsbeginsel te schenden. De inspecteur is dus vrij om van standpunt te veranderen als hij het nieuwe standpunt *voortaan* maar in alle gelijke gevallen toepast. Uiteraard mag de inspecteur zijn beleid niet naar willekeur beëindigen. Hij moet daarvoor goede gronden hebben (Hof Den Haag, nr. 97/20472, ECLI:NL:GHSGR:1999:AV7317).

31.2.5 Verdedigingsbeginsel (Hof van Justitie)

Betekenis

Het verdedigingsbeginsel behoort (evenals het neutraliteitsbeginsel) niet tot de hiervóór beschreven beginselen van behoorlijk bestuur, maar geldt wel voor de heffing en inning van omzetbelasting, bpm en douanerechten. Het beginsel vindt zijn oorsprong in het Unierecht

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de hoorplicht voor de inspecteur bestaat, hoewel hij volgens de nationale bepalingen (art. 4:12 Awb) niet verplicht is om vóór het opleggen van een aanslag de ondernemer daarover te informeren (nr. 14/04046, ECLI:NL:HR:2015:1809)

Het beginsel houdt in dat de inspecteur verplicht is om vóórdat een aanslag wordt opgelegd de ondernemer te 'horen'. Dat betekent dat de ondernemer vooraf moet worden geïnformeerd over het voornemen van de inspecteur om een aanslag op te leggen én dat de ondernemer gelegenheid krijgt om te reageren op dat voornemen.

Op welke manier horen

Het Unierecht schrijft niet voor op welke manier het horen dient plaats te vinden. De inspecteur is gehouden de ondernemer uit te nodigen om zijn visie op het voornemen van de inspecteur te geven; dat kan zowel schriftelijk als mondeling (Hoge Raad, nr. 18/01157, ECLI:NL:HR:2019:393)

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Prequ' Italia Srl beslist dat *geen* sprake is van een schending van het verdedigingsbeginsel als de belanghebbende de mogelijkheid heeft om (achteraf, in bezwaar of beroep) alsnog te worden gehoord (zaak C-276/16, ECLI:EU:C:2017:1010). Daarbij geldt wel als voorwaarde dat de belanghebbende geen onomkeerbare schade mag lijden als gevolg van een besluit dat nog in bezwaar en beroep kan worden getoetst en kan worden vernietigd of gewijzigd. Aan deze voorwaarde is volgens het hof voldaan als belanghebbende uitstel van betaling kan krijgen. Hof Amsterdam heeft in een douanezaak op basis van de hiervóór genoemde beslissing van het Hof van Justitie geoordeeld dat geen sprake was van een schending van het verdedigingsbeginsel (nr. 16/00162 t/m 16/00165, ECLI:NL:GHAMS:2018:856).

Versnelde invordering

Volgens het Hof van Justitie kan dat 'horen' ook in de bezwaarfase (dus ná het opleggen van de aanslag) plaatsvinden als op voorhand vaststaat dat de invordering van de opgelegde aanslag wordt geschorst ('*Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics*', zaken C-129/13 en C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041). Volgens de Hoge Raad (nr. 14/04046, ECLI:NL:HR:2015:1809) wordt het verdedigingsbeginsel niet wordt geschonden als er voor de ontvanger grond is voor versnelde invordering. Zie 35.1.3.1 en *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Versnelde invordering'. De inspecteur moet bij versnelde invordering in de bezwaarfase de ondernemer in staat stellen zijn recht op verdediging alsnog volledig te kunnen uitoefenen.

Gevolg schending verdedigingsbeginsel

Als de inspecteur zonder rechtvaardiging het verdedigingsbeginsel schendt én als vaststaat dat de besluitvorming leidend tot de aanslag zonder schending anders had kunnen aflopen, moet hij de naheffingsaanslag vernietigen. De bewijslast daarvan ligt bij de ondernemer.

De Hoge Raad heeft in een andere zaak geoordeeld dat de inspecteur het verdedigingsbeginsel heeft geschonden, omdat de inspecteur voorafgaand aan de vaststelling van de uitnodigingen tot betaling (zgn. utb's) in verband met de invoer (zie 15.1) van voedingssupplementen de ondernemer niet in staat heeft gesteld om naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de inspecteur zijn voorgenomen utb's wilde baseren (nr. 16/03921, ECLI:NL:HR:2017:959). Verder heeft de Hoge Raad de utb's vernietigd omdat volgens hem de vaststelling van de utb's anders had kunnen aflopen als de ondernemer in de gelegenheid was geweest zijn standpunten kenbaar te maken. Daarbij heeft de Hoge Raad aangegeven dat de ondernemer slechts aannemelijk hoeft te maken dat zonder schending van het verdedigingsbeginsel, een andere afloop niet is uitgesloten, ongeacht de graad van de waarschijnlijkheid. Een rechtvaardiging van het schenden van het verdedigingsbeginsel kan voor de inspecteur zijn de dreigende verjaring van het recht om een aanslag te kunnen opleggen (Hoge Raad, nr. 19/03228, ECLI.2020.NL.HR.2020.1144).

31.2.6 Neutraliteitsbeginsel (Hof van Justitie)

Het neutraliteitsbeginsel is weliswaar geen bestuursrechtelijk beginsel, zoals het gelijkheidsbeginsel, maar het is ook een (ongeschreven) beginsel dat van toepassing is op de btw-regels. De Nederlandse regels voor de omzetbelasting zijn gebaseerd op de Europese BTW-Richtlijn en die regels moeten daarmee overeenstemmen. Als de richtlijnbepalingen niet helder zijn, moet de nationale rechter aan het Europese Hof van Justitie vragen hoe deze moeten worden uitgelegd. Zie 2.1.8. Dit hof beantwoordt de vragen van de nationale rechter niet alleen op grond van de BTW-Richtlijn maar ook op grond van de algemene beginselen van het Unierecht, waaronder het neutraliteitsbeginsel. Voor de heffing van btw kent het neutraliteitsbeginsel twee betekenissen.

De eerste betreft de mededingingsneutraliteit (ook wel aangeduid als 'uitwendige neutraliteit'). Dit beginsel houdt in dat handelingen die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen gelijk worden behandeld voor de btw-heffing (HvJ EU, '*The Rank Group*', zaken C-259/10 en C-260/10, ECLI:EU:C:2011:719). Op basis hiervan is bijv. beslist dat een vrijstelling die volgens de tekst van de BTW-Richtlijn geldt voor 'instellingen en organisaties' ook kan worden toegepast door natuurlijke personen.

Naast de uitwendige neutraliteit bestaat er ook de zgn. inwendige neutraliteit. Daarbij gaat het om situaties waarin een btw-druk ontstaat, edoeld. Zo verbood het Hof van Justitie btw-heffing over privégebruik van een ondernemingsgoed, als

de ondernemer geen aftrek heeft genoten van de btw die betrekking heeft op dat goed (geen aftrek, dan ook geen heffing). Een ander voorbeeld is dat een ondernemer ten onrechte btw heeft gefactureerd. Deze btw is bij de factuurontvanger niet aftrekbaar, terwijl de ondernemer de gefactureerde btw wel aan de fiscus moet betalen. Ondanks dat de BTW-Richtlijn zelf niet voorziet in een mogelijkheid om die ten onrechte gefactureerde btw terug te vorderen van de fiscus, oordeelde het Hof van Justitie dat uit het neutraliteitsbeginsel volgt dat die ondernemer die belasting moet kunnen terugvorderen. De neutraliteit werd hier geschonden door de dubbele heffing (geen aftrek, ten onrechte betaalde btw niet terugvorderbaar).
Het neutraliteitsbeginsel wordt zo dus toegepast bij de uitleg van de BTW-Richtlijn en de daarop gebaseerde nationale bepalingen. Dit beginsel beoogt tot een juiste wetstoepassing te komen. Dit ligt anders voor het hiervóór beschreven vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel. Die beginselen worden ingeroepen om een gunstiger van de wet afwijkende behandeling te krijgen.

31.2.7 Doeltreffendheids- en evenredigheidsbeginsel (Hof van Justitie)

Iedere EU-lidstaat is verplicht om de bepalingen van de Europese BTW-Richtlijn om te zetten in nationaal recht. Het doeltreffendheidsbeginsel verplicht de EU-lidstaten om die omzetting zodanig te doen dat het niet onmogelijk of buitengewoon moeilijk is voor de ondernemer om zijn rechten uit het Unierecht te verwezenlijken (o.a. HvJ EU, *'Marks & Spencer'*, zaak C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435). Het gaat dan om de procesregels waarmee ondernemers hun rechten, die zij ontlenen aan het Unierecht, kunnen verwezenlijken.
Het evenredigheidsbeginsel verbiedt de EU-lidstaten maatregelen ter bescherming van de rechten van de schatkist te nemen die verder gaan dan de beoogde bescherming (HvJ EU, *'Garage Molenheide'*, zaak C-286/94, ECLI:EU:C:1997:623).

31.2.8 Gelijkwaardigheidsbeginsel (Hof van Justitie)

Iedere EU-lidstaat is verplicht om de bepalingen van de Europese BTW-Richtlijn om te zetten in nationaal recht. Het gelijkwaardigheidsbeginsel verplicht de EU-lidstaten om die omzetting in nationaal recht zodanig te doen dat toepassen van nationaal recht door een ondernemer niet gunstiger uitpakt dan rechtstreeks toepassen van het Unierecht (o.a. HvJ EU, *'Marks & Spencer'*, zaak C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435). Het gaat dan om de procesregels waarmee ondernemers hun rechten, die zij ontlenen aan het Unierecht, kunnen verwezenlijken.

31.2.9 Rechtszekerheidsbeginsel

Als een ondernemer een handeling voor de btw verricht, dient deze handeling voor de btw getoetst te worden aan de op dat moment geldende wet- en regelgeving. Als een bepaling of artikel wordt gewijzigd vanaf een tijdstip dat ligt ná het tijdstip van de betreffende handeling, wordt geen rekening gehouden met die wijziging.
De btw-gevolgen van een bepaalde handeling worden echter ook bepaald door de inhoud van gerechtelijke uitspraken (de jurisprudentie). Als de jurisprudentie wijzigt nadat een bepaalde handeling is verricht, kan deze wijziging (in tegenstelling tot wijziging van wet- en regelgeving) wél van invloed zijn op eerder verrichte handelingen. In beginsel is beslissend de jurisprudentie zoals die geldt op het moment dat de belasting over de betreffende handeling 'kracht van gewijsde' heeft verworven. Op dat uitgangspunt bestaat een uitzondering: het rechtszekerheidsbeginsel. De Hoge Raad (nr. 17/01767, ECLI:NL:HR:2018:2260) heeft dat beslist. In de hiervóór genoemde zaak leverde een ondernemer een perceel grond. Op het moment van levering volgde uit de jurisprudentie dat deze levering btw-technisch niet kwalificeerde als bouwterrein en dus was vrijgesteld van btw-heffing. Zie 13.1.7. De inspecteur legde een naheffingsaanslag op omdat naar zijn mening wel degelijk sprake was van de (belaste) levering van een bouwterrein. De jurisprudentie was op dat moment namelijk zodanig gewijzigd dat sprake was van de (belaste) levering van een bouwterrein. De Hoge Raad oordeelde echter dat het rechtszekerheidsbeginsel het opleggen van een naheffingsaanslag verhinderde. De ondernemer mocht namelijk uitgaan van de jurisprudentie die gold op het moment van levering van het perceel grond. Dat de jurisprudentie met betrekking tot het begrip 'bouwterrein' na de levering van het perceel grond wijzigde, kon op grond van het rechtszekerheidsbeginsel de ondernemer niet worden tegengeworpen. Volgens de Hoge Raad geldt daarbij wel als voorwaarde dat de ondernemer indertijd de voorbelasting die op deze levering betrekking had, niet in aftrek had gebracht.

32 Belasting, invorderings- en coulancerente

32.1 Belastingrente

32.1.1 Belastingrente: geen rentenadeel

Als de ondernemer belasting terugkrijgt omdat hij over een tijdvak te veel belasting heeft betaald, vergoedt de Belastingdienst in sommige gevallen belastingrente. Als de Belastingdienst daarentegen aan de ondernemer een naheffingsaanslag oplegt, dan is hij doorgaans belastingrente verschuldigd aan de Belastingdienst. Belastingrente wordt ook berekend als de Belastingdienst per saldo geen rentenadeel heeft.

32.1.2 Belastingrente: rekenregels

Art. 31 Uitv.reg. AWR

De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het bedrag van de te weinig of de te veel betaalde belasting (dus geen rente op rente). Voor de bepaling van het aantal dagen waarover belastingrente is verschuldigd of wordt vergoed, zijn de volgende regels van belang:

- een volle kalendermaand wordt gesteld op dertig dagen, tenzij de periode waarover de belastingrente wordt bere laatste dag van een maand; dan wordt het werkelijk aantal dagen in aanmerking genomen;
- een vol jaar wordt gesteld op 360 dagen.

De belastingrente wordt berekend per kalender- of boekjaar en wordt afgerond in het voordeel van de ondernemer op hele euro's.

32.1.3 Belastingrente: beschikking, bezwaar en beroep

Art. 30j AWR

Het bedrag van de belastingrente wordt door de inspecteur bij beschikking vastgesteld. In het algemeen wordt het bedrag van de belastingrente vermeld op het aanslagbiljet, of op de teruggaaf- of verminderingsbeschikking. Gebeurt dit niet, dan blijkt het bedrag van de belastingrente uit een aparte beschikking van de inspecteur.

Tegen de beschikking van de inspecteur kan de ondernemer bezwaar aantekenen als hij het niet eens is met het bedrag aan belastingrente. Als hij bezwaar maakt tegen een naheffingsaanslag waarbij ook belastingrente is berekend, geldt dit bezwaar ook automatisch voor de belastingrente.

Tegen de beschikking met betrekking tot de belastingrente kan de ondernemer echter binnen zes weken een bezwaarschrift indienen. Op het bezwaarschrift doet de inspecteur uitspraak. Hiertegen kan de ondernemer zo nodig in beroep gaan bij de rechter. Zie hfst. 34. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Fiscale procedures'.

32.1.4 Belastingrente: te betalen

Art. 30h, lid 1, AWR

Er is belastingrente verschuldigd als na afloop van een kalender- of boekjaar blijkt dat op de periodieke aangiften over dat jaar te weinig belasting is aangegeven of te veel belasting op aangifte is terugontvangen. Als eerst belasting op aangifte werd betaald en deze later (gedeeltelijk) op verzoek wordt teruggekregen, geldt het saldo als de belasting die uiteindelijk is aangegeven en voldaan (HR, nr. 33.369, ECLI:NL:HR:1999:AA4000). Ook als de ondernemer niet te verwijten valt dat te weinig belasting werd aangegeven, is toch belastingrente verschuldigd. Slechts als de Belastingdienst het niet mogelijk maakt op tijd te betalen of als hij vraagt te wachten met betalen, mag de Belastingdienst geen belastingrente in rekening brengen (HR, nr. 35.968, ECLI:NL:HR:2001:AB0764).

De Belastingdienst zal een naheffingsaanslag opleggen voor de te weinig voldane belasting. In de aanslag wordt dan afzonderlijk het bedrag aan belastingrente opgenomen. Als de belasting al was betaald voordat de Belastingdienst een aanslag oplegt, ontvangt de ondernemer een aparte beschikking waarop de te betalen belastingrente staat vermeld. Zie 32.1.3. Over een boete is nooit belastingrente verschuldigd.

***LET OP** Als een naheffingsaanslag op een later moment door de inspecteur wordt verminderd, wordt de berekende belastingrente evenredig met de vermindering van de naheffingsaanslag verminderd. Het maakt daarbij geen verschil of de vermindering het gevolg is van een bezwaarschrift, een beroepsprocedure of dat de inspecteur de aanslag ambtshalve vermindert.*

32.1.5 Belastingrente: niet verschuldigd

Art. 30h, leden 3 en 4, AWR

In de volgende gevallen is de ondernemer geen belastingrente verschuldigd:

a. hij betaalt het over een bepaald jaar nog verschuldigde bedrag binnen drie maanden na afloop van dat kalender- of boekjaar;

b. hij meldt het over een bepaald jaar nog verschuldigde bedrag binnen drie maanden na afloop van dat kalender- of boekjaar aan de inspecteur en er is sprake van vrijwillige verbetering (de zgn. suppletieaangifte). Zie 33.4.4.

32.1.6 Belastingrente: te ontvangen

Art. 30ha, leden 1 en 2, AWR

De ondernemer ontvangt soms belastingrente van de Belastingdienst als op verzoek teruggaaf van belasting wordt verleend. Het gaat dan om een teruggaaf bijv. als gevolg van een negatieve aangifte, een bezwaarschrift, een zgn. negatieve suppletieaangifte (zie 4.2.10) of een bijzondere teruggaaf. Zie hfst. 19. Hij ontvangt echter pas belastingrente als de Belastingdienst de teruggaaf verleent na afloop van acht weken nadat het verzoek om die teruggaaf is ontvangen. De belastingrente wordt dan ook alleen berekend over de periode dat de Belastingdienst de termijn van acht weken heeft overschreden. Als de Belastingdienst de teruggaaf binnen de termijn van acht weken verleent, heeft de ondernemer geen recht op belastingrente. Het maakt dan dus niet uit op welk tijdvak die belastingteruggaaf betrekking heeft. De Belastingdienst vergoedt overigens geen belastingrente over de eerste drie maanden na afloop van het kalender- of boekjaar. Zie 32.1.8.

Als de Belastingdienst een teruggaaf verleent binnen de termijn van acht weken, heeft de ondernemer in de volgende situatie *toch* recht op belastingrente. Een ondernemer heeft btw op aangifte voldaan op grond van een standpunt van de inspecteur, maar de ondernemer is het niet eens met dat standpunt. De ondernemer maakt daarom bezwaar tegen het (de) naar zijn mening te veel betaalde bedrag(en) of tegen de naar zijn mening (te lage) teruggaafbeschikking(en). Dan ontvangt de ondernemer belastingrente onafhankelijk van de vraag of de inspecteur binnen acht weken de teruggaaf verleent.

***LET OP** Als de belastingteruggaaf het gevolg is van het feit dat een nationale belastingbepaling strijdig is met het EU-recht, bestaat er ook recht op vergoeding van invorderingsrente. Zie 32.2.2.*

32.1.7 Belastingrente: percentage

Art. 30hb AWR

Het percentage van de belastingrente is in beginsel gelijk aan het percentage voor de wettelijke rente voor niet-handelstransacties zoals vastgesteld door de ministeries van Justitie en Veiligheid en Financiën. Op de website van De Nederlandsche Bank (www.dnb.nl) staan de geldende percentages voor de wettelijke rentes vermeld. Sinds 1 januari 2015 is het rentepercentage voor niet-handelstransacties 2. Er geldt echter voor de berekening van de belastingrente een minimum. Sinds 1 januari 2014 is het rentepercentage voor de berekening van de belastingrente *minimaal* 4.

32.1.8 Belastingrente: periode waarover deze wordt berekend

Bij belastingrente is de periode waarover de belastingrente wordt berekend voor *te betalen* belastingrente een andere dan als de ondernemer belastingrente moet *ontvangen*.

Te betalen belastingrente

Art. 30h, lid 2, AWR

Als een ondernemer te weinig btw op aangifte heeft voldaan, is hij belastingrente verschuldigd vanaf de eerste dag na afloop van het kalender- of boekjaar waarop de belasting betrekking heeft. De renteperiode loopt door tot veertien dagen na de dagtekening van het aanslagbiljet.

Te ontvangen belastingrente

Art. 30ha, lid 1, AWR

Als een ondernemer een teruggaafbeschikking ontvangt, heeft hij recht op belastingrente vanaf acht weken nadat de inspecteur het verzoek om teruggaaf heeft ontvangen. De renteperiode kan niet eerder aanvangen dan na drie maanden na afloop van kalender- of boekjaar. Als de teruggaaf het gevolg is van een standpunt van de inspecteur waarop hij is teruggekomen (zie 32.1.6) vangt de renteperiode aan op de eerste dag na afloop van kalender- of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft. De renteperiode eindigt op de veertiende dag na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

32.1.9 Belastingrente: voorbeelden

***VOORBEELD 1** Een ondernemer heeft over het kalenderjaar 2021 te weinig btw op aangifte voldaan. Hij dient op 29 maart 2022 een zgn. suppletieaangifte in. De naheffingsaanslag is gedagtekend op 23 mei 2022. De ondernemer is geen belastingrente verschuldigd, omdat hij binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar de aangiften vrijwillig heeft verbeterd.*

***VOORBEELD 2** Een ondernemer heeft over het derde kwartaal 2021 te veel aan btw betaald doordat een inkoopfactuur te laat was ingeboekt (het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar). Hij dient een bezwaarschrift in op 14 december 2021. De inspecteur verleent de teruggaaf bij uitspraak op het bezwaarschrift met dagtekening 15 april 2022. De behandelingstermijn van acht weken voor de inspecteur verstrijkt per 9 januari 2022. De renteperiode kan echter niet eerder aanvangen dan drie maanden na afloop van het kalenderjaar (in dit geval 1 april 2022). De renteperiode eindigt veertien dagen na 15 april 2022. De ondernemer heeft dus recht op belastingrente over de periode vanaf 1 april 2022 t/m 28 april 2022.*

32.2 Invorderingsrente

32.2.1 Invorderingsrente: algemeen

Artt. 28, 28a en 28b IW 1990

Behalve belastingrente bestaat er ook invorderingsrente. Invorderingsrente wordt geheven als een naheffingsaanslag te laat wordt betaald. Er wordt invorderingsrente vergoed als een betaalde aanslag wordt verminderd. Zie 35.1.9 en *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Invorderingsrente'. Het rentepercentage is gelijk aan het percentage dat geldt voor de belastingrente. Zie 32.1.7.

LET OP Coronacrisis

Het percentage is met voor de periode van 1 juni 2020 tot en met 31 december 2021 verlaagd tot 0,01 (Besluit belasting- en invorderingsrente, nr. 2020-0000088727).

32.2.2 Invorderingsrente: teruggaaf belasting wegens strijd met EU-recht

Art. 28c IW 1990

Het komt voor dat het Hof van Justitie oordeelt dat een nationale belastingregel strijdig is met het (hogere) EU-recht. De Belastingdienst moet dan teruggaaf verlenen van de in strijd met het EU-recht betaalde belasting. In dat geval bestaat er recht op vergoeding van invorderingsrente vanaf de dag dat het (in strijd met het EU-recht) betaalde bedrag werd betaald ('*Mariana Irimie*', zaak C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250). Het tijdvak waarover de invorderingsrente (enkelvoudig) wordt berekend, eindigt op de dag voorafgaand aan de dag dat de Belastingdienst de teruggaaf terugbetaalt. In tegenstelling tot het ontvangen van belastingrente is daarbij niet van belang of de behandeling van het verzoek om teruggaaf al dan niet langer dan acht weken heeft geduurd. Van het bedrag aan te ontvangen invorderingsrente wordt afgetrokken het bedrag waar op basis van de regels voor de belastingrente (zie 32.1.8) recht bestaat. Het Hof van Justitie heeft overigens in een Litouwse zaak geoordeeld dat bij een verzoek om teruggaaf van btw wegens strijdigheid met het EU recht, de ondernemer recht heeft op een volledige rentevergoeding ('*Nidera*', zaak C-387/16, ECLI:EU:C:2018:121). Volgens het hof is het niet toegestaan dat een lidstaat de rente matigt als de omvang van het rentebedrag te hoog is in verhouding tot de hoofdsom alsmede in verhouding tot het daadwerkelijke verlies dat de ondernemer mogelijk heeft geleden ten gevolge van de vertraagde teruggaaf. Het hof merkt nog wel op dat dit slechts geldt als de vertraging in de teruggaaf van de btw niet te wijten is aan het optreden van de ondernemer.

LET OP In tegenstelling tot belastingrente vergoedt de Belastingdienst deze invorderingsrente alleen als daartoe een (apart) verzoek wordt ingediend. De indieningstermijn van het verzoek is zes weken na dagtekening van de beschikking van de belastingteruggaaf. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de procedure van art. 28c IW 1990 in overeenstemming is met het EU-gelijkwaardigheidsbeginsel en het EU-doeltreffendheidsbeginsel (nr. 17/01724, ECLI:NL:HR:2018:1790). De Hoge Raad heeft echter wel benadrukt dat met de indieningstermijn van zes weken soepel moet worden omgegaan. Het verzoek mag volgens de Hoge Raad namelijk ook bij de inspecteur worden ingediend (in plaats van alleen bij de ontvanger). Naar het oordeel van de Hoge Raad vloeit bovendien uit het zorgvuldigheidsbeginsel voort dat de Belastingdienst belastingplichtigen die een teruggaaf krijgen, goed moet informeren over de procedure en de termijn om de invorderingsrente te krijgen. De Hoge Raad heeft overigens in een andere zaak geoordeeld dat de ontvanger – en dus niet de inspecteur – bevoegd is te oordelen over de invorderingsrente (nr. 16/01176, ECLI:NL:HR:2017:341).

32.3 Coulancerente

Er zijn situaties waarin een ondernemer geld terugkrijgt van de Belastingdienst, maar geen recht heeft op belasting- of invorderingsrente. Als hij langer dan normaal op het geld moet wachten, kan hij een verzoek om een rentevergoeding indienen. Een rentevergoeding wordt in de regel verleend als:

– de besluitvorming door de inspecteur meer tijd heeft gevergd dan gebruikelijk is; óf
– de ontvanger, nadat de inspecteur het terug te geven bedrag heeft vastgesteld, over de feitelijke uitbetaling lange
kelijk is.

Deze coulancerente wordt alleen vergoed als de vertraging te wijten is aan een verzuim van de Belastingdienst. De rente wordt vergoed over de periode waarin er sprake is geweest van vertraging.

Een (gedeeltelijke) afwijzing van een dergelijk verzoek om rentevergoeding is *geen* 'voor bezwaar vatbare beschikking' zoals genoemd in 34.2.1. Wel kan een verzoek om herziening van dat besluit worden gedaan. Dat moet worden gericht aan: Ministerie van Financiën, Directoraat-Generaal Belastingdienst, Cluster Bedrijf, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

Zie verder de *Bezwaar en Beroep Almanak*, onder 'Coulancerente'.

33 Boeten

33.1 Verzuim- en vergrijpboeten

Bij de omzetbelasting kan de inspecteur in een aantal gevallen een bestuurlijke boete opleggen. Een dergelijke boete is een strafmaatregel en is dus geen rentevergoeding noch een compensatie voor niet-verhaalbare belasting of voor administratieve kosten. De bestuurlijke boeten worden onderscheiden in *verzuimboeten* en *vergrijpboeten*. Een verzuimboete heeft tot doel een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen in te scherpen. Zie 33.3. Een vergrijpboete is gericht op het bestraffen van gevallen waarin er sprake is van opzet of grove schuld. Zie 33.4. De inspecteur kan geen boete opleggen als de ondernemer een rechtvaardigingsgrond heeft voor zijn handelen. Dat geldt ook voor de situatie dat de ondernemer een pleitbaar standpunt heeft. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Pleitbaar standpunt'.

33.1.1 Verzuim- en vergrijpboete: (geen) samenloop en strafrechtelijke vervolging

De inspecteur die een handeling van een ondernemer – bijv. het niet-betalen van omzetbelasting – wil bestraffen, moet *vooraf* kiezen of hij een verzuimboete dan wel een vergrijpboete zal opleggen. Op deze keuze kan hij later niet meer terugkomen. Een eenmaal opgelegde verzuimboete sluit in beginsel het later alsnog opleggen van een vergrijpboete voor hetzelfde feit uit. Alleen als er nieuwe bezwaren bekend worden, kan de inspecteur voor een feit waarvoor eerder een verzuimboete is opgelegd alsnog een vergrijpboete opleggen. Zie 33.2.9.
Het opleggen van een vergrijpboete sluit het nadien opleggen van een verzuimboete voor hetzelfde feit eveneens uit. Een opgelegde vergrijpboete kan ook niet worden omgezet in een verzuimboete.
Op één aanslagbiljet kunnen wel twee boeten voorkomen. Als bij een controle meerdere correcties worden aangebracht, kan voor de ene correctie een verzuimboete worden opgelegd (er is geen sprake van grove schuld of opzet) en voor de andere een vergrijpboete (er is ten minste sprake van grove schuld). Beide boeten staan dan op het aanslagbiljet waarmee de te weinig betaalde belasting wordt nageheven.

VOORBEELD Bij een controle blijkt dat er te weinig omzetbelasting is voldaan. Volgens de inspecteur is dit te wijten aan grove schuld van de ondernemer en hij legt een vergrijpboete op. In de bezwaar- of beroepsfase blijkt dat de inspecteur niet voldoende kan bewijzen dat er sprake is van grove schuld. De vergrijpboete moet worden vernietigd. Zie 33.4.3. De inspecteur kan nu niet alsnog een verzuimboete opleggen.

Een bestuurlijke boete kan niet samengaan met strafrechtelijke vervolging vanwege dezelfde gedraging door dezelfde persoon. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Samenloop bestuurlijke boete met strafrechtelijke vervolging'.

33.1.2 Verzuim- en vergrijpboete: Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

Bij het opleggen van een bestuurlijke boete gelden niet de regels van het gewone strafrecht, maar zijn de bepalingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Algemene wet bestuursrecht (Awb) van toepassing. Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) regels gegeven omtrent het opleggen en de hoogte van de boeten (Besluit nr. BLKB2016/695M). De inspecteur moet zich houden aan de regels van het BBBB en mag daar niet ten nadele van de ondernemer van afwijken. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Toepassing van het BBBB'.
Bij een wijziging van het BBBB geldt het volgende. Op beboetbare feiten die zijn begaan vóór de inwerkingtredingsdatum van het nieuwe BBBB blijven de (oude) beleidsregels van toepassing, zoals deze luidden ten tijde van het begaan van het beboetbare feit. Wanneer ter zake van deze feiten op het moment van inwerkingtreding van het nieuwe BBBB nog geen boete is opgelegd of de boetebeschikking nog niet onherroepelijk vaststaat, zijn de beleidsregels van dit (nieuwe) BBBB van toepassing voor zover deze gunstiger zijn voor belanghebbende.
Het BBBB is geen wet, dus is de rechter er niet aan gebonden. Hij kan zelfstandig beslissen over het al dan niet verschuldigd zijn en over de hoogte van een bestuurlijke boete. Hij kan daarbij de door de inspecteur opgelegde boete alleen handhaven of verlagen, niet verhogen. Als de inspecteur de boete hoger heeft vastgesteld dan het BBBB voorschrijft, zal de rechter de boete in elk geval verlagen tot maximaal de in het BBBB voorgeschreven hoogte.

33.2 Verzuim- en vergrijpboete

De inspecteur legt een boete op bij beschikking. Hiertegen kan bezwaar worden gemaakt. Zie 34.2. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Fiscale procedures'. Als iemand een boete krijgt omdat de belasting (gedeeltelijk) niet is betaald, moet de inspecteur de boete *tegelijk* met de naheffingsaanslag opleggen. De boetebeschikking wordt dan op het aanslagbiljet vermeld. Bij vergrijpboeten kan de boete soms op een later tijdstip worden opgelegd. Zie 33.4.1.
De inspecteur geeft een afzonderlijke boetebeschikking als er geen belasting is verschuldigd of wordt nageheven.

33.2.1 Verzuim- en vergrijpboete: waarborgen

Het opleggen van een bestuurlijke boete geldt als het instellen van een strafvervolging in de zin van art. 6 Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM). Daarom zijn er waarborgen toegekend aan degene aan wie een boete wordt opgelegd. Zie 33.2.3 t/m 33.2.9.

33.2.2 Verzuim- en vergrijpboete: bewijslast m.b.t. beboetbare gedraging

Als de inspecteur een boete wil opleggen, moet hij het bewijs leveren dat de ondernemer verwijtbaar heeft gehandeld. Het is dus de inspecteur die de verwijtbare gedraging(en) moet stellen en bewijzen. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Stelplicht en bewijslastverdeling'.

33.2.3 Verzuim- en vergrijpboete: redelijke termijn

Degene die een boete zal worden opgelegd of is opgelegd, heeft er recht op dat zijn zaak binnen een redelijke termijn door de inspecteur en/of de rechter wordt behandeld. Hij moet niet te lang in onzekerheid verkeren over de op te leggen of opgelegde boete. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Redelijke termijn'. De redelijke termijn begint op het tijdstip waarop de inspecteur tegenover de overtreder een handeling verricht waaraan hij in redelijkheid de verwachting kan ontlenen dat een boete is of zal worden opgelegd. Een dergelijke handeling is bij een vergrijpboete in elk geval het sturen van een kennisgeving van het voornemen een boete op te leggen. Zie 33.2.0.1. Als de redelijke termijn wordt overschreden, wordt de boete gematigd. De Hoge Raad heeft de volgende vuistregels gegeven (nr. 38.257, ECLI:NL:HR:2005:AT4468 en nr. 42.763, ECLI:NL:HR:2008:BD0191). Behoudens bijzondere omstandigheden geldt voor elk van de volgende fasen twee jaar als een redelijke behandelingsduur:

- vanaf de start van de redelijke termijn tot aan de uitspraak van de rechtbank;
- vanaf het instellen van hoger beroep tot aan de uitspraak van het gerechtshof;
- vanaf het instellen van beroep in cassatie tot het moment waarop de Hoge Raad arrest wijst.

Ook al is in de afzonderlijke fasen van de procedure de redelijke behandelingsduur niet overschreden, dan kan de totale duur van het geding zodanig zijn dat er toch sprake is van overschrijding van de redelijke termijn. Aan de andere kant kan in een eerdere fase de zaak zo voortvarend zijn behandeld dat daardoor de overschrijding in een latere fase wordt gecompenseerd. De redelijkheid van de duur van berechting van een boetezaak is verder afhankelijk van o.m. de volgende omstandigheden: de ingewikkeldheid van de zaak; de invloed van de beboete en/of zijn gemachtigde op het procesverloop; de wijze waarop de zaak door de Belastingdienst dan wel door de rechter is behandeld.

Overschrijding van de redelijke termijn leidt tot vermindering van de boete, afhankelijk van de mate van overschrijding. De Hoge Raad hanteert hierbij voor zichzelf de volgende uitgangepunten:

- een vermindering van de boete met 5% bij een overschrijding van niet meer dan zes maanden;
- een vermindering van de boete met 10% bij een overschrijding van meer dan zes maar niet meer dan twaalf maa
- de vermindering van een boete bedraagt in de hiervóór genoemde gevallen niet meer dan € 2500;
- een boete van € 1000 wordt niet verminderd;
- bij een overschrijding van meer dan twaalf maanden wordt naar bevind van zaken gehandeld.

Het Hof Amsterdam hanteert de volgende uitgangspunten (nr. 04/03329, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1298). De boete wordt niet verminderd wanneer deze minder bedraagt dan € 200. In dat geval wordt volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden. In alle andere gevallen moet volgens dit gerechtshof de vermindering worden bepaald met behulp van de volgende tabel.

Overschrijding redelijke termijn	*Vermindering*	*Maximale vermindering*
0 tot 6 maanden	5%	€ 2 500
6 tot 12 maanden	10%	€ 5 000
1 tot 2 jaar	15%	€ 10 000
2 jaar en meer	20%	€ 20 000

***LET OP 1** Stel een overschrijding van de redelijke termijn uitdrukkelijk aan de orde in het bezwaarschrift of beroepschrift of tijdens de mondelinge behandeling. Zie 34.3.5. Laat de beslissing van de rechter daarna nog erg lang op zich wachten, dan moet de rechter uit eigen beweging nagaan of de redelijke termijn is overschreden.*

***LET OP 2** Ook een zuiver belastinggeschil (dus zonder boete) moet binnen redelijke termijn worden beslecht. Doet de inspecteur of de rechter te lang over de behandeling van het bezwaar resp. beroep, dan bestaat recht op een schadevergoeding. Zie 34.7.3.*

33.2.4 Verzuim- en vergrijpboete: zwijgrecht

Het zwijgrecht houdt in dat iemand geen verklaringen hoeft af te leggen over een overtreding als hij daarover wordt verhoord met het oog op een aan hem op te leggen strafmaatregel. Op vragen die zijn gericht op het opleggen van een boete hoeft hij dus niet te antwoorden. Een verhoorsituatie kan zich al voordoen bij een boekenonderzoek als de controlerend ambtenaar vragen stelt die zijn gericht op bestraffing. Ook het verhoor is een handeling waaraan redelijkerwijs de gevolgtrekking kan worden verbonden dat een boete zal worden opgelegd. Vóór het verhoor moet degene die wordt gehoord er op worden gewezen dat hij niet verplicht is tot antwoorden. Als dit niet wordt gedaan, kan dit tot gevolg hebben dat de tijdens het verhoor verkregen gegevens en inlichtingen niet mogen worden gebruikt om de boete te onderbouwen. Van het verhoor moet de inspecteur een verslag maken. Een afschrift hiervan verstrekt hij aan de verhoorde. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Zwijgrecht'.

33.2.5 Verzuim- en vergrijpboete: recht op inzage stukken

Art. 5:49 Awb

Vanaf het moment dat de inspecteur aan een ondernemer een verzuimboete heeft opgelegd of een vergrijpboete heeft aangekondigd, heeft deze ondernemer het recht de stukken in te zien waarop (het voornemen tot) het opleggen van een boete berust. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Het inzagerecht'.

33.2.6 Verzuim- en vergrijpboete: mededeling reden boete

Art. 5:46 Awb; artt. 67g en 67pa AWR

Uiterlijk bij het opleggen van de boete moet de inspecteur de gronden meedelen waarop het opleggen van de boete berust.

Bij *verzuimboeten* bevat de mededeling:

- het feit dat aanleiding heeft gegeven tot het opleggen van de boete (bijv. te laat indienen van de aangifte); en
- de voor de berekening van de boete gehanteerde uitgangspunten (bijv. eerdere verzuimen).

Meestal staat de mededeling op het aanslagbiljet waarin de boetebeschikking is opgenomen.

Bij *vergrijpboeten* bevat de mededeling:

- de feiten die aanleiding hebben gegeven tot het opleggen van de boete; en
- de feiten en omstandigheden op grond waarvan de inspecteur aanneemt dat er sprake is van opzet of grove schu (indien van toepassing)
- de bijzondere omstandigheden die tot matiging of verhoging van de boete hebben geleid. Zie

Bij vergrijpboeten moet de inspecteur eerst een kennisgeving sturen. Zie 33.2.6.1. Als hierop niet is gereageerd, kan in de mededeling worden volstaan met een verwijzing naar de kennisgeving.

33.2.6.1 Vergrijpboete: kennisgeving vooraf

Voordat de inspecteur een vergrijpboete oplegt moet hij hiervan eerst een schriftelijke kennisgeving (rapport) sturen. Daarin staan de gronden vermeld waarop zijn voornemen berust een boete op te leggen. De kennisgeving kan ook worden opgenomen in een controlerapport.

De inspecteur geeft de gelegenheid binnen een redelijke termijn de in de kennisgeving aangevoerde gronden gemotiveerd te betwisten. Dit kan dit schriftelijk of mondeling worden gedaan. In dit laatste geval wordt de verdachte door de inspecteur gehoord. Hij heeft hierbij het recht de stukken in te zien. Zie 33.2.5.

Als de inspecteur op basis van het verweer tot de conclusie komt dat hij niet kan bewijzen dat er sprake is van opzet of grove schuld, legt hij geen vergrijpboete op. Wel kan hij dan een (lagere) verzuimboete opleggen. Als hij na het verweer besluit geen boete op te leggen, geeft hij daarvan schriftelijk bericht. Ook als op de kennisgeving niet is gereageerd, kan toch bezwaar worden gemaakt als de boete is opgelegd.

33.2.6.2 Vergrijpboete: kennisgeving in begrijpelijke taal

De inspecteur zorgt voor een vertaling van de kennisgeving van het voornemen een vergrijpboete op te leggen en/of de mededeling van de gronden voor een verzuim- of vergrijpboete als zowel de belanghebbende als zijn gemachtigde de Nederlandse taal onvoldoende begrijpt. De vertaling hoeft niet in de moedertaal van belanghebbende te zijn. Een vertaling in een taal die hij voldoende begrijpt (meestal Engels, Duits of Frans) is voldoende. In het geval een overtreder wordt gehoord, zorgt de inspecteur voor een tolk als blijkt dat dit redelijkerwijs nodig is voor diens verdediging.

33.2.7 Verzuim- en vergrijpboete: bezwaar te laat

De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift tegen een boetebeschikking bedraagt zes weken. Zie 34.2.3. Een te laat bezwaarschrift tegen een boete wordt echter ontvankelijk verklaard als gemotiveerd wordt gesteld dat de termijnoverschrijding niet aan de ondernemer of zijn gemachtigde kan worden toegerekend én de inspecteur de onjuistheid van de stelling niet kan aantonen (de zgn. verschoonbare termijnoverschrijding, zie 34.2.2). Meestal staan de boetebeschikking en de naheffingsaanslag op één biljet. Als tegen beide bezwaar wordt gemaakt en dit bezwaar te laat is, kan de ondernemer dus voor de boete ontvankelijk worden verklaard en voor de belasting niet-ontvankelijk.

33.2.7.1 Verzuim- en vergrijpboete: ambtshalve vermindering

Als niet meer in rechte tegen een boete kan worden opgekomen (omdat de ondernemer bijv. de bezwaartermijn door eigen schuld voorbij heeft laten gaan), kan nog wel bij de inspecteur een verzoek om ambtshalve vermindering worden ingediend. Hij gaat dan na of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld en als daartoe aanleiding is, vermindert hij de boete. Tegen een dergelijke ambtshalve beslissing zijn geen bezwaar en beroep mogelijk.

De termijn waarbinnen de ondernemer een verzoek om ambtshalve vermindering kan indienen bedraagt vijf jaar, te rekenen vanaf de dag na het onherroepelijk worden van de boetebeschikking. Het beleid bij ambtshalve vermindering van belasting geldt ook voor boetes. Zie 34.2.5. Zie ook *Bezwaar en Beroep Almanak* onder 'Fiscale procedures'.

33.2.8 Verzuim- en vergrijpboete: overlijden van de ondernemer

Art. 5:42 Awb

Aan personen die zijn overleden mag *geen boete* meer worden opgelegd. Een al opgelegde boete *vervalt* als deze op het tijdstip van het overlijden van de ondernemer nog niet onherroepelijk vaststaat. Hiervan is sprake als de bezwaar- of beroepstermijn nog niet is verstreken of als het bezwaar of beroep nog loopt. Als een boete op het tijdstip van het overlijden van de ondernemer wel onherroepelijk vaststaat maar nog niet (volledig) is betaald, *vervalt* de boete *voor zover* deze op dat tijdstip nog niet is betaald.

Het overlijden van een firmant of maat heeft niet tot gevolg dat een boete die vóór het overlijden is opgelegd aan de vennootschap onder firma of de maatschap, om die reden wordt verminderd of vernietigd.

33.2.9 Verzuim- en vergrijpboete: geen dubbele bestraffing

Art. 5:48 Awb; art. 67q AWR

Het is niet toegestaan dat men voor *hetzelfde feit* twee keer wordt gestraft. Daarom vervalt de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete als voor het feit waarvoor de bestuurlijke boete kan worden opgelegd

- tegen de ondernemer een *strafvervolging* is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen; of
  door het bestuur van 's rijksbelastingen een strafbeschikking is uitgevaardigd.

Verder mag de inspecteur geen bestuurlijke boete opleggen als wegens dezelfde overtreding

- al eerder een bestuurlijke boete is opgelegd; of
- is bericht – nadat is gereageerd op een kennisgeving van het voornemen een boete op te leggen (zie 33.2.6.1) – dat geen boete zal worden opgelegd.

Op voorgaande algemene regel is één uitzondering gemaakt. De inspecteur kan voor een feit waarvoor eerder een verzuimboete is opgelegd, alsnog een vergrijpboete opleggen als er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden. Als bezwaren kunnen enkel worden aangemerkt verklaringen van de ondernemer of van derden en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Zij moeten pas bekend zijn geworden na het opleggen van de verzuimboete of ten tijde van het opleggen van de verzuimboete niet zijn onderzocht. Bij de kennisgeving van het voornemen een vergrijpboete op te leggen (zie 33.2.6.1) moet worden vermeld waaruit de nieuwe bezwaren bestaan. De eerder opgelegde verzuimboete wordt verrekend met de wegens hetzelfde feit opgelegde vergrijpboete.

> *VOORBEELD Een ondernemer doet over een kwartaal geen aangifte omzetbelasting en betaalt ook niets. De inspecteur legt hem een naheffingsaanslag op naar een geschat bedrag met een verzuimboete wegens niet-betalen. Later blijkt bij een onderzoek dat deze aanslag veel te laag was. De inspecteur kan nu over dat tijdvak niet alleen belasting naheffen, maar ook een vergrijpboete opleggen wegens niet-betalen. Wel zal de inspecteur moeten bewijzen dat het niet-betalen ten minste te wijten is aan grove schuld van de ondernemer. Zie 33.4.*

Van eenzelfde feit (gedraging) is geen sprake bij het niet of te laat betalen van volgens de aangifte verschuldigde belasting en het niet of te laat betalen van te weinig aangegeven belasting. Dus als de inspecteur een verzuimboete heeft opgelegd omdat een ondernemer de volgens zijn aangifte verschuldigde belasting niet (tijdig) heeft betaald (zie 4.2.8) en later blijkt dat de aangifte te laag was, dan kan de inspecteur over ditzelfde tijdvak opnieuw een boete opleggen. Zie 33.3.2. Wel mag het totaal van beide boetes niet meer bedragen dan het maximumbedrag voor verzuimboetes (HR, nr. 07/10043, ECLI:NL:HR:2010:BD3160).

33.3 Verzuimboeten

Een verzuimboete heeft tot doel een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen aan te scherpen. Het enkele feit dat een ondernemer aan één of meer van deze verplichtingen niet voldoet is voldoende om de boete te kunnen opleggen. Opzet of grove schuld is niet vereist. Bij afwezigheid van alle schuld wordt geen boete opgelegd. Zie 33.5.4. Evenmin legt de inspecteur een verzuimboete op als er sprake is van een pleitbaar standpunt. Zie 33.5.3. Ook bij het opleggen van een verzuimboete gelden waarborgen. Zie 33.2.1.

De inspecteur legt de boete op bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een boete wegens (gedeeltelijk) niet-betalen van de belasting moet gelijktijdig met de vaststelling van de naheffingsaanslag worden opgelegd.

Bij de verzuimboeten kan onderscheid worden gemaakt tussen boeten met betrekking tot:

- aangifte en betaling van volgens de aangifte verschuldigde omzetbelasting. Zie 33.3.1
- het niet (tijdig) betalen van omzetbelasting omdat er te weinig belasting is aangegeven. Zie 33.3.2
- het doen van de Opgaaf ICP. Zie 33.3.3
- het niet voldoen aan bepaalde bijkomende (administratieve) verplichtingen. Zie 33.3.4

33.3.1 Verzuimboete: (periodieke) aangifte en betaling daarvan

Artt. 67b en 67c AWR

De ondernemer is verplicht binnen een maand na afloop van het aangiftetijdvak zijn aangifte omzetbelasting te doen en de verschuldigde omzetbelasting te betalen. Er is sprake van een verzuim als hij:

- de aangifte niet (tijdig) doet;
- de verschuldigde belasting niet (tijdig) betaalt.

Voor beide soorten verzuimen kan een boete worden opgelegd. Zie 4.2.6, 4.2.7 en 4.2.8 voor het opleggen van deze boeten. Voorgaande verzuimen hebben betrekking op het normale aangifte- en betalingspatroon. Bij het opleggen van een boete omdat de omzetbelasting niet (tijdig) is betaald, wordt in die situaties de hoogte van de materiële belastingschuld niet getoetst.

33.3.1.1 Verzuimboete: termijn voor opleggen

Artt. 67b, lid 3, en 67c, lid 3, AWR

Een boete wegens een *aangifte*verzuim kan worden opgelegd tot één jaar na het einde van de termijn waarbinnen de aangifte had moeten worden gedaan.

De inspecteur kan een boete wegens een *betalings*verzuim opleggen tot vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin die belastingschuld is ontstaan. Vgl. 31.1.4.

***LET OP** De inspecteur mag geen boete meer opleggen als de wettelijke termijn is verstreken. Ook niet als de ondernemer ermee heeft ingestemd dat alsnog een boete wordt opgelegd (HR, nr. 09/05158, ECLI:NL:HR:2011:BN9685).*

33.3.2 Verzuimboete: niet (tijdig) betalen door te lage aangifte(n)

Art. 67c AWR

Als een ondernemer om wat voor reden dan ook een onjuiste aangifte heeft gedaan en daardoor te weinig belasting heeft betaald of te veel belasting heeft ontvangen, is er sprake van een 'beboetbare gedraging'. Dat doet zich ook voor als een ondernemer ten onrechte niet om een aangiftebrief heeft gevraagd of geen aangiftebrief heeft gekregen en dus niets heeft aangegeven. Zie 4.1.1. Een en ander kan bijv. blijken uit een controle van de inspecteur of doordat de ondernemer een zgn. suppletieaangifte indient. Zie 4.2.10. De inspecteur kan bij zo'n beboetbare gedraging kiezen of hij een verzuimboete of een vergrijpboete oplegt.

***LET OP** Als de ondernemer geen of te weinig belasting wegens 'privégebruik auto' op aangifte heeft voldaan, dan legt de inspecteur een boete op van € 4222. In uitzonderlijke gevallen (bijv. recidive) kan de inspecteur de boete vaststellen op € 5514.*

In tegenstelling tot een vergrijpboete (zie 33.4) hoeft de inspecteur om een verzuimboete te kunnen opleggen niet te bewijzen dat de ondernemer verwijtbaar heeft gehandeld. Het enkele feit *dat* de belasting niet of niet tijdig werd betaald, is in beginsel voldoende voor de inspecteur om een verzuimboete te kunnen opleggen. Pas als de ondernemer aannemelijk maakt dat er bij hem sprake is van 'afwezigheid van alle schuld' (AVAS; zie 33.5.4), vervalt de verzuimboete. Zie 33.5 voor strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden.

De verzuimboete bedraagt 10% van de niet (tijdig) betaalde belasting, maar minimaal € 50 en maximaal € 5514. Bij het vaststellen van de verzuimboete gaat de inspecteur uit van het kalenderjaar of (gebroken) boekjaar. Heeft de (gedeeltelijk) niet-betaalde dan wel niet binnen de termijn betaalde belasting betrekking op tijdvakken die in meer kalenderjaren of (gebroken) boekjaren vallen, dan legt de inspecteur per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar een verzuimboete op.

Dit laatste kan hij ook doen als hij voor de te weinig betaalde belasting één naheffingsaanslag oplegt die betrekking heeft op meerdere jaren. Voor elk jaar kan hij dan een verzuimboete tot maximaal € 5514 opleggen (HR, nr. 08/03467, ECLI:NL:HR:2010:BL0087).

Als over een tijdvak al eerder een verzuimboete is opgelegd, kan de inspecteur ter zake van hetzelfde feit alsnog een vergrijpboete opleggen als er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden. Zie 33.2.9. Bij het opleggen van een tweede verzuimboete over hetzelfde tijdvak mag het totaal van de boetes niet meer bedragen dan het maximum van € 5514. Zie 33.2.9. De inspecteur kan de verzuimboete opleggen tot vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Vgl. 31.1.4.

Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Verzuimboeten'.

***LET OP** Zodra een ondernemer ontdekt dat hij te weinig belasting heeft aangegeven of te veel heeft teruggevraagd, moet hij dit meteen melden. Anders kan hij een boete krijgen, omdat hij niet aan zijn informatieverplichting heeft voldaan. Zie 33.5.4.*

In geval van een pleitbaar standpunt en bij afwezigheid van alle schuld legt de inspecteur geen (verzuim)boete op. Zie 33.5.3 en 33.5.4.

33.3.2.1 Verzuimboete: vrijwillige verbetering (suppletieaangifte)

Art. 67c en 67n AWR

In geval van een *vrijwillige verbetering* (bijv. via een suppletieaangifte; zie 33.4.4) gelden de volgende regels:

- de inspecteur legt geen vergrijpboete op;
- de inspecteur legt geen verzuimboete op in de volgende gevallen:
  - het totale bedrag dat ingevolge één of meer vrijwillige verbeteringen alsnog wordt betaald bedraagt € 20 000

- het belastingbedrag dat ingevolge de vrijwillige verbetering(en) wordt betaald bedraagt minder dan 10% van h
  dat eerder is betaald over het tijdvak/de tijdvakken waarop de vrijwillige verbetering(en) betrekking heeft/hebben;
- in de overige gevallen legt de inspecteur een verzuimboete op van 5% tot een maximum van € 5514. Er kunnen
  zijn om de boete verder te matigen of achterwege te laten. Zie 33.5.

Het hiervóór genoemde grensbedrag van € 20 000 of van 10% van het eerder betaalde bedrag, wordt toegepast op de tijdvakken die in een kalenderjaar of (gebroken) boekjaar vallen. Heeft de vrijwillige verbetering betrekking op tijdvakken die in meer jaren vallen, dan legt de inspecteur een eventuele verzuimboete op per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar.

Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Btw verschuldigd naar aanleiding van jaarafsluiting'.

***VOORBEELD** Een ondernemer heeft over 2017 per saldo € 100 000 aan omzetbelasting op aangifte betaald. Begin 2018 komt hij tot de ontdekking dat hij een fout heeft gemaakt in de aangifte mei 2017 en € 15 000 te weinig heeft betaald. Hij doet direct een suppletieaangifte. De inspecteur legt een naheffingsaanslag op, maar geen verzuimboete.*

Bij het opmaken van de jaarstukken blijkt echter dat er over heel 2017 € 122 000 aan omzetbelasting moet worden betaald. De ondernemer doet een tweede suppletieaangifte, nu voor € 7000. De inspecteur legt nu een boete op van 5%, omdat blijkt dat het grensbedrag van € 20 000 is overschreden. Naar onze mening kan de inspecteur de boete van 5% alleen opleggen over het bedrag van de tweede suppletie (€ 7000) en kan hij de eerdere suppletie van € 15 000 niet alsnog beboeten.

De ondernemer heeft telkens tijdig aan zijn informatieverplichting voldaan en krijgt dus geen boete wegens het niet-voldoen aan deze verplichting. Zie 33.4.5.

33.3.3 Verzuimboete: opgaaf ICP

Art. 40 Wet OB

De ondernemer die intracommunautair goederen levert (zie 16.1.4) of diensten verricht aan een afnemer in een andere EU-lidstaat (zie 7.4) moet deze prestaties per kwartaal specificeren op een lijst, de Opgaaf ICP. Er wordt een verzuimboete opgelegd als:

- de Opgaaf ICP niet (tijdig) is ingediend; of
- een onvolledige of onjuiste Opgaaf ICP is ingediend.

De hoogte van de boete is afhankelijk van het aantal verzuimen. Voordat een boete wordt opgelegd, krijgt de ondernemer eerst nog de gelegenheid zijn verzuim te herstellen. De hoogte van de boete en de gang van zaken bij het opleggen ervan worden behandeld in 3.7.3. De inspecteur kan geen boete meer opleggen na verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting tot het indienen van een Opgaaf ICP is ontstaan.

33.3.4 Verzuimboete: bijkomende verplichtingen

Art. 67ca AWR

De inspecteur kan een verzuimboete opleggen als de ondernemer niet voldoet aan bepaalde bijkomende verplichtingen. Voor de omzetbelasting gaat het met name om de volgende verplichtingen:

- het vragen om een aangiftebiljet (uitnodiging tot het doen van aangifte) als er geen is ontvangen. Zie 4.1.1.2
- het toestaan dat er kopieën worden gemaakt van de boeken en bescheiden die ter inzage moeten worden gegeven. Z
- het niet of niet tijdig uitreiken van juiste facturen bij leveringen en diensten aan ondernemers en rechtspersonen. Zie 28.1.3 en 28.1.3.2.

De boete bedraagt maximaal € 5514 en kan worden opgelegd tot vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan. In het algemeen legt de inspecteur een boete op van 50% van het wettelijk maximum. Alleen in uitzonderlijke gevallen legt hij de maximumboete op. De boete wordt opgelegd aan degene die niet aan zijn verplichting voldoet. Dit kan een ander zijn dan de ondernemer.

33.3.5 Verzuimboete: elektronische diensten door ondernemer buiten EU

Art. 40 Wet OB

Een elektronische dienst die wordt verleend aan een (in de EU wonende) niet-ondernemer is met btw belast in het land waar de afnemer van de dienst woont mits de dienst wordt verricht door een ondernemer die *buiten* de EU is gevestigd. Zie 7.5.9. Deze ondernemer kan kiezen in welke EU-lidstaat hij aangifte doet voor de diensten aan al zijn afnemers binnen de EU (de zgn. MOSS-regeling, zie 3.8). Als de ondernemer ervoor kiest dat in Nederland te doen, moet daar (elektronisch) opgave van worden gedaan bij de inspecteur. Voor het niet (tijdig) of onvolledig doen van die opgave kan de inspecteur een verzuimboete van maximaal € 5514 opleggen.

33.4 Vergrijpboeten

Art. 67f AWR

De inspecteur kan een vergrijpboete alleen opleggen als het aan *opzet* of *grove schuld* van de ondernemer te wijten is dat de omzetbelasting die op aangifte moet worden voldaan (gedeeltelijk) niet of niet op tijd is betaald. Hieronder wordt ook begrepen het geval waarin te veel omzetbelasting is teruggevraagd en gekregen. De inspecteur moet het bewijs leveren voor opzet of grove schuld. Zie 33.4.3. Als opzet of grove schuld ontbreekt, kan een *verzuimboete* worden opgelegd. Zie 33.3.2. Ook kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen als een informatieverplichting niet wordt nagekomen en dit is te wijten aan grove schuld of opzet van de ondernemer. Zie 33.4.5. Bij het
gelden waarborgen die belangrijk kunnen zijn. Zie 33.2.

***LET OP** Bij vrijwillige verbetering mag de inspecteur geen vergrijpboete opleggen. Zie 33.1.4. Ook mag hij geen boete opleggen bij een pleitbaar standpunt en bij afwezigheid van alle schuld. Zie 33.5.3 en 33.5.4.*

33.4.1 Vergrijpboete: opleggen van de boete, termijn

De inspecteur legt de boete op bij voor bezwaar vatbare beschikking. Zie 34.2.1. Voordat een vergrijpboete wordt opgelegd, moet de inspecteur eerst een kennisgeving sturen waarin hij aangeeft waarom hij een boete wil opleggen. De belanghebbende krijgt dan de gelegenheid dit te betwisten. Zie 33.2.6.1.

Als de belasting (gedeeltelijk) niet is betaald, legt de inspecteur de boete gelijk op met de vaststelling van de naheffingsaanslag. De termijn voor het opleggen van de boete is dus dezelfde als die voor het opleggen van een naheffingsaanslag. Zie 31.1.4.

In sommige gevallen kan de termijn voor het opleggen van de boete met zes maanden worden verlengd. De boete wordt dan bij afzonderlijke beschikking opgelegd, binnen zes maanden na de vaststelling van de naheffingsaanslag. Dit is mogelijk als:

- de feiten en omstandigheden op grond waarvan wordt nageheven pas bekend worden op het moment dat de ter nog slechts zes maanden of minder duurt; en
- er aanwijzingen zijn dat er sprake is van opzet of grove schuld.

In dat geval deelt de inspecteur gelijk met de vaststelling van de naheffingsaanslag mee dat er nog onderzoek plaatsvindt omtrent het eventueel opleggen van een vergrijpboete. De inspecteur legt een vergrijpboete wegens niet tijdig betalen op bij afzonderlijke beschikking. Hij kan dit doen tot vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

Bij het vaststellen van de vergrijpboete gaat de inspecteur uit van het kalenderjaar of (gebroken) boekjaar. Heeft de niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de termijn betaalde belasting betrekking op tijdvakken die in meer kalenderjaren of (gebroken) boekjaren vallen, dan legt de inspecteur per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar een vergrijpboete op.

***LET OP** De inspecteur mag geen boete meer opleggen als de wettelijke termijn is verstreken, ook niet als de ondernemer ermee heeft ingestemd dat alsnog een boete wordt opgelegd (HR, nr. 09/05158, ECLI:NL:HR:2011:BN9685).*

33.4.2 Vergrijpboete: boetepercentages

De vergrijpboete wordt berekend over het bedrag aan omzetbelasting dat niet of niet op tijd is betaald. De hoogte van de boete bedraagt:

- 25% bij grove schuld;
- 50% bij opzet

Als het niet (tijdig) betalen van de omzetbelasting deels niet is te wijten aan opzet of grove schuld, wordt over dat deel geen vergrijpboete opgelegd. Wel kan hiervoor een verzuimboete worden opgelegd. Zie 33.3.2. Als er deels sprake is van grove schuld en deels van opzet, wordt voor het ene deel een boete van 25% opgelegd en voor het andere deel een boete van 50%.

Bij het opleggen van een boete wijkt de inspecteur in het algemeen niet af van de hiervóór genoemde percentages. Toch kunnen er omstandigheden zijn die aanleiding geven tot het opleggen van een hogere of een lagere boete. Zie 33.5.

33.4.3 Vergrijpboete: opzet en grove schuld

Vergrijpboeten kunnen alleen worden opgelegd als er sprake is van grove schuld of opzet bij de ondernemer. De inspecteur moet dit stellen en bewijzen. Hij kan zich hierbij baseren op door hem gestelde en door de ondernemer niet of onvoldoende ontzenuwde vermoedens die zijn gebaseerd op feiten. De zgn. omkering van de bewijslast geldt niet voor het vaststellen van grove schuld of opzet. Vgl. 34.2.7.

Gewone schuld is niet voldoende om een vergrijpboete te kunnen opleggen. Waar de grens ligt tussen gewone schuld en grove schuld is moeilijk aan te geven. Dit hangt af van de feitelijke omstandigheden.

Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat ook grove onachtzaamheid. Grove schuld is dus minder verwijtbaar dan opzet, maar ligt er wel dicht tegenaan. Zij kan bestaan uit laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden betaald.

Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet (tijdig) betalen van belasting. Onder opzet valt ook *voorwaardelijke opzet*. Daarvan is sprake als iemand door zijn handelen of nalaten willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig belasting zou worden voldaan of dat de belasting te laat zou worden betaald.

'Opzet' en 'grove schuld' zijn verschillende begrippen. Als de inspecteur stelt dat er sprake is van (voorwaardelijk) opzet, houdt dat niet tevens grove schuld in. Hij zal zo nodig ook grove schuld moeten stellen voor het geval hij (voorwaardelijk) opzet niet kan bewijzen. Als hij dat niet bij de kennisgeving heeft gedaan (zie 33.2.6.1), kan hij dat nog in een later stadium doen bij het indienen van een verweerschrift (HR, nr. 39.081, ECLI:NL:HR:2004:AO7679).

33.4.3.1 Vergrijpboete: gedragingen van zijn personeel of adviseur

Opzet of grove schuld van een ander dan de ondernemer (bijv. zijn adviseur) kan niet worden toegerekend aan de ondernemer. Een vergrijpboete kan alleen worden opgelegd als vast komt te staan dat er bij de ondernemer zelf sprake is van opzet of grove schuld (vgl. HR, nr. 17/00754, ECLI:NL:GHDHA:2018:1909). De enkele omstandigheid dat de ondernemer een adviseur heeft ingeschakeld wiens opzet of grove schuld wordt vastgesteld, rechtvaardigt echter niet het vermoeden dat ook bij de ondernemer zelf opzet of grove schuld aanwezig is geweest.

De omstandigheid dat de ondernemer een adviseur heeft ingeschakeld aan wie opzet of grove schuld kan worden verweten, kan samengaan met de mogelijkheid dat bij de ondernemer zelf (voorwaardelijk) opzet of grove schuld aanwezig is geweest. In dat verband kan het van belang zijn of de ondernemer de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze voor die adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Wat in dit opzicht redelijkerwijs van de ondernemer kan worden gevergd, zal van geval tot geval sterk kunnen verschillen, bijv. naargelang zijn hoedanigheid en zijn kennis en ervaring omtrent de ter zake relevante fiscale en andere aspecten. De inspecteur heeft van een en ander de stelplicht en de bewijslast (HR, nr. 40.518, ECLI:NL:HR:2006:AZ3355).

Als een ondernemer zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakuitoefening hij niet hoefde te twijfelen, kan niet als algemene eis worden gesteld dat de ondernemer zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept (HR, nr. 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586).

Het voorgaande zal ook gelden voor personeel van de ondernemer. Wel zal er in geval van opzet of grove schuld bij personeel vaak ook sprake zijn van opzet of grove schuld bij de ondernemer zelf, omdat het personeel onder zijn toezicht en leiding werkt. Dit zal anders zijn als het personeel handelt in strijd met duidelijke instructies van de ondernemer.

Bij een verzuimboete hoeft de inspecteur geen schuld te bewijzen. Toerekening van schuld van een adviseur aan de ondernemer komt dan niet aan de orde en de ondernemer kan zich dus niet verschuilen achter zijn adviseur (Rb. Den Haag, nr. 07/9268, ECLI:NL:RBS-GR:2008:BG5669). Alleen in geval van afwezigheid van alle schuld bij de ondernemer blijft een boete achterwege. Zie 33.5.4.

33.4.3.2 Vergrijpboete: boete voor adviseur

Art. 5:1, lid 2, Awb; art. 67o AWR; par 2 BBBB

Een vergrijpboete kan ook worden opgelegd aan de medepleger van een overtreding. Als bijv. de ondernemer en zijn belastingadviseur bewust samenwerken bij het doen van een onjuiste aangifte waardoor te weinig belasting wordt betaald, kan niet alleen aan de ondernemer een boete worden opgelegd maar ook aan de belastingadviseur. Ook voor het 'doen plegen van', het uitlokken van en medeplichtigheid aan een overtreding door de ondernemer kan de inspecteur een boete opleggen.

Verder kan een bestuurlijke boete worden opgelegd aan degene die feitelijk leiding heeft gegeven aan of opdracht heeft gegeven tot de overtreding. In het geval een rechtspersoon een overtreding heeft begaan kan dus niet alleen de rechtspersoon worden beboet, maar ook de natuurlijk persoon die opdracht heeft gegeven tot de overtreding of daaraan feitelijk leiding heeft gegeven.

De inspecteur mag niet zomaar een boete opleggen aan een medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever. Hij moet daarvoor toestemming hebben van de (plv.) directeur van het betreffende kantoor van de Belastingdienst en van het Directoraat-generaal Belastingdienst van het ministerie van Financiën.

33.4.3.3 Vergrijpboete: boete voor adviseur, openbaarmaking

Art. 5, lid 2 Awb; art. 67r AWR

Als de inspecteur een boete oplegt aan de adviseur omdat deze heeft meegewerkt aan het plegen van een beboetbaar feit door zijn cliënt (zie 33.4.3.2) kan de inspecteur besluiten tot openbaarmaking van de boete aan de adviseur. De Belastingdienst vermeldt op de website dan de naam van de adviseur met de gegevens van de boete die aan hem is opgelegd.

Die openbaarmaking is alleen mogelijk als de adviseur opzettelijk heeft gehandeld. Als aan de adviseur dus een vergrijpboete wegens grove schuld is opgelegd, is openbaarmaking van die boete *niet* mogelijk.

De inspecteur moet het besluit tot openbaarmaking van deze boete nemen bij een beschikking waartegen bezwaar en beroep mogelijk is. De(openbaarmakings)beschikking moet zijn uitgereikt uiterlijk op het moment van uitreiking van de boetebeschikking. De inspecteur kan dus niet achteraf, nadat de boetebeschikking al is uitgereikt, alsnog besluiten tot openbaarmaking. Voordat de inspecteur de beschikking tot openbaarmaking neemt, dient hij de betreffende adviseur eerst in de gelegenheid te stellen om zijn zienswijze op de voorgenomen openbaarmaking te geven.

De openbaarmaking vindt plaats binnen tien werkdagen na de dag dat zowel de boetebeschikking als de beschikking tot openbaarmaking onherroepelijk is komen vast te staan.

33.4.4 Vergrijpboete: vrijwillige verbetering, suppletieaangifte

Art. 67n AWR

De inspecteur mag geen vergrijpboete opleggen als een ondernemer zijn fouten vrijwillig verbetert. Dit geldt ook als het aan grove schuld of opzet is te wijten dat aanvankelijk te weinig omzetbelasting is betaald. Hij kan dan soms wel een verzuimboete opleggen. Zie 33.3.2.1.

Een vrijwillige verbetering is niet aan een termijn gebonden. Van vrijwillige verbetering is sprake als de ondernemer de inspecteur een afzonderlijke opgave verstrekt waarin hij vermeldt welk bedrag (gedeeltelijk) niet is betaald. Aan de hand hiervan moet de inspecteur zonder nader onderzoek een juiste naheffingsaanslag kunnen opleggen.

Een vrijwillige verbetering kan een ondernemer alleen doen vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Zo is van vrijwillige verbetering geen sprake meer als een fout wordt hersteld nadat de inspecteur een boekenonderzoek heeft aangekondigd.

Het bewijs dat er geen sprake is van een vrijwillige verbetering moet de inspecteur leveren aan de hand van concrete feiten en omstan-

Een ondernemer is verplicht de inspecteur ervan op de hoogte te stellen als hij ontdekt dat hij te weinig belasting heeft betaald. Doet hij dit niet, dan kan hij hiervoor een boete krijgen. Zie 33.4.5. Meestal wordt een vrijwillige verbetering gedaan door een suppletieaangifte in te dienen. Als het te suppleren bedrag niet meer dan € 1000 bedraagt, mag dit worden verwerkt op de eerstvolgende aangifte. Er hoeft dan geen afzonderlijke suppletieaangifte te worden ingediend. Zie 4.2.10.

33.4.4.1 Vergrijpboete: balansschulden/jaarafsluiting

Als hij het opmaken van de jaarstukken blijkt dat er te weinig omzetbelasting is aangegeven en betaald, wordt dat bedrag als schuld op de balans opgenomen. Dit wordt *niet* als een vrijwillige verbetering aangemerkt. Ook niet als er in de jaarstukken een toelichting op de balansschuld wordt gegeven. Als een ondernemer bij het opmaken van de jaarstukken merkt dat hij te weinig omzetbelasting heeft aangegeven en betaald, moet hij direct een suppletieaangifte indienen. Zie 4.2.2. Afhankelijk van de hoogte van de suppletie krijgt hij dan geen boete dan wel een boete van 5%. Zie 33.3.2.1.

Als de ondernemer in dit geval geen suppletieaangifte indient en de Belastingdienst ontdekt dat er te weinig belasting is betaald, legt de inspecteur in beginsel een vergrijpboete op. Bovendien kan hij een vergrijpboete opleggen omdat de ondernemer de balansschuld niet heeft gemeld. Zie 33.4.5.

***LET OP** De inspecteur kan bij een balansschuld alleen een vergrijpboete opleggen als hij kan bewijzen dat het aan grove schuld of opzet van de ondernemer is te wijten dat er oorspronkelijk te weinig omzetbelasting op aangifte is betaald.*

Het enkele feit dat de ondernemer geen suppletieaangifte doet van een balansschuld, kan niet leiden tot een (vergrijp)boete wegens niet-betalen van de belasting (Hof Amsterdam, nr. 09/00266, ECLI:NL:GHAMS:2010:BM0724 en Hof Den Bosch, nr. 09/00726, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN5544).

Behalve een verzuim- of een vergrijpboete wegens het te weinig betalen van de belasting, kan de inspecteur ook een vergrijpboete opleggen als de ondernemer niet tijdig heeft gemeld dat hij te weinig belasting heeft betaald. Hij heeft dan niet voldaan aan zijn informatieverplichting. Zie 33.4.5.

33.4.5 Vergrijpboete: niet-indienen van suppletieaangifte

Art. 10a AWR; art. 15 Uitv.besl. OB

Een ondernemer is verplicht de Belastingdienst op de hoogte te stellen als hij binnen het kalenderjaar of na afloop ervan ermee bekend wordt dat over één of meer tijdvakken in dat kalenderjaar te weinig omzetbelasting is betaald of te veel is teruggevraagd. Hij moet dit uit eigen beweging doen en wel zodra hij constateert dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dit wordt de 'informatieverplichting' genoemd. Aan deze informatieverplichting kan de ondernemer voldoen door een zgn. suppletieaangifte in te dienen via een digitaal formulier. Zie 4.2.10.

De ondernemer die niet voldoet aan deze informatieverplichting, kan een vergrijpboete krijgen als er sprake is van opzet of grove schuld.

De rechter heeft geoordeeld dat in de situatie waarbij helemaal geen aangifte omzetbelasting is gedaan en geen omzetbelasting op aangifte is voldaan, geen boete kan worden opgelegd op grond van art. 10a AWR in verbinding met art. 15 Uitvbesl. OB (Rb. Noord-Nederland, nr. 16/3317, ECLI:NL:RBNNE:2018:2759). Volgens de rechter volgt uit de hiervóór genoemde wetsbepalingen dat slechts een boete kan worden opgelegd als sprake is van een *onjuiste of onvolledige* aangifte. De situatie waarin helemaal geen aangifte is gedaan, valt door volgens de rechter niet onder.

In de situatie waarbij een ondernemer jarenlang heeft nagelaten de btw-suppleties in te dienen die zijn accountant aan hem had doorgegeven en daardoor een hoge btw-schuld ontstond, heeft de rechter geoordeeld dat willens en wetens stelselmatig te weinig btw is betaald en dat dit is te wijten aan voorwaardelijke opzet (Rb. Zeeland-West-Brabant nr. 16/1247, ECLI:NL:RBZWB:2018:1650). Volgens de rechter was die ondernemer namelijk verplicht 'alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken' als in de afgelopen vijf kalenderjaren te weinig belasting is betaald. Tegen deze beslissing is hoger beroep ingesteld. Bij de publicatie van deze Almanak had het hof ter zake nog geen uitspraak gedaan.

Onder het niet-voldoen aan de informatieverplichting is begrepen de situatie waarin de Belastingdienst de onjuistheden of onvolledigheden ontdekt vóórdat de ondernemer daarvan mededeling heeft gedaan.

De boete bedraagt een percentage van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet-nakomen van de informatieverplichting niet is of zou zijn geheven. De boete bedraagt maximaal 100%.

De boete kan worden opgelegd tot vijf jaar na afloop van het jaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

***LET OP1** In een situatie dat een bv haar balansschuld omzetbelasting (zie 33.4.4.1) niet had gesuppleerd, heeft de rechter geoordeeld dat aan zowel de bv als haar directeur-grootaandeelhouder (dga) een vergrijpboete kan worden opgelegd (Rb. Den Haag, nr. 17/4131, ECLI:NL:RBDHA:2017:10715). Volgens de rechter had de dga leiding gegeven aan het niet-doen van suppletieaangiften omdat de dga voor de bv de dagelijkse administratie en aangiften omzetbelasting verzorgde en dus wist dat de bv te weinig omzetbelasting had voldaan.*

***LET OP2** De boete wegens het niet-voldoen aan de informatieverplichting kan worden opgelegd naast de vergrijpboete, omdat de belasting niet is betaald. Zie 33.4.4.1.*

De beide vergrijpboetes samen bedragen niet meer dan de wettelijke maximumboete voor de hoogst beboetbare van beide gedragingen. Deze maximering geldt niet als:

de tweede beboetbare gedraging wordt begaan nadat voor de eerste gedraging al een vergrijpboete is opgelegd,
- *de beboetbare gedragingen worden begaan door verschillende belanghebbenden.*

33.5 Strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden

De inspecteur houdt zich bij het opleggen van een boete in het algemeen aan de percentages of bedragen die zijn voorgeschreven in het BBBB. Er kunnen echter omstandigheden zijn die aanleiding geven een hogere of lagere boete op te leggen, dan wel een opgelegde boete te verminderen. Met name bij de vergrijpboeten zal er rekening worden gehouden met individuele omstandigheden die van belang zijn voor de straftoemeting. Volgens de staatssecretaris van Financiën kunnen ook gedragingen na het begaan van het beboetbare feit bij de straftoemeting worden betrokken. Naar onze mening is dit laatste alleen toegestaan als dit gunstig uitpakt voor de overtreder.
Ook in het geval de verschuldigde belasting is vastgesteld met toepassing van omkering van de bewijslast (zie 34.2.7), moet de rechter beoordelen of een opgelegde vergrijpboete gelet op de omstandigheden van het geval een passende en geboden sanctie is voor het begane vergrijp. Tot de omstandigheden waarmee rekening moet worden gehouden, hoort de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan (HR, nr. 07/12139, ECLI:NL:HR:2008:BG1239).
Als de inspecteur rekening houdt met strafverzwarende (zie 33.5.1) en/of strafverminderende (zie 33.5.2) omstandigheden, is hij niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. De in het BBBB voorgeschreven boete kan hij dan zowel met een bepaald bedrag als met een bepaald percentage verhogen of verlagen. Op de inspecteur rusten de stelplicht en de bewijslast van strafverhogende factoren. Strafverminderende omstandigheden moet de ondernemer aandragen en bewijzen.

***LET OP** Als de behandeling van een boete door de inspecteur of de rechter te lang duurt, kan dit leiden tot strafvermindering. Zie 33.2.3.*

33.5.1 Vergrijpboete: strafverzwarende omstandigheden

In bijzondere gevallen kan een *vergrijp*boete worden verhoogd.
Recidive is een strafverzwarende omstandigheid. Hiervan is sprake als aan belanghebbende voor de omzetbelasting al eerder een vergrijpboete of een straf is opgelegd. Bij recidive kan de vergrijpboete maximaal worden verdubbeld tot:

- 50% bij grove schuld;
- 100% bij opzet.

De verhoging van de boete wegens recidive vindt alleen plaats als nog geen vijf jaar zijn verstreken, te rekenen vanaf de eerdere boeteoplegging, schikking of strafoplegging. Als de eerdere vergrijpboete naderhand vervalt wegens het ontbreken van opzet of grove schuld, maakt de inspecteur de verhoging wegens recidive van de latere vergrijpboete ongedaan.
Verder kan de *ernst van een gedraging* aanleiding geven de op te leggen vergrijpboete te verhogen. Dit is o.a. het geval bij listigheid, valsheid, samenspanning of als de belasting die te weinig is of zou zijn betaald, omvangrijk of verhoudingsgewijs omvangrijk is. Ook kan er aanleiding zijn een vergrijpboete te verhogen, dan wel een vermindering van een vergrijpboete te beperken of na te laten op grond van persoonlijke omstandigheden van belanghebbende of van de wijze waarop dan wel de omstandigheden waaronder het feit heeft plaatsgevonden.

***LET OP** De boete kan na de verhoging wegens een strafverzwarende omstandigheid nooit hoger zijn dan het maximum dat is genoemd in de betreffende wettelijke boetebepaling (van de Algemene wet inzake rijksbelastingen).*

33.5.2 Verzuim- en vergrijpboete: strafverminderende omstandigheden

Een *wanverhouding* tussen de ernst van het feit en de in het BBBB voorgeschreven boete kan reden zijn de boete te matigen. De straf moet in evenredigheid zijn met de ernst van het feit (HR, nr. 39.605, ECLI:NL:HR:2005:AS6581). Als de inspecteur zelf tot de gevolgtrekking komt dat van een wanverhouding sprake is, vermindert hij de boete op eigen initiatief. De absolute hoogte van de boete vormt op zichzelf geen aanleiding om de boete te matigen.
Verder kunnen omstandigheden die buiten de directe invloedssfeer van de belanghebbende liggen en andere *verzachtende omstandigheden* leiden tot het matigen van de boete. Hierbij kan een rol spelen of, dan wel in hoeverre, de ondernemer maatregelen had getroffen of had kunnen treffen om het verzuim of vergrijp te voorkomen.

33.5.2.1 Verzuim- en vergrijpboete: financiële omstandigheden

Zowel bij de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid als voor de mate waarin de boete de ondernemer treft, kunnen financiële omstandigheden een rol spelen. Met de mate van verwijtbaarheid wordt bedoeld de mate waarin het verzuim of het vergrijp ten tijde van het plegen de ondernemer valt aan te rekenen. Slechte financiële omstandigheden op dat moment kunnen de verwijtbaarheid verminderen.
De mate waarin de boete de ondernemer treft, wordt getoetst bij het opleggen van de boete of bij het doen van de uitspraak op bezwaar. Als hij dan in slechte financiële omstandigheden verkeert, kan dat ertoe leiden dat de boete hem onevenredig treft.
Een beroep op financiële omstandigheden kan slechts in bijzondere gevallen tot matiging van de boete leiden. Zo wordt volgens de staatssecretaris van Financiën geen vermindering verleend als de ondernemer de slechte financiële omstandigheden aan zichzelf heeft

te wijten (Besluit nr. BLKB2016/695M). De Hoge Raad heeft geoordeeld dat belastingschulden, door de invloed die zij hebben op de financiële omstandigheden, kunnen leiden tot matiging van de vergrijpboeten (nr. 17/05547, ECLI:NL:HR:2018:1395).
In een geval waarin de inspecteur terecht een boete van 50% had opgelegd verminderde de rechter de boete toch aanzienlijk, omdat deze de ondernemer gezien het inkomen en het (ontbreken van) vermogen disproportioneel zwaar trof (Hof Amsterdam, nr. 02/07033, ECLI:NL:GHAMS:2004:AP1198). Ook een verzuimboete kan op grond van financiële omstandigheden worden verminderd (Hof Den Haag, nr. 04/04312, ECLI:NL:GHSGR:2006:AZ6444).

33.5.2.2 Verzuim- en vergrijpboete: samenloop met boetes IB en Vpb

Eenzelfde feitencomplex kan leiden tot zowel een navordering van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting als een naheffing van omzetbelasting. Dit is bijv. het geval als bij een onderzoek wordt geconstateerd dat een ondernemer ontvangsten heeft verzwegen. Er kan dan zowel voor de inkomsten- of de vennootschapsbelasting als voor de omzetbelasting een boete worden opgelegd, want er zijn twee verschillende strafbare feiten.
Toch wil de rechter de boeten soms toch matigen omdat ze hun oorzaak vinden in hetzelfde feitencomplex (Hof Den Haag, nr. 00/1749, ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5706; HR, nr. 28.911, ECLI:NL:HR:1993:BH8798 en HR, nr. 37.687, ECLI:NL:PHR:2002:AV4787).

33.5.3 Verzuim- en vergrijpboete: pleitbaar standpunt

Van een pleitbaar standpunt is sprake als het standpunt dat iemand bij het doen van aangifte inneemt, gelet op de rechtspraak en de heersende leer juridisch pleitbaar of verdedigbaar is. Als de ondernemer redelijkerwijs kon menen dat hij juist handelde, kan hem daarvan geen verwijt worden gemaakt als later blijkt dat zijn standpunt onjuist is en hij te weinig belasting heeft voldaan. Bij de beoordeling of een standpunt pleitbaar is kunnen omstandigheden als iemands kennis en wetenschap, de aard en de ingewikkeldheid van de problematiek of de mate waarin iemand zich heeft ingespannen om inlichtingen in te winnen een rol spelen. Dus als iemand te weinig belasting heeft betaald maar dit baseert op een pleitbaar standpunt, legt de inspecteur hem geen vergrijpboete op en evenmin een verzuimboete. Als pas bij bezwaar blijkt dat er sprake is van een pleitbaar standpunt vernietigt de inspecteur een opgelegde boete. Zie ook *Bezwaar en Beroep Almanak*, onder 'Pleitbaar standpunt'.

LET OP Ook vervalt een verzuimboete voor het niet (tijdig) doen van de aangifte (zie 4.2.7) en een verzuimboete voor het (niet) betalen van de aangegeven belasting (zie 4.2.8) als sprake is van een 'pleitbaar standpunt'. Wij kunnen ons in de praktijk echter geen situatie voorstellen waarin bij een dergelijk verzuim sprake is van een pleitbaar standpunt.

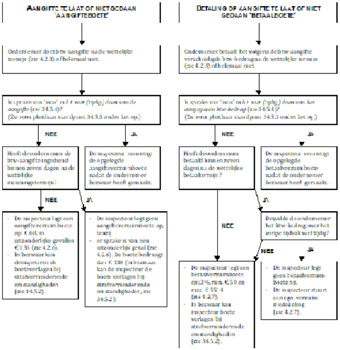
33.5.4 Verzuimboete: AVAS

Bij afwezigheid van alle schuld (AVAS) legt de inspecteur geen boete op, dan wel vernietigt hij een opgelegde boete. De overtreding kan dan de ondernemer niet worden verweten. De ondernemer moet stellen en bewijzen dat hiervan sprake is. Als bij de ondernemer sprake is van AVAS, wordt hij geacht niet in verzuim te zijn geweest.
Het is moeilijk aan te geven wanneer een verzuim niet boetewaardig is. Uit de rechtspraak zijn bijv. twee gevallen bekend waarin vanwege een boekingsfout te weinig belasting werd betaald. In beide gevallen verbeterde de ondernemer de fout (vrijwillige verbetering) en legde de inspecteur een verzuimboete van 5% op. In het ene geval vernietigde de rechter de verzuimboete (Hof Leeuwarden, nr. 00/00712, ECLI:NL:GHLEE:2001:AV6576) en in het andere geval vond hij een verzuimboete van 5% passend (Hof Arnhem, nr. 99/03040, ECLI:NL:GHARN:2001:AD3912). Een wisseling van medewerkers waardoor fouten zijn gemaakt bij de aangiften omzetbelasting is door de rechter niet als excuus aanvaard. De ondernemer moet ervoor zorgen dat nieuwe medewerkers voldoende worden geïnstrueerd en gecontroleerd (Hof Arnhem, nr. 02/02819, ECLI:NL:GHARN:2003:AH9286). Van afwezigheid van alle schuld kan ook sprake zijn als ondernemer alle in de gegeven omstandigheden van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht, maar de belasting toch niet is betaald omdat de bank nalatig is geweest (Hof Arnhem, nr. 07/00298, ECLI:NL:GHARN:2008:BD2287).
Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Afwezigheid van alle schuld'.

33.6 Schema's boete

33.6.1 Boete bij doen en betalen van btw aangifte

De schema's hierna zijn van toepassing als:
1 de ondernemer de aangifte te laat of helemaal niet indient; en/of
2 de ondernemer het aangegeven bedrag niet tijdig of helemaal niet betaalt.
Ze 33.6.2 voor de situatie waarbij de gedane aangiften onjuist zijn en voor de zgn. suppletieaangifte.



AANGIFTE TE LAAT OF NIET GEDAAN 'AANGIFTEBOETE'

Ondernemer doet btw-aangifte na de wettelijke termijn (zie 4.2.3) of helemaal niet.

Is sprake van 'avas' in het niet (tijdig) doen van de aangifte (zie 34.5.4)?
(Zie voor pleitbaar standpunt 34.5.3 onder het op.)

Heeft de ondernemer de btw-aangifte ingediend binnen zeven dagen na de wettelijke indieningstermijn?

De inspecteur vernietigt de opgelegde aangifteverzuimboete nadat de ondernemer bezwaar heeft gemaakt.

- De inspecteur legt een aangifteverzuimboete op: € 68, in uitzonderlijke gevallen € 136 (zie 4.2.6).
- In bezwaar kan de inspecteur de boete verlagen bij strafverminderende omstandigheden (zie 34.5.2).

- De inspecteur legt geen aangifteverzuimboete op, tenzij
- er sprake is van een uitzonderlijk geval (zie 4.2.6). De boete bedraagt dan € 136 (in bezwaar kan de inspecteur de boete verlagen bij strafverminderende omstandigheden, zie 34.5.2).

BETALING OP AANGIFTE TE LAAT OF NIET GEDAAN 'BETAALBOETE'

Ondernemer betaalt het volgens de btw-aangifte verschuldigde btw-bedrag na de wettelijke termijn (zie 4.2.3) of helemaal niet.

Is sprake van 'avas' in het niet (tijdig) doen van het aangegeven btw-bedrag (zie 34.5.4)?
(Zie voor pleitbaar standpunt 34.5.3 onder het op.)

Heeft de ondernemer betaald binnen zeven dagen na de wettelijke betaaltermijn?

De inspecteur vernietigt de opgelegde betaalverzuimboete nadat de ondernemer bezwaar heeft gemaakt.

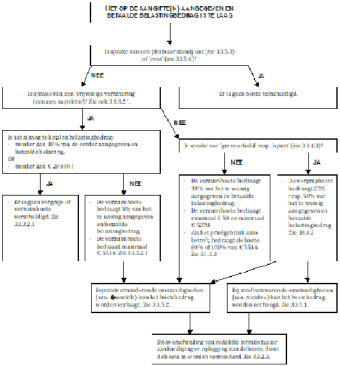
Betaalde de ondernemer het btw-bedrag over het vorige tijdvak wel tijdig?

- De inspecteur legt een betaalverzuimboete op: 3 %, min. € 50 en max. € 5.514 (zie 4.2.7).
- In bezwaar kan inspecteur boete verlagen bij strafverminderende omstandigheden (zie 34.5.2).

- De inspecteur legt geen betaalverzuimboete op.
- De inspecteur stuurt een zgn. verzuimmededeling (zie 4.2.7).

33.6.2 Boete als de gedane aangifte onjuist is

Het schema hierna is van toepassing als de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt omdat hij vindt dat de ondernemer te weinig belasting op aangifte heeft voldaan. Dit schema is ook van toepassing bij de zgn. suppletieaangifte. Zie 33.6.1 voor gevallen waarin de ondernemer de aangifte of de betaling daarvan niet tijdig of helemaal niet doet.


HET OP DE AANGIFTE(N) AANGEGEVEN EN BETAALDE BELASTINGBEDRAG IS TE LAAG
Is sprake van een pleitbaar standpunt (zie 3.3.5.3) of 'avas' (zie 3.3.5.4)?
NEE
JA
Is sprake van een 'vrijwillige verbetering' (een zgn. suppletie)? Zie ook 3.3.3.2.1.
Er is geen boete verschuldigd.
JA
NEE
Is het alsnog te betalen belastingbedrag: - minder dan 10% van de eerder aangegeven en betaalde belasting, OF - minder dan € 20 000?
Is sprake van 'grove schuld' resp. 'opzet' (zie 3.3.4.3)?
JA
NEE
NEE
JA
- Er is geen vergrijp- of verzuimboete verschuldigd. Zie 3.3.2.2.1
- De verzuimboete bedraagt 5% van het te weinig aangegeven en betaalde belastingbedrag. - De verzuimboete bedraagt maximaal € 5514. Zie 3.3.3.2.1
- De verzuimboete bedraagt 10% van het te weinig aangegeven en betaalde belastingbedrag. - De verzuimboete bedraagt minimaal € 50 en maximaal € 5278. - Als het privégebruik auto betreft, bedraagt de boete 80% of 100% van € 5514. Zie 3.3.3.2
- De vergrijpboete bedraagt 25% resp. 50% van het te weinig aangegeven en betaalde belastingbedrag. Zie 3.3.4.2
Bij strafverminderende omstandigheden (w.o. financiële) kan het boetebedrag worden verlaagd. Zie 3.3.5.2.
Bij strafverzwarende omstandigheden (w.o. recidive) kan het boetebedrag worden verhoogd. Zie 3.3.5.1.
Bij overschrijding van redelijke termijn tussen aankondiging en oplegging van de boete, dient de boete te worden verminderd. Zie 3.3.2.3.

34 Bezwaar en beroep

34.1 Bezwaar- en beroepsprocedure

Is de ondernemer het niet eens met een beslissing van de inspecteur, dan kan hij meestal een bezwaarschrift indienen. Nadat de inspecteur de bezwaren heeft beoordeeld, doet hij uitspraak op het bezwaarschrift. Tegen die uitspraak kan de ondernemer in beroep gaan bij de rechtbank. De rechter onderzoekt de zaak en doet uitspraak. Tegen de uitspraak van de rechtbank kan de ondernemer hoger beroep instellen bij het gerechtshof. De zaak kan dan in zijn geheel opnieuw worden onderzocht. Tegen de uitspraak van het gerechtshof is ten slotte beroep in cassatie bij de Hoge Raad mogelijk.

De bezwaar- en beroepsprocedure is alleen voor die gevallen waarin de ondernemer vindt dat de inspecteur de wettelijke bepalingen niet juist heeft toegepast. Als de ondernemer het niet eens is met *de manier waarop* de inspecteur hem heeft behandeld, kan hij een klacht indienen. Zie 1.3.5.

34.1.1 Bezwaar en beroep: mediation

Een geschil met de inspecteur kan de ondernemer soms ook oplossen via mediation. Hierbij probeert de ondernemer samen met de inspecteur een oplossing te vinden onder begeleiding van een onafhankelijke en professionele conflictbemiddelaar: de mediator. Zie voor informatie hierover www.belastingdienst.nl.

34.1.2 Bezwaar en beroep: hardheidsclausule

Art. 63 AWR

Het kan voorkomen dat de wettelijke bepalingen leiden tot niet-voorziene of niet-bedoelde gevolgen. Meestal hebben bezwaar en beroep dan geen zin (gehad) omdat de inspecteur de wet goed heeft toegepast. In dat geval kan de ondernemer de Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's/Brieven en Beleidsbesluiten (zie 39.4) verzoeken met toepassing van de zgn. hardheidsclausule een regeling te treffen die van de wettelijke bepalingen afwijkt, maar in dat geval billijker uitvalt. Tegen een beslissing van de Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's/Brieven en Beleidsbesluiten is geen bezwaar of beroep mogelijk.

34.1.3 Bezwaar en beroep: uitstel van betaling

Een bij de Belastingdienst ingediend bezwaar- of verzoekschrift wordt vaak ook aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling voor het bestreden bedrag. Om er zeker van te zijn dat uitstel wordt verkregen, is het aan te bevelen uitdrukkelijk om uitstel te vragen voor het bestreden bedrag. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Inleiding bezwaarschriftprocedure'.

Bij beroepschriften, klaagschriften en verzoekschriften die de ondernemer bij andere instanties dan de Belastingdienst indient, wordt de verplichting tot betaling van de aanslag niet automatisch opgeschort. De ondernemer moet dan apart om schriftelijk uitstel van betaling verzoeken bij de ontvanger. Zie 35.1.8.

34.2 Bezwaar

34.2.1 Bezwaarschrift: waartegen en door wie in te dienen?

De ondernemer kan een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur als hij het niet eens is met:

- een naheffingsaanslag. Zie [illegible];
- een beschikking belastingrente. Zie [illegible];
- een boetebeschikking. Zie [illegible];
- een kostenvergoedingsbeschikking;
- een informatiebeschikking. Zie [illegible];
- de 'eigen aangifte'. Zie [illegible];
- een voor bezwaar vatbare beschikking, zoals een beslissing van de inspecteur op een verzoek om teruggaaf [illegible] een beschikking 'fiscale eenheid'. Zie 5.3.4;
- niet-ontvankelijkheid van een verzoek om teruggaaf. Zie [illegible]

***LET OP** De rechter heeft geoordeeld dat de weigering door de Belastingdienst om een btw-identificatienummer te verstrekken niet voor bezwaar vatbaar is (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 16/847, ECLI:NL:RBZWB:2016:1625).*

Zie ook Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019, onder 'Waartegen kan bezwaar worden gemaakt?'

Een bezwaarschrift kan alleen worden ingediend door:

- de belanghebbende aan wie de naheffingsaanslag is opgelegd;
- de belanghebbende die de btw op aangifte heeft voldaan; of
- degene tot wie de voor bezwaar vatbare beschikking zich richt.

Soms kan de bezwaarfase worden overgeslagen en kan rechtstreeks in beroep worden gegaan bij de rechter.

LET OP1De inspecteur moet in beginsel binnen acht weken een besluit nemen op een voor bezwaar vatbare beschikking. Doet hij dat niet, dan wordt dat beschouwd als een besluit waarbij het verzoek is afgewezen (zgn. fictieve weigering ingevolge art. 6:2 Awb). Hiertegen kan de ondernemer in bezwaar gaan of direct in beroep gaan bij de rechter.
LET OP2Vergeet niet om in het bezwaarschrift een kostenvergoeding te vragen. Zie 34.7.1.

34.2.2 Bezwaarschrift: tegen eigen aangifte

Als een ondernemer aangifte heeft gedaan en (achteraf) meent dat de aangifte te hoog was, dan kan hij bezwaar maken tegen de eigen aangifte. Daarbij zijn de volgende drie situaties te onderscheiden.

De aangifte resulteert in een te betalen bedrag
In dit geval is het bezwaarschrift gericht tegen 'het bedrag dat op aangifte is voldaan'.

De aangifte resulteert in een terug te ontvangen bedrag
In dit geval is het bezwaarschrift gericht tegen de teruggaafbeschikking die de inspecteur heeft afgegeven in reactie op ingediende negatieve aangifte.

De aangifte bedraagt 'nihil'
In dit geval voorzien de wettelijke bepalingen niet in een mogelijkheid om bezwaar aan te tekenen. Hof Den Haag (nr. 10/00547, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW8025) heeft echter geoordeeld dat een nihil-aangifte, voor het aantekenen van bezwaar, gelijkgesteld moet worden met een betaling (van nihil). Op grond van die uitspraak bestaat er dus wel een bezwaarmogelijkheid als een nihil-aangifte werd gedaan. Wij merken op dat ons op dit terrein voor de omzetbelasting geen uitspraak van de Hoge Raad bekend is. De Hoge Raad (nr. 17/05507, ECLI:NL:HR:2018:1849) heeft wel geoordeeld in de situatie waarbij er aangifte kansspelbelasting werd gedaan, maar het volgens de aangifte verschuldigde bedrag niet was betaald. De Hoge Raad bevestigde het oordeel van het gerechtshof dat dan sprake is van 'een bezwaar zonder voorwerp', waardoor het bezwaar niet-ontvankelijk is. Een ondernemer kan er ook voor kiezen om een negatieve suppletie in te dienen. Zie 4.2.11. Zie 34.2 voor andere regels die gelden voor het indienen van een bezwaarschrift.

34.2.3 Bezwaarschrift: het indienen

Artt. 2:15, 6:7, 6:8, 6:10, 6:11 Awb en art. 22j, onderdeel b., AWR

Hoe moet een bezwaarschrift worden ingediend?
Het indienen van een bezwaarschrift is aan formele regels gebonden. Als die regels niet worden nagekomen, kan dat tot niet-ontvankelijkheid van het bezwaarschrift leiden. Als een bezwaarschrift niet-ontvankelijk is, wordt het bezwaarschrift inhoudelijk niet behandeld.
Het bezwaarschrift kan ten eerste rechtsgeldig *schriftelijk* worden ingediend bij de inspecteur. Daarnaast kan de ondernemer rechtsgeldig *digitaal* bezwaar maken als het gaat om een btw-naheffingsaanslag of een btw-teruggaafbeschikking, mits deze wordt ingediend via de portal voor ondernemers op de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl/zakelijk, kies de portal voor ondernemers 'Overige formulieren' en kies daarna voor het formulier 'Digitaal Bezwaar'). De Belastingdienst kan een *per e-mail* of *per fax* ontvangen bezwaarschrift pas niet-ontvankelijk verklaren nadat de Belastingdienst de indiener in de gelegenheid heeft gesteld het bezwaar alsnog per post in te dienen (HR, nr. 17/00877, ECLI:NL:HR:2017:1612).

Termijn waarbinnen het bezwaarschrift ingediend moet zijn
Het rechtsgeldig indienen van een bezwaarschrift is alleen mogelijk als dit gebeurt binnen een termijn van *zes weken* (zie 34.2.5 voor de gevolgen als het bezwaar te laat wordt ingediend). Wanneer die termijn aanvangt, verschilt naar gelang het bezwaarschrift is gericht tegen een beschikking van de inspecteur of tegen de voldoening van de belasting op aangifte.

Aanvang bezwaartermijn bij een beschikking van de inspecteur
Bij een beschikking zal het doorgaans gaan om een naheffingsaanslag, boetebeschikking of teruggaafbeschikking van de inspecteur.
De bezwaartermijn vangt aan op de dag na de dag waarop het besluit van de inspecteur (rechtsgeldig) bekend is gemaakt. De hoofdregel is dat bekendmaking geschiedt door uitreiking of toezending van de aanslag of beschikking aan de belanghebbende. In de praktijk is toezending de meest gebruikte wijze van bekendmaking. Als datum van toezending wordt in het algemeen uitgegaan van de dagtekening van de beschikking. Als de inspecteur de beschikking per post heeft verstuurd, maar de ondernemer stelt de beschikking niet te hebben ontvangen, ligt de bewijslast voor het niet-ontvangen van de beschikking bij de ondernemer. Die bewijslast bestaat dan uit het aanvoeren van omstandigheden waaruit redelijkerwijs de ontvangst van de beschikking kan worden betwijfeld (Hoge Raad, nr 18/01961, ECLI:NL:HR:2019:1102).
Als een beschikking niet rechtsgeldig bekend wordt gemaakt (bijv. de inspecteur stuurt de beschikking naar een onjuist adres), dan vangt de bezwaartermijn aan op de dag na het moment waarop de belanghebbende de beschikking onder ogen heeft gekregen of waarop de beschikking alsnog juist bekend is gemaakt (HR, nr. 40.279, ECLI:NL:HR:2005:AT3985).
De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de ontvangst van een dwangbevel bij niet-betaling door de belanghebbende of de ontvangst van een exploot dat een hernieuwd bevel tot betaling inhoudt, geen rechtsgeldige bekendmaking is van de uitspraak (nr. 14/01050,

ECLI:NL:HR:2014:2879). Heeft de ondernemer echter eerder aan de inspecteur gemeld dat hij een gemachtigde heeft, dan is de aanslag of beschikking pas rechtsgeldig bekendgemaakt als de aanslag of beschikking (mede) aan de gemachtigde is uitgereikt of toegezonden (Hof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 12/00475 e.v., ECLI:NL:GHARL:2013:BZ5388).

Aanvang bezwaartermijn bij voldoening op eigen aangifte

Als het bezwaar zich richt tegen het bedrag dat op eigen aangifte werd voldaan, vangt de bezwaartermijn aan op de dag nadat die belasting werd voldaan (als betaaldatum geldt de datum waarop de Belastingdienst de betaling heeft ontvangen; zie 4.2.5.4). De datum waarop *de aangifte* werd ingediend bij de Belastingdienst is dus niet van belang.

Te vroeg ingediend bezwaarschrift tegen beschikking

Een bezwaarschrift dat te vroeg wordt ingediend is ook niet-ontvankelijk. Als een bezwaar wordt ingediend vóórdat de inspecteur de beschikking rechtsgeldig bekend heeft gemaakt, is het bezwaar alleen dan ontvankelijk als de indiener op het moment van indienen er redelijkerwijs van uit kon gaan dat de inspecteur zijn besluit had genomen.

Te vroeg ingediend bezwaarschrift tegen voldoening op aangifte

Een bezwaarschrift dat te vroeg wordt ingediend is ook niet-ontvankelijk. Als een bezwaar wordt ingediend vóórdat de betaling op aangifte heeft plaatsgevonden, is het bezwaar toch ontvankelijk als het bezwaarschrift is verzonden op of na de datum waarop de aangifte is ingediend en/of de opdracht tot betaling is verstrekt (HR, nr. 07/11207, ECLI:NL:HR:2010:BG5075).

Te laat ingediend bezwaar dat per post is verzonden

Bij verzending per post is een bezwaarschrift ook tijdig als het binnen de termijn van zes weken ter post is bezorgd en niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, waarin uitgebreid wordt ingegaan op de tijdigheid van per post verzonden bezwaarschriften, hoe de bezwaartermijn moet worden bepaald als de laatste dag van de termijn op een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag valt, de situatie waarbij de inspecteur het besluit waartegen bezwaar mogelijk is (zie ook 34.2.1) niet op juiste wijze heeft bekendgemaakt waardoor het bezwaarschrift niet of te laat is ingediend, en wanneer sprake is van een te vroeg ingediend bezwaarschrift.

Verschoonbare termijnoverschrijding

Een te laat ingediend bezwaarschrift wordt niet-ontvankelijk verklaard tenzij de indiener daar niets aan kon doen (zgn. verschoonbare termijnoverschrijding). De inspecteur is verplicht om bij de indiener te informeren wat de reden is van de te late indiening om zo te kunnen oordelen of de termijnoverschrijding verschoonbaar is (HR, nr. 19/00551, ECLI:NL:HR:2019:1595). Hierbij kan o.a. worden gedacht aan poststaking, ernstige ziekte, ziekte opgekomen tegen het einde van de bezwaartermijn (vgl. HR, nr. 16/02080, ECLI:NL:HR:2016:2599) of de situatie waarin het aanslagbiljet niet of te laat ontvangen doordat het naar een verkeerd adres is gezonden. Het enkele feit dat in strijd met het Unierecht belasting is geheven, is als zodanig geen grond voor een verschoonbare termijnoverschrijding (Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. 12/3169, ECLI:NL:RBZWB:2015:3559). Als ten gevolge van het ontbreken van een zgn. rechtsmiddelverwijzing (vermelding van door wie, binnen welke termijn en bij welk bestuursorgaan bezwaar of beroep kan worden ingesteld) te laat bezwaar is gemaakt tegen het bedrag dat op aangifte is betaald (zie 4.2.9), dan kan ook sprake zijn van een verschoonbare termijnoverschrijding. Dat is het geval als op grond van de gegeven omstandigheden niet redelijkerwijs kan worden aangenomen dat een ondernemer wist dat hij binnen een bepaalde termijn bezwaar moest maken (HR, nr. 13/05778, ECLI:NL:HR:2014:3441 en HR, nr. 13/05801, ECLI:NL:HR:2014:3510). De enkele omstandigheid dat in het aangiftebiljet naar een daarbij gevoegde toelichting wordt verwezen, waarin uitdrukkelijk wordt gewezen op de mogelijkheid van bezwaar en de daarvoor geldende termijn, betekent niet dat (zonder meer) kan worden aangenomen dat een ondernemer wist dat hij binnen een bepaalde termijn bezwaar moest maken (HR, nr. 14/06024, ECLI:NL:HR:2015:2898). Volgens de Hoge Raad kan in een dergelijk geval dus sprake zijn van een verschoonbare termijnoverschrijding.

34.2.4 Bezwaarschrift: eisen waaraan moet worden voldaan

Art. 6:5 Awb

Een bezwaarschrift is niet aan een bepaalde vorm gebonden, maar moet wel schriftelijk worden ingediend. Elk geschrift waaruit blijkt dat iemand bezwaar heeft tegen een aanslag kan als bezwaarschrift worden aangemerkt (HR, nr. 41.508, ECLI:NL:HR:2005:AU5166). Een brief waarin wordt verzocht om uitstel van betaling zonder dat de aanslag ter discussie wordt gesteld, kwalificeert niet als bezwaarschrift (HR, nr. 13/04074, ECLI:NL:HR:2013:2066). De Belastingdienst accepteert geen bezwaarschriften via fax of e-mail. Zie 34.2.3.

Een bezwaarschrift moet ten minste bevatten:

- de naam en het adres van de indiener;
- de dagtekening;
- een omschrijving van de naheffingsaanslag, het bedrag dat op aangifte is voldaan of de beschikking waartegen het
- de gronden van het bezwaar (de motivering); en
- een ondertekening.

Voeg een kopie van het aanslagbiljet of de beschikking bij het bezwaarschrift.

Als het bezwaarschrift in een vreemde taal is gesteld, moet de ondernemer voor een vertaling zorgen als dat voor een goede behandeling van het bezwaar noodzakelijk is.

Als het bezwaarschrift niet aan alle vereisten voldoet, krijgt de ondernemer van de inspecteur de gelegenheid het verzuim te herstellen. De ondernemer kan daarom eerst een zgn. pro-formabezwaarschrift indienen als de bezwaartermijn van zes weken te kort is om het bezwaarschrift goed te motiveren. Hij kan dan later uiteenzetten welke bezwaren hij heeft. Zie 34.2.6.

Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Vormvereisten' van 'De bezwaarschriftprocedure' voor details en een voorbeeld van een bezwaarschrift

***LET OP1** Bij één bezwaarschrift kan bezwaar worden gemaakt tegen meerdere aanslagen en beschikkingen die van dezelfde inspecteur afkomstig zijn. Houd er wel rekening mee dat de aanslagen een verschillende dagtekening kunnen hebben zodat de bezwaartermijn van zes weken dus kan verschillen.*

***LET OP2** Als het belastingbedrag en de boetebeschikking op één aanslagbiljet staan, geldt het bezwaarschrift tegen de belasting automatisch ook voor de boete, behalve als uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt.*

***LET OP3** Vergeet niet om in het bezwaarschrift om een kostenvergoeding te vragen. Zie 34.7.1.*

34.2.5 Bezwaarschrift: te laat ingediend

Art. 31, leden 2 en 8, Wet OB en art. 65 AWR

Niet-ontvankelijkheid en ambtshalve teruggaaf

Bezwaarschriften (tegen teruggaafbeschikkingen of naheffingsaanslagen) en verzoeken om teruggaaf van btw (bijv. negatieve aangiften) moeten binnen een bepaalde wettelijke termijn worden ingediend bij de inspecteur. Zie 34.2.3 en 4.2.9.2. Als de ondernemer die termijn laat verlopen kan hij volgens de wet geen recht meer doen gelden op vermindering of teruggaaf van btw. De inspecteur verklaart een te laat ingediend verzoek- of bezwaarschrift dan, wegens termijnoverschrijding, niet-ontvankelijk.

De inspecteur beoordeelt dan ook, gelijktijdig met het niet-ontvankelijk verklaren, of bij tijdige indiening wel recht op teruggaaf zou hebben bestaan. Als bij tijdige indiening wel recht op teruggaaf zou hebben bestaan, verleent de inspecteur *ambtshalve* teruggaaf of vermindering. Voor het verlenen van een ambtshalve teruggaaf of vermindering door de inspecteur heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit gepubliceerd (nr. 2017-1209). In dat besluit komen aan de orde:

1 in welke gevallen wel of geen ambtshalve vermindering of teruggaaf kan plaatsvinden;
2 de uitzonderingen die gelden;
3 herstel van andere fouten die de inspecteur ontdekt;
4 de terugwerkende kracht voor rechtspraak en beleidsbesluiten, en
5 bijzondere omstandigheden die van toepassing kunnen zijn.

Tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve teruggaaf of vermindering kan de ondernemer niet in beroep gaan bij de rechter. Ook bij een ambtshalve teruggaaf van omzetbelasting heeft de ondernemer recht op vergoeding van belastingrente. Zie 32.1.6.

Bezwaar of beroep tegen niet-ontvankelijkheid

Als de inspecteur een *verzoek om teruggaaf* niet-ontvankelijk verklaart, kan de ondernemer tegen die beslissing een bezwaarschrift bij de inspecteur indienen. Als de inspecteur een *bezwaarschrift* niet-ontvankelijk verklaart, kan de ondernemer daartegen in beroep gaan bij de rechtbank. In het bezwaar- of beroepschrift kan de ondernemer dan stellen dat zijn verzoek- of bezwaarschrift *wel* ontvankelijk is, bijv. omdat het verzoek- of bezwaarschrift wel tijdig is ingediend of omdat de termijnoverschrijding de ondernemer niet kan worden verweten. Als de inspecteur resp. de rechter het eens is met de ondernemer, wordt het bezwaar- resp. beroepschrift alsnog ontvankelijk verklaard. De inspecteur resp. de rechter beoordeelt het verzoek- of bezwaarschrift dan alsnog inhoudelijk. Als daarentegen de inspecteur of de rechter het niet eens is met de ondernemer, blijft het bezwaar- of beroepschrift niet-ontvankelijk. De inspecteur kan dan wel alsnog een ambtshalve vermindering verlenen, terwijl de rechter bij niet-ontvankelijkheid niet kan toekomen aan een inhoudelijke beoordeling.

***LET OP** Zie voor de inhoud hiervan ook Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019, onder 'Ambtshalve vermindering'.*

34.2.6 Bezwaarschrift: behandeling door de inspecteur

Na ontvangst van een bezwaarschrift stuurt de inspecteur een ontvangstbevestiging. Als het bezwaarschrift niet is gemotiveerd (pro-formabezwaarschrift), zal hij verzoeken binnen vier weken voor een motivering te zorgen. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Vormvereisten' van 'De bezwaarschriftprocedure' voor de inhoud van een pro formabezwaarschrift en de termijn die wordt geboden om het bezwaarschrift te motiveren

***LET OP** Als de ondernemer het bezwaarschrift helemaal niet motiveert, kan de inspecteur hem niet-ontvankelijk verklaren in zijn bezwaar. De inspecteur heeft wel de plicht om zowel bij het eerste als bij het tweede verzoek om het (pro-forma)bezwaarschrift te motiveren, de ondernemer te wijzen op de mogelijkheid van een niet-ontvankelijkverklaring (HR, nr. 12/03956, ECLI:NL:HR:2013:BZ6831).*

Het bezwaarschrift moet worden behandeld door een andere ambtenaar dan degene die de beschikking of de aanslag waartegen bezwaar wordt gemaakt heeft vastgesteld (HR, nr. 36.234, ECLI:NL:HR:2002:AD9084). Bij de behandeling van het bezwaarschrift kan die ambtenaar ook andere kwesties aan de orde stellen dan die waartegen bezwaar is gemaakt. Hij mag hierbij de aanslag handhaven op grond van argumenten die afwijken van het standpunt dat hij bij het opleggen van de aanslag heeft ingenomen (HR, nr. 36.247, ECLI:NL:HR:2003:AD9713). Dat kan er echter nooit toe leiden dat de aanslag hoger wordt. De inspecteur moet zich bij de belastingheffing houden aan beginselen van behoorlijk bestuur. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019* voor een bespreking van deze beginselen. Als de inspecteur dat noodzakelijk acht, kan hij in de bezwaarfase een nader onderzoek laten instellen. Verder kan hij de ondernemer om aanvullende gegevens of inlichtingen verzoeken en de ondernemer en/of diens gemachtigde oproepen voor het geven van een toelichting (HR, nr. 38.585, ECLI:NL:HR:2003:AL2119). Vgl. 30.2.1. Verleent de ondernemer geen medewerking, dan kan dat omkering van de bewijslast tot gevolg hebben. Zie 34.2.7. De inspecteur moet de ondernemer in de gelegenheid stellen te worden gehoord voordat hij uitspraak op het bezwaarschrift doet. De inspecteur moet de ondernemer uitnodigen voor het hoorgesprek. *Zie Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Horen' van 'De bezwaarschriftprocedure' voor het recht te worden gehoord, het doel hiervan, wanneer van het horen kan worden afgezien, hoe het horen plaatsvindt en het inzagerecht dat gekoppeld is aan het horen.

34.2.7 Bezwaarschrift: omkering van bewijslast

Art. 36 Wet OB

De inspecteur moet aantonen dat een naheffingsaanslag, een uitspraak op een bezwaarschrift of een andere beschikking in overeenstemming is met de wettelijke bepalingen en dat de btw tot het juiste bedrag is vastgesteld.

Is de ondernemer er de oorzaak van dat de inspecteur niet over voldoende of juiste gegevens kon beschikken, dan moet *de ondernemer* bewijzen – zowel in de bezwaarfase als in de beroepsfase – dat de naheffingsaanslag, de uitspraak op het bezwaarschrift of de beschikking onjuist is. Dit wordt 'omkering van de bewijslast' genoemd.

Van omkering van de bewijslast kan sprake zijn als niet wordt voldaan aan:

- de aangifteverplichting. Zie 4.2.3. Hiervan is ook sprake als wel aangifte is gedaan, maar (opzettelijk) tot een aanzienlijk te laag bedrag;
- de verplichtingen die zijn gemeld bij 30.2.1, onder a t/m d.,
- de verplichtingen ten aanzien van de administratie. Zie hfdst. 28 en hfdst. 29;
- de regels die gelden bij een forfaitaire berekeningsmethode. Zie 29.5.1

Omkering van de bewijslast houdt niet in dat de ondernemer de onjuistheid van elke willekeurige schatting van de inspecteur moet bewijzen. Als de inspecteur de omzet op grond van een ruwe schatting verhoogt, zal hij aannemelijk moeten maken dat de schatting in redelijkheid is gebeurd. Zie ook 30.1.3.1. De omkering van de bewijslast kan naar onze mening alleen gelden voor het punt waarop de ondernemer niet aan zijn wettelijke verplichtingen heeft voldaan.

***LET OP 1** De inspecteur kan de bewijslast vanwege het niet voldoen aan de informatie- of administratieverplichtingen alleen omkeren als hij eerst een zgn. informatiebeschikking afgeeft. Tegen de informatiebeschikking van de inspecteur zijn bezwaar en beroep mogelijk. Wanneer de inspecteur geen informatiebeschikking afgeeft, kan later niet de bewijslast worden omgekeerd omdat de ondernemer niet aan de informatie- of administratieverplichtingen heeft voldaan. Zie 30.2.2.*

***LET OP 2** De omkering van de bewijslast geldt niet voor zover het bezwaar of beroep is gericht tegen een vergrijpboete. Zie 33.4. Bovendien is de toepassing van de omkering van de bewijslast een omstandigheid waarmee rekening moet worden gehouden bij de bepaling of de boete passend is. Zie 33.5.*

Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'De informatiebeschikking (art. 52a AWR)' voor een uitgebreide weergave van omkering van de bewijslast en de hieraan gekoppelde informatiebeschikking.

34.2.8 Bezwaarschrift: uitspraak op het bezwaarschrift

Nadat de inspecteur de bezwaren heeft onderzocht deelt hij de ondernemer zijn beslissing mee in de uitspraak op het bezwaarschrift. In de uitspraak moet de inspecteur zijn beslissing goed motiveren. De uitspraak wordt per post verzonden. De bewijslast dat de uitspraak op juiste wijze bekend is gemaakt, rust op de inspecteur. Als het bezwaarschrift is ingediend door een gemachtigde, moet de uitspraak in ieder geval aan deze gemachtigde worden gezonden. Vaak zal de inspecteur in een afzonderlijke brief zijn beslissing op het bezwaarschrift motiveren. Kort daarna volgt dan de formele uitspraak op het bezwaarschrift. De beroepstermijn gaat lopen op de dag na die waarop de formele uitspraak is gedagtekend. Zie 34.3.2.

Als de ondernemer bezwaar heeft gemaakt tegen meerdere naheffingsaanslagen of beschikkingen, kan de inspecteur de uitspraken hierop in één brief doen. Hij zal dit alleen doen als er een duidelijke samenhang bestaat.

De inspecteur moet volgens de wet op bezwaar beslissen binnen zes weken nadat de termijn voor het indienen van het bezwaarschrift is verstreken. De inspecteur kan de uitspraak voor ten hoogste zes weken verdagen. Hierover wordt de ondernemer schriftelijk geïnformeerd. De beslistermijn wordt opgeschort met ingang van de dag waarop de ondernemer is verzocht een verzuim in het bezwaarschrift te herstellen of ontbrekende gegevens te verschaffen, tot de dag waarop hieraan is voldaan of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken. Zie 34.2.6.

Verder uitstel is mogelijk voor zover dit nodig is in verband met de naleving van wettelijke procedurevoorschriften, bijv. de mogelijkheid om opnieuw te horen als na de hoorzitting nieuwe feiten en omstandigheden bekend worden. Uitstel voor het doen van een uitspraak is

ook mogelijk als de ondernemer daarmee instemt. Dit kan zich bijv. voordoen als de inspecteur en de ondernemer de uitkomst van een onderzoek of het oordeel van de rechter in een vergelijkbaar geval willen afwachten.
Ook als de termijn van zes weken is verstreken moet de inspecteur toch uitspraak doen. De ondernemer hoeft daar niet op te wachten. Zodra de inspecteur in gebreke is gebleven door geen uitspraak te doen kan hij in beroep bij de rechter. Zie 34.3.1.
De ondernemer heeft recht op een dwangsom van de Belastingdienst als hij niet binnen de wettelijke termijn uitspraak op bezwaar ontvangt. Hiervoor kan hij het formulier 'Dwangsom bij niet tijdig beslissen' gebruiken. De ondernemer kan dit formulier downloaden van de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl). De dwangsom bedraagt eerst € 20, later € 30 en uiteindelijk € 40 per dag met een maximum van € 1260. Uiteraard moet de Belastingdienst ook alsnog beslissen op het bezwaar. De regeling voor het eisen van een dwangsom bij niet-tijdig beslissen is ook van toepassing op andere aanvragen, zoals een negatieve aangifte. Zie 4.2.9.3.

34.3 Beroep

34.3.1 Beroepschrift: waartegen?

Waartegen beroep instellen?

Een ondernemer kan beroep instellen tegen:

- een uitspraak van de inspecteur op een bezwaarschrift;
- een andere beschikking als afgesproken is om de bezwaarfase over te slaan (zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019* onder 'Overslaan bezwaarfase'); en/of
- de fictieve weigering van de inspecteur om een beschikking af te geven.

Beroep tegen meerdere uitspraken op een bezwaarschrift

Als de ondernemer in beroep wil gaan tegen meerdere uitspraken van de inspecteur, kan hij dat doen in één beroepschrift. Dit is alleen aan te bevelen als de uitspraken van de inspecteur over dezelfde kwesties gaan. Als de uitspraken van de inspecteur een verschillende dagtekening hebben, moet de ondernemer er rekening mee houden dat de beroepstermijn voor elke uitspraak op een verschillende datum eindigt.

Uitspraak over zowel de naheffingsaanslag als de boetebeschikking

Wanneer de inspecteur uitspraak doet op een bezwaarschrift tegen een naheffingsaanslag en een boetebeschikking die op één aanslagbiljet staan en de ondernemer gaat in beroep, geldt dit beroep ook automatisch voor de boete.

Bezwaarfase overslaan

Soms heeft een bezwaarfase geen zin omdat de feiten duidelijk zijn en direct al vaststaat dat de zaak aan de rechter zal worden voorgelegd. De ondernemer kan dan een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur en hem daarin verzoeken de bezwaarfase over te slaan. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Overslaan bezwaarfase'.

LET OP 1 Bij de overweging om te gaan procederen moet worden bedacht dat een procedure jarenlang kan duren en de nodige onzekerheid en kosten met zich mee kan brengen. Zie Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019, onder 'Beroep: de voorfase' voor de voor- en nadelen van een procedure en de mogelijkheid om een compromis met de inspecteur te sluiten.
LET OP 2 Voor het instellen van beroep is de ondernemer griffierecht verschuldigd. Zie 34.3.3 en Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019, onder 'Griffierecht'.

34.3.1.1 Beroepschrift: tegen fictieve weigering

Fictieve weigering: geen (tijdige) uitspraak op bezwaarschrift

De inspecteur moet op een bezwaarschrift in beginsel uitspraak doen binnen zes weken nadat de termijn voor het indienen van het bezwaarschrift verstreken is. Zie 34.2.8. Als de inspecteur na de hem gegeven termijn nog geen uitspraak heeft gedaan, geldt dit als een besluit waarbij het bezwaar is afgewezen (zgn. fictieve weigering). De ondernemer moet de inspecteur dan eerst in gebreke stellen. De inspecteur heeft dan nog twee weken om alsnog uitspraak op bezwaar te doen. Wanneer de inspecteur dan nog niet binnen die termijn uitspraak op bezwaar doet, kan de ondernemer een beroepschrift indienen bij de rechtbank. Als de inspecteur daarna alsnog uitspraak doet op het bezwaarschrift, hoeft de ondernemer tegen deze uitspraak niet opnieuw beroep in te stellen als hij het met de uitspraak niet eens is. Het beroep betreft dan automatisch ook deze 'echte' uitspraak.

Fictieve weigering: geen beschikking afgeven (o.a. verzoek om teruggaaf)

De regeling voor een 'fictieve weigering' van de inspecteur geldt ook als het gaat om een verzoek om een andere voor bezwaar vatbare beschikking. Voor een verzoek om teruggaaf geldt echter niet de beslistermijn van zes weken. Een verzoek om teruggaaf moet binnen een 'redelijke termijn' worden afgehandeld. Zie 4.2.9.3. Als de inspecteur na de hem gegeven termijn nog geen beschikking neemt, geldt dit als een besluit waarbij een afwijzende beschikking is afgegeven (zgn. fictieve weigering). De ondernemer moet de inspecteur dan eerst in gebreke stellen. De inspecteur heeft dan nog twee weken om alsnog de beschikking te nemen. Wanneer de inspecteur dan nog niet binnen die termijn de beschikking afgeeft, kan de ondernemer een beroepschrift indienen bij de rechtbank (een bezwaarschrift indienen is dan niet nodig). Als de inspecteur daarna alsnog de beschikking neemt, en de ondernemer is het niet eens met de beschikking, dan hoeft de ondernemer tegen deze uitspraak niet opnieuw beroep in te stellen. Het beroep betreft dan automatisch ook deze 'echte' beschikking.

34.3.2 Beroepschrift: termijn voor indiening beroepschrift

Beroep tegen uitspraak op bezwaarschrift

De termijn voor het indienen van een beroepschrift bedraagt zes weken. Deze termijn begint op de dag na die van de dagtekening van de uitspraak op het bezwaarschrift. Als de dagtekening vóór de dag van de bekendmaking van de uitspraak valt, begint de termijn op de dag na die waarop de uitspraak op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt.

Een beroepschrift is tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn van zes weken door de rechtbank is ontvangen. Bij verzending per post is een beroepschrift ook tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn van zes weken ter post is bezorgd, mits het niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen.

Zie 34.2.3 voor de situatie waarin sprake is van een bezwaar dat op voorgeschreven wijze is bekendgemaakt en de situaties waarin een te laat ingediend beroepschrift toch ontvankelijk wordt verklaard. Hetgeen daar over bezwaarschriften is geschreven geldt ook voor beroepschriften.

Als de ondernemer na de uitspraak op het bezwaarschrift nog eens met de inspecteur wil gaan praten alvorens de zaak voor te leggen aan de belastingrechter, of als de termijn van zes weken te kort is om de grieven voldoende te motiveren, kan hij een pro-formaberoepschrift indienen met het verzoek dit later te mogen aanvullen. De ondernemer krijgt dan van de griffier van de rechtbank bericht vóór welke datum hij het beroepschrift moet aanvullen. Komt de ondernemer alsnog tot overeenstemming met de inspecteur, dan kan hij het beroepschrift weer intrekken.

Heeft de ondernemer iemand gemachtigd namens hem bezwaar te maken, dan moet de inspecteur de uitspraak toezenden aan de gemachtigde. Doet hij dat niet, dan gaat de beroepstermijn pas lopen op het tijdstip waarop de gemachtigde kennis kan nemen van de uitspraak.

Is de termijn voor het instellen van beroep verlopen, dan heeft een beroepschrift geen zin. De rechter mag de grieven dan niet onderzoeken. Hetzelfde geldt voor een beroepschrift tegen een uitspraak op een niet ontvankelijk bezwaarschrift, tenzij de ondernemer het niet eens is met de niet-ontvankelijkverklaring en ook daartegen in beroep gaat.

Beroep tegen fictieve weigering beschikking te nemen

De termijn voor het indienen van een beroepschrift tegen een zgn. fictieve weigering vangt aan twee weken nadat de ondernemer de inspecteur in gebreke heeft gesteld. Als redelijkerwijs van de ondernemer niet kan worden verlangd dat hij de inspecteur eerst in gebreke stelt, dan vangt de beroepstermijn aan op het moment dat de beslistermijn van de inspecteur voor het nemen van de beschikking is verlopen. In beginsel geldt er geen termijn waarbinnen het beroep moet zijn ingediend bij de rechtbank. Het beroep is, wegens termijnoverschrijding, pas dan niet-ontvankelijk als het beroepschrift 'onredelijk laat' is ingediend.

34.3.3 Beroepschrift: griffierecht rechtbank

Art. 8:41, lid 2, Awb

Voor een beroepschrift moet griffierecht worden betaald. Het griffierecht bedraagt (voor beroepschriften die op of na 1 januari 2020 zijn ingediend):

- € 178 voor natuurlijke personen; en
- € 354 voor andere dan natuurlijke personen (bv. maatschap, stichting enz.).

Als de ondernemer één beroepschrift indient tegen meerdere samenhangende uitspraken, is hij slechts eenmaal griffierecht verschuldigd. Vgl. HR, nr. 15/04548, ECLI:NL:HR:2016:1032. Het beroep wordt niet in behandeling genomen voordat het griffierecht is betaald. De ondernemer krijgt van de griffier een nota voor het griffierecht. Hij moet dan het griffierecht voldoen binnen vier weken na de dag van verzending van de mededeling. Als betalingsdatum geldt de datum van *bijschrijving op de bankrekening van de griffier*. Vertraging bij de verwerking van een betalingsopdracht door giro of bank komt in beginsel voor rekening van de ondernemer.

LET OP Te late betaling van griffierecht heeft tot gevolg dat de ondernemer niet-ontvankelijk wordt verklaard en dus geen uitspraak van de rechter krijgt. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de niet-ontvankelijkheid achterwege moet blijven als de ondernemer ten gevolge van zijn slechte inkomens- en vermogenspositie het griffierecht niet (geheel) kan betalen (nr. 12/03888, ECLI:NL:HR:2014:699). Bovendien heeft de Hoge Raad richtlijnen gegeven over hoe de rechter een beroep op betalingsonmacht van griffierecht moet behandelen en welke maatstaven daarbij moeten worden toegepast (nr. 14/05176, ECLI:NL:HR:2015:354). Zie Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019 voor de bijzondere omstandigheden die kunnen leiden tot het niet hoeven betalen van griffierecht.

Betaalde griffierechten krijgt de ondernemer terug van de Belastingdienst als de rechter hem geheel of gedeeltelijk in het gelijk stelt. Soms komt de inspecteur alsnog geheel of gedeeltelijk aan de bezwaren tegemoet nadat de ondernemer een beroepschrift heeft ingediend. Als de ondernemer in dat geval zijn beroepschrift intrekt, krijgt hij het betaalde griffierecht van de Belastingdienst terug. Ook kan de ondernemer dan een vergoeding krijgen in de proceskosten. Zie 34.7.2.1.

Als de ondernemer zijn beroepschrift intrekt zonder dat de inspecteur aan zijn bezwaren is tegemoetgekomen, bijv. omdat hij de ondernemer alsnog van zijn gelijk heeft weten te overtuigen, *kan* de inspecteur het griffierecht vergoeden. Hij zal dit in beginsel doen, tenzij er sprake is van 'lichtvaardig procederen' door de ondernemer. Voorbeelden waarbij tot vergoeding kan worden overgegaan zijn:

- de inspecteur is tekortgeschoten in zijn motiveringsplicht bij de afwijzing van het overigens onjuiste standpunt;
- de ondernemer heeft een pleitbaar standpunt ingenomen;
- de ondernemer trekt het beroepschrift snel in zonder de inspecteur veel extra werk te bezorgen.

In deze gevallen moeten ondernemers voordat zij het beroepschrift intrekken vragen of de inspecteur het betaalde griffierecht zal vergoeden

34.3.4 Beroepschrift: eisen waaraan het moet voldoen

Een beroepschrift moet ten minste bevatten:

- de naam en het adres van de indiener;
- de dagtekening;
- een omschrijving van de uitspraak op het bezwaarschrift waartegen het beroep is gericht;
- de gronden van het beroep; en
- een ondertekening.

Bij het beroepschrift moet een afschrift van de uitspraak op het bezwaarschrift worden overgelegd. Dit geldt uiteraard niet als er beroep wordt ingesteld omdat de inspecteur geen uitspraak op het bezwaarschrift doet. *Zie* 34.3.1.

Als de ondernemer het beroepschrift laat indienen door een gemachtigde (niet zijnde een advocaat), moet deze een schriftelijke machtiging meesturen. Ontbreekt deze machtiging, dan wordt dit gezien als een verzuim als bedoeld in art. 6:5 Awb. Zie 34.2.4. De ondernemer moet vervolgens van de rechtbank alsnog de gelegenheid krijgen om binnen een bepaalde termijn dit verzuim te herstellen en moet worden gewezen op het gevaar van niet-ontvankelijkverklaring. Als de rechtbank na het uitblijven van de machtiging het beroep niet-ontvankelijk heeft verklaard, en de ondernemer de machtiging alsnog in verzet opstuurt, blijft het beroep niet-ontvankelijk (HR, nr. 13/02112, ECLI:NL:HR:2014:2). De Hoge Raad heeft in een andere zaak geoordeeld dat de rechtbank ten onrechte in de beroepsfase een actuele machtiging had opgevraagd, omdat al in de bezwaarfase een machtiging was verstrekt waaruit (voldoende) bleek dat de gemachtigde bevoegd was om namens de ondernemer beroep in te stellen (nr. 13/01366, ECLI:NL:HR:2014:446).

Als het beroepschrift in een vreemde taal is gesteld, moet de ondernemer voor een vertaling zorgen als dat voor een goede behandeling van het beroep noodzakelijk is.

Als het beroepschrift niet aan alle vereisten voldoet – het is bijv. nog niet van een motivering voorzien – krijgt de ondernemer van de rechtbank de gelegenheid het verzuim binnen een bepaalde termijn te herstellen. Voldoet hij hieraan niet, dan kan het beroepschrift niet-ontvankelijk worden verklaard en neemt de rechter de grieven dus niet in behandeling.

***LET OP1** Het beroepschrift kan met DigiD ook digitaal worden ingediend. De rechtbank neemt een digitaal beroepschrift uitsluitend in behandeling, wanneer het is ingediend via de webapplicatie van de rechtbank (http://loket.rechtspraak.nl/bestuursrecht). Hetzelfde geldt voor nader ingediende digitale stukken. Overigens heeft de minister van Justitie en Veiligheid aan de Eerste Kamer laten weten dat het vanaf 1 januari 2018 mogelijk wordt om digitaal te procederen in fiscale zaken (Kamerstukken I 2015/16, 34059, F, 34148 en 34212).*

***LET OP2** Vergeet niet om in het beroepschrift uitdrukkelijk om een vergoeding te vragen voor de kosten die in de bezwaarfase en de beroepsfase zijn gemaakt. Zie 34.7.1 en 34.7.2.*

***LET OP3** De ondernemer mag in het beroepschrift ook nieuwe feiten vermelden en andere standpunten innemen dan hij in de bezwaarfase heeft gedaan.*

Bij het opstellen van het beroepschrift moet de ondernemer zo volledig mogelijk zijn. Duidelijk moet blijken over welk bedrag of over welk belang het geschil gaat. *Zie* verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Het beroepschrift' voor details en een voorbeeld van een beroepschrift.

34.3.5 Beroepschrift: behandeling door de rechtbank

Behandeling van het beroepschrift

De rechtbank stuurt het beroepschrift aan de inspecteur. Deze schrijft vervolgens een verweerschrift dat de rechtbank weer aan de ondernemer zendt. Bij het verweerschrift moet de inspecteur alle stukken voegen die op de zaak betrekking hebben.

De staatssecretaris heeft voorgeschreven hoe de inspecteur moet omgaan met allerlei zaken met betrekking tot een procedure (Besluit nr. 2021-16743). In die regels komt o.m. aan de orde de indeling van het verweerschrift, hoe de inspecteur moet handelen als hij met de ondernemer is overeengekomen dat deze zijn beroepschrift intrekt, hoe de inspecteur moet handelen als hij de rechtbank wil verzoeken om verlenging van de termijn voor indiening van het verweerschrift en beleid en uitvoering. Ook kunnen in de beroepsprocedure conclusie van repliek en dupliek, het tiendagenstuk en de pleitnota aan bod komen. *Zie Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Conclusie van repliek en dupliek' en 'Tiendagenstuk' voor de inhoud hiervan. Na deze schriftelijke voorbereiding worden de inspecteur en de ondernemer opgeroepen voor het onderzoek ter zitting. Dit wordt wel de 'mondelinge behandeling' genoemd. Deze wordt gehouden door de enkelvoudige kamer (één rechter) of meervoudige kamer (drie rechters) van de rechtbank. Partijen krijgen hiervoor in de regel zes weken van tevoren een oproep. Als de ondernemer om belangrijke redenen verhinderd is op de zitting aanwezig te zijn, kan hij de rechtbank verzoeken de mondelinge behandeling uit te stellen. In bepaalde gevallen kan de rechtbank uitspraak doen zonder mondelinge behandeling. Op de zitting krijgt de ondernemer gelegenheid een mondelinge toelichting te geven op zijn grieven. Na eventuele vragen van de rechtbank mag de inspecteur het woord voeren. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Beroep: de mondelinge fase', waar uitgebreid wordt ingegaan op zaken die van belang kunnen zijn gedurende de zitting. Ter zitting kan de ondernemer zich laten vertegenwoordigen door een gemachtigde of door deskundigen. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Zelf procederen?' voor een voorbeeld van een machtiging. Zo nodig kan de ondernemer de rechter aanbieden voor zijn stellingen nader bewijs te leveren door getuigen. Hieraan mag de rechter niet zomaar voorbijgaan.

De rechters moeten zich een goed oordeel over de zaak kunnen vormen. Daarom zijn zij bevoegd:

- de inspecteur en de ondernemer op te roepen voor het geven van inlichtingen;
- schriftelijk inlichtingen in te winnen bij de inspecteur, bij de ondernemer of bij derden. De ondernemer ontvangt di de briefwisseling;
- getuigen te horen. De ondernemer kan daarbij aanwezig zijn;
- deskundigen te raadplegen. De ondernemer krijgt een afschrift van hun rapport en hij kan hierop reageren.

Omvang van het geschil

De rechter oordeelt in beginsel alleen over datgene waar de ondernemer en/of de inspecteur van aangeven dat ze van mening verschillen (art. 8:69, lid 1 Awb). Alleen als een punt van 'openbare orde' is, dan oordeelt de rechter daar ook over als partijen daar niet over van mening verschillen. Dat is bijv. het geval bij de 'ontvankelijkheid' van een beroep- of bezwaarschrift. Van niet ontvankelijkheid is sprake als aan bepaalde formele voorwaarden niet is voldaan (zoals: het beroepschrift is niet tijdig ingediend of het beroepschrift is niet gemotiveerd). De Hoge Raad (nr. 19/00976, ECLI:NL:HR:2020:24) heeft geoordeeld dat als de ondernemer en de inspecteur het erover eens zijn dat een verzoek tot btw-teruggaaf binnen de wettelijke termijn is ingediend, dat niet van openbare orde is. Dit betekent dat de rechter niet (alsnog) mag oordelen over de tijdigheid ervan. Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Fiscale procedures, openbare orde'.

34.3.6 Beroepschrift: uitspraak door de rechtbank

Art. 8:66 Awb

Na de schriftelijke voorbereiding en de eventuele mondelinge behandeling doet de rechtbank schriftelijk of mondeling uitspraak.

De schriftelijke uitspraak bevat een weergave van hetgeen de ondernemer en de inspecteur naar voren hebben gebracht, de door de rechtbank vastgestelde feiten en de gronden waarop de uitspraak is gebaseerd. De schriftelijke uitspraak wordt in de regel gedaan binnen zes weken na de mondelinge behandeling en de inspecteur en de ondernemer krijgen deze toegezonden. Bij beslissingen van eenvoudiger aard kan de rechtbank aan het slot van de mondelinge behandeling, of uiterlijk binnen twee weken daarna, mondeling uitspraak doen. In het laatste geval hoeft de ondernemer daarbij niet aanwezig te zijn, want van de mondelinge uitspraak wordt een proces-verbaal opgemaakt. Een afschrift daarvan wordt binnen veertien dagen aan de inspecteur en aan de ondernemer toegezonden. Het proces-verbaal bevat de beslissing van de rechtbank en de gronden daarvoor.

Soms zal de rechtbank de beslissing van de inspecteur vernietigen en hem opdragen de zaak opnieuw te bekijken en een nieuwe uitspraak op het bezwaarschrift te doen. Dit kan zich met name voordoen als de inspecteur de ondernemer ten onrechte niet-ontvankelijk heeft verklaard in zijn bezwaar (HR, nr. 41.130, ECLI:NL:HR:2006:AX7330).

In de volgende gevallen kan de rechtbank besluiten tot een vereenvoudigde behandeling zonder dat een zitting wordt gehouden:

- de rechtbank is kennelijk onbevoegd
- het beroep is kennelijk niet-ontvankelijk;
- het beroep is kennelijk ongegrond; of
- het beroep is kennelijk gegrond.

Tegen een uitspraak na een vereenvoudigde behandeling kan de ondernemer een gemotiveerd *verzetschrift* indienen bij de rechtbank. Hij moet dit doen binnen zes weken na de uitspraak. In zijn verzetschrift kan hij vragen te worden gehoord door de rechtbank.

Verklaart de rechtbank het verzet gegrond, dan wordt het beroepschrift opnieuw in behandeling genomen.

In het geval de rechtbank het verzet niet-ontvankelijk of ongegrond verklaart, is het afgelopen. De ondernemer kan dan alleen nog tegen de uitspraak op zijn verzetschrift beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad. Zie 34.5.1.

34.4 Hoger beroep

34.4.1 Hoger beroep: wanneer?

Partijen kunnen in hoger beroep gaan bij het gerechtshof als zij het niet eens zijn met een uitspraak van de rechtbank. Hoger beroep is niet mogelijk tegen de uitspraken van de rechtbank bij vereenvoudigde behandeling als bedoeld in 34.3.6.

Het beroepschrift wordt ingediend bij het gerechtshof dat in de uitspraak van de rechtbank is vermeld.

De termijn voor het indienen van een beroepschrift bedraagt zes weken. Deze termijn begint te lopen op de dag na die waarop de griffier van de rechtbank de schriftelijke uitspraak of het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak heeft toegezonden. In het geval van tijdnood kunnen partijen een pro-formaberoepschrift indienen en dit later motiveren. Zie 34.3.2.

Incidenteel hoger beroep
Het kan zijn dat de rechtbank de ondernemer gedeeltelijk gelijk heeft gegeven en zij de ondernemer op andere onderdelen in het ongelijk heeft gesteld. Zowel de ondernemer als de inspecteur kan dan hoger beroep instellen. Met het instellen van zgn. incidenteel hoger beroep kan degene die niet in hoger beroep is gegaan, alsnog de onderdelen waarvoor hij bij de rechtbank in het ongelijk is gesteld voorleggen aan het gerechtshof zonder zelf in hoger beroep te gaan. Het incidenteel hoger beroep moet worden ingesteld binnen zes weken nadat het gerechtshof het beroepschrift aan partijen heeft toegezonden.
De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het de taak van het gerechtshof is om te onderzoeken of in een verweerschrift een incidenteel hoger beroep is opgenomen en dat niet is vereist dat wanneer incidenteel hoger beroep wordt ingesteld, in het verweerschrift dit met zoveel woorden als incidenteel hoger beroep is aangeduid (nr. 13/01640, ECLI:NL:HR:2014:2659). Het gerechtshof zal als incidenteel hoger beroep is ingesteld zowel de door de ondernemer als de door de inspecteur ingebrachte geschilpunten behandelen. De uitkomst hiervan kan zijn dat de ondernemer alsnog op alle punten in het ongelijk wordt gesteld. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'De grenzen van de rechtsstrijd/incidenteel hoger beroep' voor voorbeelden van incidenteel hoger beroep en hoe dit kan worden ingesteld.

34.4.2 Hoger beroep: griffierecht

Art. 8:109, lid 1, Awb
Voor het hoger beroep moet griffierecht worden betaald. Het griffierecht bedraagt (voor beroepschriften die op of na 1 januari 2020 zijn ingediend):

- € 205 voor natuurlijke personen; en
- € 532 voor andere dan natuurlijke personen (bv. maatschap, stichting enz.).

Voor de betaling en het terugontvangen van het griffierecht geldt hetzelfde als bij een gewoon beroepschrift.
Voor het instellen van incidenteel hoger beroep is geen griffierecht verschuldigd.

34.4.3 Hoger beroep: behandeling en uitspraak

In hoger beroep wordt de zaak in volle omvang behandeld door het gerechtshof. Procespartijen kunnen dan nieuwe beroepsgronden, feiten, argumenten en bewijsmiddelen aanvoeren om het standpunt te onderbouwen. In hoger beroep krijgen de partijen dus een herkansing. Een uitzondering hierop is o.a. als een procespartij een standpunt uitdrukkelijk en onvoorwaardelijk heeft prijsgegeven bij de rechtbank (Hof Den Bosch, nr. 11/0192, ECLI:NL:GHSHE:2013:CA3233). Zie verder *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'De herkansingsfunctie'. Als het hoger beroep slechts tegen één of enkele onderdelen van de uitspraak van de rechtbank is gericht, behandelt het gerechtshof alleen die onderdelen.
De gang van zaken bij het gerechtshof is gelijk aan die bij de rechtbank. Zie 34.3.4 t/m 34.3.6. Zodra het beroepschrift is ingediend bij het gerechtshof worden alle stukken die op de zaak betrekking hebben opgevraagd bij de rechtbank. Stukken die de ondernemer aan de rechtbank had gezonden, hoeft hij dus niet opnieuw aan het gerechtshof te zenden. Wel moet de ondernemer natuurlijk goed motiveren waarom hij van mening is dat de rechtbank een onjuiste beslissing heeft genomen.
Ingeval de inspecteur hoger beroep heeft ingesteld, krijgt de ondernemer een afschrift van zijn beroepschrift. De ondernemer kan dan in een verweerschrift zijn standpunt uiteenzetten.
Het gerechtshof kan schriftelijk of mondeling uitspraak doen. Hierbij kan hij de uitspraak van de rechtbank bevestigen – al dan niet op andere gronden – of deze geheel of gedeeltelijk vernietigen. Tegen de uitspraak van het gerechtshof kan beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad. Zie 34.5.1
In sommige gevallen kan het gerechtshof de zaak terugwijzen naar de rechtbank die de zaak dan opnieuw moet behandelen.

34.5 Cassatie

34.5.1 Beroep in cassatie

Tegen een uitspraak van het gerechtshof kan beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad. Ook tegen sommige uitspraken van de rechtbank is beroep in cassatie mogelijk. Zie 34.3.6.
De termijn voor het indienen van een cassatieberoepschrift bedraagt zes weken. Deze termijn begint te lopen op de dag na die waarop de griffier van het gerechtshof de schriftelijke uitspraak of het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak aan partijen heeft toegezonden. Als de ondernemer in tijdnood komt, kan hij een pro-formaberoepschrift indienen. De griffier van de Hoge Raad geeft hem dan de gelegenheid om zijn beroepschrift in cassatie binnen een bepaalde termijn van een motivering te voorzien. Als de ondernemer zich niet aan deze termijn houdt, verklaart de Hoge Raad hem niet-ontvankelijk.

LET OP Als een (toereikende) volmacht ontbreekt, zal het cassatieberoep niet-ontvankelijk worden verklaard omdat het is ingesteld door een onbevoegde (HR, nr. 12/03464, ECLI:NL:HR:2013:BZ6830).

De staatssecretaris van Financiën kan ook beroep in cassatie instellen. De ondernemer krijgt dan een afschrift van het beroepschrift en hij kan daarop reageren met een verweerschrift.

34.5.2 Sprongcassatie

Het is mogelijk tegen een uitspraak van de rechtbank direct beroep in cassatie in te stellen. De fase van hoger beroep bij het gerechtshof wordt dan overgeslagen. Dit wordt 'sprongcassatie' genoemd. Dit is met name nuttig als het geschil een zuivere rechtsvraag betreft, de feiten niet in geschil zijn en de procespartijen inschatten dat de zaak toch wel bij de Hoge Raad terechtkomt. Zowel de belanghebbende als de staatssecretaris van Financiën moet schriftelijk instemmen met sprongcassatie.

34.5.3 Cassatie: griffierecht

Artt. 29 AWR en 8:109, lid 1 Awb

Bij beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Het griffierecht bedraagt (voor beroepschriften die op of na 1 januari 2019 zijn ingediend):

- € 259 voor natuurlijke personen; en
- € 519 voor andere dan natuurlijke personen (bv. maatschap, stichting enz.).

Voor de betaling en het terugontvangen van het griffierecht geldt hetzelfde als bij een gewoon beroepschrift.

34.5.4 Cassatie: vorm en inhoud van het cassatieschrift

Een beroepschrift in cassatie moet ten minste bevatten:

- de naam en het adres van de indiener;
- de dagtekening;
- een omschrijving van de uitspraak van het gerechtshof waartegen het beroep is gericht
- de gronden van het beroep; en
- een ondertekening

Een afschrift van de uitspraak van het gerechtshof moet worden bijgevoegd. Als het beroepschrift in cassatie niet aan alle vereisten voldoet, krijgt de ondernemer de gelegenheid het verzuim binnen een bepaalde termijn te herstellen. Voldoet hij hieraan niet, dan kan het beroepschrift niet-ontvankelijk worden verklaard.

Als het beroep in cassatie is gericht tegen een mondelinge uitspraak van het gerechtshof of de rechtbank, wordt de mondelinge uitspraak vervangen door een schriftelijke. De ondernemer hoeft hiervoor niets te doen. Van het gerechtshof of de rechtbank krijgt de ondernemer een afschrift van de schriftelijke uitspraak. De Hoge Raad kan bepalen dat vervanging van een mondelinge uitspraak door een schriftelijke uitspraak, achterwege kan blijven.

De Hoge Raad houdt zich niet bezig met de (vaststelling van de) feiten, maar slechts met de vraag of het gerechtshof dan wel de rechtbank het recht goed heeft toegepast en een duidelijke, gemotiveerde beslissing heeft genomen.

Beroep in cassatie heeft dus alleen zin als het gerechtshof dan wel de rechtbank het recht heeft geschonden dan wel een tegenstrijdige of onbegrijpelijke beslissing heeft genomen. Bij beroep in cassatie kunnen geen nieuwe feiten worden aangevoerd. In het beroepschrift moet de ondernemer aangeven welke wettelijke bepalingen of rechtsregels het gerechtshof dan wel de rechtbank heeft geschonden. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Cassatie' voor een uitgebreide weergave van het toetsingskader van de Hoge Raad.

34.5.5 Cassatie: behandeling door de Hoge Raad

De behandeling door de Hoge Raad is geheel schriftelijk, tenzij wordt verzocht om een mondelinge behandeling. In dat geval moet de ondernemer zich laten bijstaan door een advocaat. Van de beslissing van de Hoge Raad ontvangt de ondernemer een afschrift.

Soms geeft de procureur-generaal bij de Hoge Raad een advies aan de Hoge Raad (een conclusie). De Hoge Raad is hieraan op geen enkele wijze gebonden. Deze conclusie wordt toegezonden en de ondernemer krijgt de gelegenheid hierop schriftelijk commentaar te leveren.

34.6 Prejudiciële vragen

34.6.1 Prejudiciële vragen aan de Hoge Raad

Rechtbanken en hoven kunnen prejudiciële vragen stellen aan de belastingkamer van de Hoge Raad. Een prejudiciële vraag is een rechtsvraag van een rechter aan de Hoge Raad over de uitleg van een rechtsregel. Daaraan kan behoefte bestaan als de Hoge Raad over die vraag niet eerder heeft beslist. De rechter kan dergelijke vragen zowel op verzoek van een partij als op eigen initiatief stellen, maar moet partijen eerst de gelegenheid geven om zich vooraf uit te laten over het voornemen tot het stellen van de vraag en de inhoud van de vraag. Als de rechter besluit tot het stellen van een vraag, dan wordt de behandeling van de betreffende zaak geschorst in afwachting van het antwoord van de Hoge Raad.

De Hoge Raad zal doorgaans partijen in de betreffende beroepsprocedure in de gelegenheid stellen om schriftelijk opmerkingen te maken over de gestelde vraag. De Hoge Raad kan ook bepalen dat anderen dan de partijen gelegenheid krijgen om schriftelijke opmerkingen over de vraag te maken. Ook kan de Hoge Raad de derden die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend en partijen in de gelegenheid stellen mondeling een toelichting te geven.

De Hoge Raad kan de vraag ook 'herformuleren'. Als zo'n herformulering niet van onderschikt betekenis is, stelt de Hoge Raad de partijen in de gelegenheid om schriftelijke opmerkingen te maken. De Hoge Raad kan ook afzien van het beantwoorden van de vraag, omdat hij meent dat de vraag niet geschikt is voor deze procedure of dat de vraag van 'onvoldoende gewicht' is.

34.6.2 Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU

EU-verdrag

De BTW-Richtlijn van de Europese Unie is geldig in alle EU-lidstaten. Op grond van artikel 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) is Nederland verplicht om de BTW-Richtlijnen onderdeel te laten zijn van het nationale rechtsstelsel. De Nederlandse Wet OB moet daarom inhoudelijk overeenkomen met de BTW-Richtlijn. De rechterlijke instanties zijn daarmee gehouden de Wet OB toe te passen en uit te leggen overeenkomstig de BTW-Richtlijn. Op grond van 267 VWEU *kunnen* de rechtbanken en gerechtshoven over de uitleg van de BTW-Richtlijn vragen stellen aan het Europese Hof van Justitie. De Hoge Raad is, als hoogste rechtscollege van Nederland in belastingzaken, *verplicht* om vragen te stellen aan het Hof van Justitie EU als de uitleg van de BTW-Richtlijn in een concrete zaak niet (helemaal) duidelijk is. Dergelijke vragen door een rechtbank, een gerechtshof of de Hoge Raad worden aangeduid als een 'prejudiciële vraag'.

De prejudiciële vraag en de prejudiciële beslissing

Als een rechtscollege zo'n vraag stelt, dan wordt dat gedaan in de vorm van een uitspraak en wordt de inhoudelijke behandeling van het (hoger)beroepschrift geschorst totdat het Hof van Justitie in een arrest de vraag heeft beantwoord. Nadat het Hof van Justitie EU de prejudiciële beslissing heeft genomen, heropent het nationale rechtscollege de behandeling van de zaak en doet vervolgens uitspraak in de voorliggende zaak (met inachtneming van de prejudiciële beslissing). Een uitspraak van het Hof van Justitie EU heeft dus in Nederland geen directe rechtskracht. De rechtskracht in Nederland ontstaat door de (eind)uitspraak van het nationale rechtscollege.

Prejudiciële beslissingen in andere EU-lidstaten

Omdat de BTW-Richtlijn van kracht is voor alle EU-lidstaten kan een beslissing van het Hof van Justitie EU op een vraag van een rechter in een andere EU-lidstaat van belang zijn voor de toepassing van de Nederlandse Wet OB. Een nationaal rechtscollege zal bij het oordelen over de uitleg van de Nederlandse Wet OB zich (mede) baseren op reeds bestaande prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie EU in zaken van andere EU-lidstaten, mits het om hetzelfde onderwerp gaat.

34.7 Kostenvergoeding bezwaar en beroep

34.7.1 Kostenvergoeding bezwaarprocedure

Als de inspecteur aan het bezwaar tegemoetkomt en zijn eerdere besluit (aanslag) herziet, heeft de ondernemer recht op een kostenvergoeding als het aan onrechtmatigheid van de inspecteur is te wijten dat het besluit wordt herroepen. De Hoge Raad heeft beslist dat een kostenvergoeding ook mogelijk is als het bezwaar niet is gericht tegen een besluit van de inspecteur, maar is gericht tegen het bedrag dat zelf op aangifte is voldaan (nr. 13/05786, ECLI:NL:HR:2014:3603).
Van onrechtmatigheid is in beginsel altijd sprake als de inspecteur een inhoudelijk onjuist besluit neemt. Dit houdt in dat in nagenoeg alle gevallen waarin de inspecteur een inhoudelijk besluit herziet aanspraak kan worden gemaakt op een kostenvergoeding als tenminste aan de formele eisen wordt voldaan.
De ondernemer heeft geen recht op een kostenvergoeding als de inhoudelijke onjuistheid van het besluit van de inspecteur aan hemzelf is te wijten, bijv. omdat hij niet tijdig gevraagde gegevens heeft verstrekt of omdat hij zijn inlichtingenplicht niet is nagekomen.
Ook loutere vormverzuimen, zoals motiveringsgebreken of bevoegdheidsgebreken in het besluit, leiden niet tot een kostenvergoeding. Deze gebreken raken niet de inhoud van het besluit.

LET OP De ondernemer krijgt een kostenvergoeding alleen als hij daarom verzoekt voordat de inspecteur op het bezwaar heeft beslist. Neem daarom een verzoek om kostenvergoeding op in het bezwaarschrift.

VOORBEELD 1 Tijdens een boekenonderzoek kan de ondernemer enkele inkoopfacturen niet laten zien. De inspecteur legt daarom voor de afgetrokken voorbelasting een naheffingsaanslag op. De ondernemer vindt de facturen weer terug en stuurt deze mee met het bezwaarschrift. De inspecteur vernietigt daarna de aanslag. De ondernemer krijgt geen kostenvergoeding.
VOORBEELD 2 De ondernemer heeft over bepaalde ontvangsten geen btw voldaan. De inspecteur is het hier niet mee eens en legt een naheffingsaanslag op. De ondernemer maakt bezwaar en wijst op een recente uitspraak van de rechter waaruit blijkt dat hij gelijk heeft. De inspecteur komt na kennisneming van deze uitspraak aan het bezwaar tegemoet. De ondernemer heeft recht op een kostenvergoeding.

34.7.1.1 Kostenvergoeding bezwaarprocedure: welke kosten worden vergoed?

De kostensoorten die voor vergoeding in aanmerking komen zijn dezelfde als die bij een procedure voor de rechter. Hieronder vallen bijv. de kosten van een accountant of belastingadviseur. Zie 34.7.2. In de praktijk zijn de belangrijkste kosten die van door derden beroepsmatig verleende rechtsbijstand. De Hoge Raad heeft beslist dat het niet mogelijk is dat de belastingplichtige rechtsbijstand aan zichzelf zelf verleent (nr. 12/05108, ECLI:NL:HR:2013:197 en nr. 14/05582, ECLI:NL:HR:2015:2489). Ook bestaat geen recht op een proceskostenvergoeding voor *niet op zakelijke basis* verleende rechtsbijstand door een echtgenoot met wie in gemeenschap van goederen is gehuwd en met wie belanghebbende een gezamenlijke huishouding voert (Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 12/00044, ECLI:NL:GHARL:2013:6287 en Hof Arnhem-Leeuwarden, nr. 13/00349, ECLI:NL:GHARL:2014:9). In de situatie waarbij een gemachtigde partner en hiervoor een declaratie had opgemaakt die door de partner was betaald, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat wel sprake is van beroepsmatig verleende rechtsbijstand (nr. 14/05056, ECLI:NL:HR:2015:485). De eigen (loon)kosten of die van een interne juridische dienst komen ook niet voor vergoeding in aanmerking. Evenmin bestaat volgens de Hoge Raad recht op een proceskostenvergoeding voor rechtsbijstand verleend door een vader aan zijn minderjarige kind (nr. 13/04138, ECLI:NL:HR:2014:1313). Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Bijstand in familieverhoudingen' voor voorbeelden van professioneel verleende rechtsbijstand en wanneer hier sprake van is.

Verder moet het gaan om kosten die de ondernemer redelijkerwijs heeft moeten maken. Dit houdt in dat zowel het inroepen van rechtsbijstand als de daarvoor gemaakte kosten redelijk moeten zijn. Volgens de Belastingdienst is bijv. het inschakelen van een belastingadviseur onredelijk als een enkel telefoontje naar de Belastingdienst voldoende is om een aanslag waarin een telfout zit te corrigeren. Naar onze mening is deze opvatting niet houdbaar. Als een ondernemer ervoor kiest al zijn belastingaangelegenheden te laten behandelen door een adviseur, kan het niet als onredelijk worden beschouwd als er ook eenvoudige zaken bij zitten. Ook dan heeft de ondernemer volgens ons recht op een kostenvergoeding. *Zie verder Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Vergoeding kosten rechtsbijstand'.

34.7.1.2 Kostenvergoeding bezwaarprocedure: normbedragen

De ondernemer krijgt niet een vergoeding van de werkelijke kosten die hij heeft gemaakt, maar slechts normbedragen (zgn. forfaitaire proceskostenvergoeding van het Besluit proceskosten bestuursrecht). Voor de kosten van rechtsbijstand wordt gewerkt met een puntensysteem. Voor het schrijven van een bezwaarschrift wordt 1 punt toegekend, evenals voor het verschijnen op een hoorzitting. Het verschijnen op een nadere hoorzitting wordt beloond met 0,5 punt. Per punt wordt een vergoeding toegekend van € 254 (per 1 januari 2020). Bij gemakkelijke zaken kan het aantal punten (en dus de vergoeding) naar beneden worden bijgesteld. Dit is ook het geval als sprake is van zgn. samenhangende zaken. Bij moeilijke zaken kan het aantal punten worden verhoogd. Dit gebeurt door de punten te vermenigvuldigen met een wegingsfactor. De Hoge Raad heeft in de situatie waarbij sprake was van samenhangende zaken geoordeeld dat de forfaitaire proceskostenvergoeding kan worden gematigd wanneer deze de werkelijke kosten ver overtreft (nr. 14/04107, ECLI:NL:HR:2015:2794).

LET OP ***Sinds 1 januari 2015 is eerder sprake van samenhangende zaken. Dit kan betekenen dat bij toekenning van een kostenvergoeding voor de rechtsbijstand die vergoeding lager kan uitvallen dan tot die datum het geval was. Per 1 januari 2015 is namelijk al sprake van samenhangende zaken als de bezwaren of beroepen (nagenoeg) gelijktijdig worden behandeld.***

34.7.1.3 Beslissing op verzoek kostenvergoeding

De beslissing op een verzoek om een kostenvergoeding neemt de inspecteur op in de beslissing op het bezwaarschrift. De ondernemer kan tegen de beslissing op het verzoek om een kostenvergoeding gewoon beroep instellen bij de rechtbank. Als de ondernemer het ook met de beslissing op het bezwaarschrift niet eens is, kan hij zijn grieven in één beroepschrift kwijt. Zie 34.3.1

34.7.2 Kostenvergoeding beroepsprocedure: welke kosten worden vergoed?

Als de ondernemer door de rechter geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld, zal de rechter de Belastingdienst veroordelen om de kosten te vergoeden die de ondernemer in verband met de behandeling van het beroep bij de rechtbank, het gerechtshof en/of de Hoge Raad redelijkerwijs heeft moeten maken, tenzij het de eigen schuld is van de ondernemer dat het tot een procedure voor de rechter moest komen. De volgende kosten komen voor vergoeding in aanmerking:

- kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand (bijv. kosten belastingadviseur);
- kosten van een getuige of deskundige die door de ondernemer is meegebracht of die is opgeroepen, dan wel va die aan de ondernemer verslag heeft uitgebracht;
- reis- en verblijfkosten (bijv. om de rechtszitting bij te wonen);
- verletkosten (kosten van tijdverzuim om de zitting bij te wonen);
- kosten van uittreksels uit openbare registers, telegrammen, internationale telexen, internationale faxen, internati sprekken.

Voor de meeste kostenposten gelden *normbedragen* (zgn. forfaitaire proceskostenvergoeding van het Besluit proceskosten bestuursrecht). Voor verleende rechtsbijstand wordt gewerkt met een puntensysteem. Zo wordt aan het schrijven van een beroepschrift 1 punt toegekend en aan een conclusie van repliek 0,5 punt. Het verschijnen op de zitting levert ook 1 punt op. Verder is de hoogte van het aantal punten afhankelijk van de zwaarte van de zaak. Per punt wordt een bedrag van € 525 (per 1 juli 2021: € 534) vergoed. Als de ondernemer de procedure wint, krijgt hij dus niet zijn werkelijke kosten vergoed, maar een tegemoetkoming in de kosten. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de voorbereiding van een processtuk dat niet bij de rechter is ingediend, niet in aanmerking komt voor een kostenvergoeding (nr. 14/01474, ECLI:NL:HR:2014:2785).

In bijzondere omstandigheden kan de rechter van de normbedragen afwijken (HR, nr. 35.729, ECLI:NL:HR:2005:AU3929). Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Het puntensysteem' voor een overzicht van handelingen die voor vergoeding in aanmerking komen en de punten die worden toegekend.

Als de ondernemer de procedure verliest, kan de rechter hem veroordelen in de door de Belastingdienst gemaakte kosten. Een natuurlijk persoon kan alleen in de kosten worden veroordeeld als hij kennelijk onredelijk gebruik heeft gemaakt van het recht te procederen. De niet-natuurlijke personen alleen opgaaf doen van de door hem gemaakte proceskosten als er sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht (bijv. als de belastingplichtige bij herhaling dezelfde kwesties aan de rechter voorlegt). De inspecteur claimt dan in beginsel slechts reis- en verblijfkosten. Andere kosten claimt hij alleen als het om substantiële bedragen gaat.

34.7.2.1 Kostenvergoeding beroepsprocedure: intrekking beroepschrift

Als de inspecteur de ondernemer voorstelt het beroepschrift in te trekken omdat hij alsnog (gedeeltelijk) aan de bezwaren tegemoetkomt, zal hij ook met de ondernemer tot overeenstemming proberen te komen over een vergoeding van de gemaakte proceskosten. Bij de berekening hiervan worden de hiervóór bedoelde normbedragen gehanteerd.

Worden de ondernemer en de inspecteur het niet eens over de hoogte van de proceskostenvergoeding, dan moet de ondernemer *tegelijk met de intrekking van het beroepschrift* de rechter verzoeken bij afzonderlijke uitspraak de inspecteur in de kosten te veroordelen. Als hij dit verzoek later doet, zal de rechter het niet-ontvankelijk verklaren. De rechter zal de ondernemer zo nodig de gelegenheid geven het verzoek schriftelijk toe te lichten en hij zal de inspecteur gelegenheid geven een verweerschrift in te dienen.

Zie 34.3.3 voor de teruggaaf van griffierecht bij intrekking van een beroepschrift.

34.7.3 Vergoeding immateriële schade

Als een ondernemer een bezwaar- of beroepschrift indient, heeft deze in sommige gevallen recht op vergoeding van kosten die worden gemaakt voor het voeren van de bezwaar- en/of beroepsprocedure. Zie 34.7.1 en 34.7.2. Dit geldt voor bezwaar- en/of beroepschriften tegen een boete (HR, nr. 37.984, ECLI:NL:HR:2005:AU9006), maar ook als het (alleen) om een belastinggeschil gaat.

In zijn arresten van 10 juni 2011 (nr. 09/02639, ECLI:NL:HR:2011:BO5046 en nr. 09/05112, ECLI:NL:HR:2011:BO5080) heeft de Hoge Raad beslist dat het rechtszekerheidsbeginsel met zich meebrengt dat als de behandeling van een bezwaarschrift en beroepschrift langer duurt dan twee jaar (de redelijke termijn), de ondernemer recht heeft op een immateriële schadevergoeding van € 500 per halfjaar overschrijding van de redelijke termijn van twee jaar. De redelijke termijn bedraagt dus in beginsel twee jaar. De inspecteur heeft een halfjaar de tijd om uitspraak op bezwaar te doen en de rechtbank heeft anderhalf jaar de tijd voor zijn uitspraak. Onder omstandigheden kan deze termijn worden verlengd. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019* onder 'Immateriële schadevergoeding' voor een verdere behandeling van de bijzonderheden over de immateriële schadevergoeding.

35 Betaling naheffingsaanslag en aansprakelijkheid

35.1 Betaling en invordering

35.1.1 Wie moet de naheffingsaanslag betalen?

Art. 8,2 IW 1990

De belasting moet worden betaald door degene op wiens naam het aanslagbiljet is gesteld. Als de ondernemer vindt dat de aanslag te hoog is of dat deze aan een ander had moeten worden opgelegd, moet hij een bezwaarschrift indienen. Zie 34.2.1. De Belastingdienst merkt het bezwaarschrift meteen aan als een verzoek om uitstel van betaling. Zie 35.1.8.1.

In een aantal gevallen kan een ander dan degene op wiens naam het aanslagbiljet is gesteld aansprakelijk worden gesteld voor de op het aanslagbiljet vermelde omzetbelasting. Zie 35.2.1.

35.1.2 Hoe kan de naheffingsaanslag worden betaald?

De ondernemer moet bij betaling duidelijk het volledige aanslagnummer of het betalingskenmerk dat hij bij aangifte krijgt, vermelden. Zonder deze gegevens kan de betaling niet worden verwerkt. Zie 4.2.5 voor de manieren waarop de ondernemer de belasting kan betalen.

35.1.2.1 Vermindering van de naheffingsaanslag

Als de inspecteur de aanslag vermindert (bijv. na een bezwaarschrift), wordt die vermindering op de aanslag afgeboekt.

Heeft de ondernemer de aanslag inmiddels al betaald, dan wordt het bedrag van de vermindering aan hem teruggegeven. In bepaalde gevallen wordt hierbij zgn. invorderingsrente vergoed. Zie 35.1.9.2. De ontvanger kan het bedrag van de vermindering in plaats van het aan de ondernemer terug te geven ook afboeken op andere openstaande aanslagen.

35.1.3 Betalingstermijn

Art. 9,2 IW 1990

Een naheffingsaanslag moet worden betaald binnen *veertien dagen* na de dagtekening van het aanslagbiljet. In de regel ontvangt de ondernemer het aanslagbiljet enkele dagen vóór de dag van dagtekening. Als de laatste dag van de betalingstermijn op een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag valt, kan er in de regel op die dag niet worden betaald. De ondernemer moet de betaling dan zo tijdig doen dat deze toch binnen veertien dagen bij de Belastingdienst binnen is. Vgl. 4.2.5.4.

***LET OP** Als de ondernemer de belasting te laat betaalt, is hij invorderingsrente verschuldigd. Zie 35.1.9. Tevens kan er een boete worden opgelegd. Zie Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019, onder 'Het niet tijdig betalen van de aangiftebelastingen (art. 67c AWR)'.*

35.1.3.1 Versnelde invordering

Soms kan de ontvanger een aanslag meteen invorderen. Dat is het geval als de ondernemer niet in Nederland woont of is gevestigd, in Nederland geen vaste woonplaats heeft of van plan is het land definitief te verlaten. Versnelde invordering is ook mogelijk bij faillissement, als de schuldsaneringsregeling voor natuurlijke personen van toepassing is verklaard en de aanslag onder de werking van deze regeling valt, bij vrees voor verduistering, als er al beslag ligt voor andere belastingschulden, als goederen wegens beslag door derden worden verkocht of als er bij de ondernemer zgn. derdenbeslag wordt gelegd. *Zie verder Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Versnelde invordering'.

35.1.4 Betalingsmoeilijkheden

Als de ondernemer de aanslag niet (op tijd) kan betalen, kan hij de ontvanger om uitstel van betaling verzoeken (zie 35.1.8) of eventueel kwijtschelding vragen. Zie 35.1.10.

Bestuurders van rechtspersonen kunnen aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschulden van de onderneming. Zij kunnen de aansprakelijkstelling in veel gevallen voorkomen door de ontvanger tijdig te melden dat betalen niet mogelijk is. Zie 35.2.4.

***LET OP** Doe deze melding binnen twee weken na de dag waarop de belasting had moeten worden betaald.*

35.1.5 Aanmaning; dwangbevel

Artt. 11 en 12 IW 1990, art.2 Kostenwet Invordering

Bij niet-tijdige betaling door de belastingschuldige stuurt de ontvanger een aanmaning aan de belastingschuldige om alsnog binnen veertien dagen te betalen. De aanmaningskosten bedragen € 7 bij een vordering tot € 454 en € 16 bij een vordering vanaf € 454.

Geeft de belastingschuldige aan de aanmaning geen gevolg, dan vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit. Het dwangbevel met bevel tot betaling binnen twee dagen wordt in de regel betekend door het per post toe te zenden. Als de ontvanger weet dat de aanmaning de belastingschuldige niet heeft bereikt of bij versnelde invordering moet de deurwaarder het dwangbevel betekenen. Het betekende dwangbevel geeft de ontvanger de bevoegdheid beslag te leggen op de bezittingen van de ondernemer op wiens naam de aanslag staat en deze eventueel te verkopen. Zie 35.1.6.

De kosten van een dwangbevel bedragen € 41, plus € 4 voor elk bedrag van € 45 waarmee de gevorderde som € 45 te boven gaat. De betekeningskosten van het dwangbevel bedrag maximaal € 12 197.
Mochten betaling en dwangbevel elkaar kruisen, dan kan de ondernemer de ontvanger verzoeken de kosten van het dwangbevel kwijt te schelden.

35.1.5.1 Hernieuwd bevel

Art. 14 IW 1990, art. 3.2 Kostenwet Invordering

Als het dwangbevel per post is betekend en de belastingschuld niet wordt betaald, betekent de deurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling. De kosten hiervan bedragen € 16. Als de belastingschuldige dan niet direct betaalt, dan zal de deurwaarder beslag leggen. Als hij niemand thuis treft, dan laat hij het hernieuwde bevel tot betaling (binnen twee dagen) achter.

35.1.6 Beslag op bezittingen van belastingschuldige

Blijft de ondernemer ook na het herhaalde bevel tot betaling nog in gebreke, dan kan de deurwaarder overgaan tot inbeslagneming van de roerende en/of onroerende bezittingen. Ook kan de ontvanger beslag leggen op vorderingen die de belastingschuldige heeft bij derden (beslag onder derden), bijvoorbeeld een banktegoed. Van de inbeslagneming maakt de deurwaarder een proces-verbaal op waarin de in beslag genomen zaken worden beschreven en de datum van de openbare verkoop wordt vermeld. De deurwaarder kan degene bij wie beslag wordt gelegd aanwijzen als bewaarder van de in beslag genomen zaken.
Op verzoek van de ondernemer kan de ontvanger de openbare verkoop uitstellen. Dat wordt 'prolongatie' genoemd. Zo krijgt de ondernemer de gelegenheid de aanslag alsnog te betalen.
Aan de inbeslagneming en aan de openbare verkoop zijn kosten verbonden die voor rekening van de ondernemer komen. Zie 28.1.6.4 voor de heffing van omzetbelasting bij de verkoop van goederen door de deurwaarder.

Bodembeslag
Artt. 22 en 22bis IW 1990
De ontvanger van de Belastingdienst kan voor bepaalde niet betaalde belastingschulden (o.a. de btw) zich verhalen op zaken van derden (het zgn. bodembeslag). Zo'n derde kan zijn een pandhouder. Dat recht van de ontvanger is niet onbeperkt. Het moet namelijk gaan om een bepaald soort roerende zaken die zich bevinden op 'de bodem' van de belastingschuldige (zgn. bodemzaken). Verder moet het roerende zaken betreffen die dienen tot 'stoffering' van de 'bodem' (bijv. de inventaris van het gebouw). Bij het begrip 'bodem' wordt gedoeld op het perceel dat de belastingschuldige gebruikt en waarover hij bovendien onafhankelijk kan beschikken. Zie HR, nr. 13/00050, ECLI:NL:HR:2014:896. Een zaak kwalificeert als 'bodemzaak' wanneer de zaak strekt tot een enigszins duurzaam gebruik van het gebouw, waardoor dat gebouw beter aan zijn bestemming beantwoordt. Gelet daarop worden inventaris en machines in het algemeen aangemerkt als bodemzaken. Voorraden en grondstoffen kwalificeren daarentegen niet als bodemzaken.

LET OP:** **Als de derde en/of, sinds 1 januari 2018, de belastingschuldige handelingen willen verrichten waardoor de goederen niet langer onder het bodembeslag vallen, zijn zij verplicht dit te melden bij de ontvanger. Deze verplichting voor de derde geldt voor goederen die zich sinds 1 januari 2013 op de bodem bevinden van de belastingschuldige. Op het schenden van deze verplichting staat de sanctie dat de derde de waarde van de bodemgoederen moet vergoeden aan de ontvanger van de Belastingdienst.

35.1.7 Beslag op inkomsten van belastingschuldige

Loonbeslag
Als betaling uitblijft nadat een dwangbevel met herhaald bevel tot betaling aan een belastingschuldige is betekend, kan de ontvanger beslag leggen op de inkomsten van belastingschuldige. De ontvanger legt een dergelijk beslag door het bij beschikking doen van een 'vordering' bij degene die de inkomsten is verschuldigd aan de belastingschuldige. Degene die de inkomsten aan de belastingschuldige is verschuldigd moet die inkomsten vanaf het moment dat de vordering rechtsgeldig is gedaan, betalen aan de ontvanger. De ontvanger moet wel rekening houden met de zgn. beslagvrije voet. Voorbeelden van dergelijke inkomsten zijn loon, pensioen, uitkering huur en pacht.

Overheidsvordering
De ontvanger kan ook een vordering doen bij financiële instellingen. Door een dergelijke vordering zijn de instellingen gehouden de tegoeden van de belastingschuldige te betalen aan de ontvanger.

35.1.8 Uitstel van betaling

Art. 25 IW 1990

In de volgende gevallen kan de ondernemer bij de ontvanger schriftelijk een verzoek om uitstel van betaling voor (een deel van) de opgelegde aanslag indienen:

a. hij is het niet eens met de hoogte van de aanslag en dient een bezwaarschrift in. Zie 35.1.8.1;

are tijd een belastingteruggaaf;

c. hij kan de aanslag vanwege betalingsproblemen niet tijdig voldoen.

De ondernemer moet het verzoek om uitstel van betaling motiveren. Als hij een belastingteruggaaf verwacht, moet hij de ontvanger inzicht geven in de hoogte van de verwachte teruggaaf en een berekening bijvoegen.

Bij betalingsproblemen moeten in het verzoek duidelijk naar voren komen:

- een opgaaf van alle belastingschulden die nog openstaan;
- een weergave van de betalingsmoeilijkheden;
- een overzicht van de financiële mogelijkheden;
- de zekerheid die hij kan aanbieden.

De ondernemer kan het verzoek doen met behulp van een bij de ontvanger te verkrijgen formulier.

De ontvanger verleent bij betalingsmoeilijkheden niet snel uitstel voor omzetbelastingschulden. Hij beslist schriftelijk op het verzoek om uitstel. Daarbij zal hij voorwaarden aan het uitstel verbinden (bijv. stellen van zekerheid, bijhouden van lopende verplichtingen). Het uitstel wordt ingetrokken als niet langer aan alle voorwaarden wordt voldaan.

Bij afwijzing van een verzoek om uitstel of bij intrekking van verleend uitstel kan de ondernemer binnen tien dagen een beroepschrift richten aan de Directeur van de Belastingdienst. Dit beroepschrift dient de ondernemer in bij de ontvanger die op het verzoek om uitstel heeft beslist.

LET OP1 Als een ondernemer door een oorzaak die buiten zijn invloed ligt in tijdelijke liquiditeitsproblemen is gekomen, kan de ontvanger uitstel voor een langere periode verlenen of zonder dat voor het volledige bedrag zekerheid is gesteld. Daartoe moet de ondernemer aan de hand van een door een derde deskundige opgestelde verklaring het voor de ontvanger aannemelijk maken dat:

a. het gaat om werkelijk bestaande betalingsproblemen;
b. die betalingsproblemen van tijdelijke aard zijn;
c. die betalingsproblemen vóór een bepaald tijdstip zullen worden opgelost; en
d. dat er sprake is van een levensvatbare onderneming.

De ontvanger kan bij het verlenen van dit uitstel nadere voorwaarden stellen.

LET OP2 Ondernemers kunnen zonder nader onderzoek op schriftelijk of telefonisch verzoek kort uitstel van betaling krijgen. Dit uitstel bedraagt maximaal vier maanden na de laatste vervaldag van de (oudste) aanslag. De voorwaarden die aan de ontvanger stelt aan dit uitstel zijn:

a. de totale openstaande schuld van de ondernemer bedraagt minder dan € 20 000;
b. er staan ten name van de ondernemer geen belastingaanslagen open waarvoor dwangbevelen zijn betekend;
c. er staat geen vergrijpboete open;
d. aan de ondernemer is niet voor dezelfde belastingaanslag of voor andere aanslagen uitstel van betaling in verband met
blemen of uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag verleend.

De ontvanger verleent in elk geval geen nader uitstel van betaling als voor de belastingschuld waarvoor uitstel is gevraagd al uitstel op grond van het hiervóór genoemde is verleend, ongeacht of dit uitstel nog loopt of reeds is beëindigd.

LET OP3 Bij uitstel van betaling is de ondernemer invorderingsrente verschuldigd. Zie 35.1.9.

35.1.8.1 Automatisch uitstel van betaling bij bezwaarschrift

Een bij de inspecteur ingediend bezwaarschrift wordt automatisch aangemerkt als verzoek om uitstel van betaling voor het bestreden bedrag, mits in het bezwaarschrift het bestreden bedrag van de aanslag en de berekening van dat bedrag zijn vermeld (Besluit nr. CPP2008/1137M). De ondernemer krijgt dan een beschikking van de ontvanger waarbij de ontvanger de ondernemer al dan niet uitstel verleent. De ontvanger kan zekerheid verlangen als de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden daartoe aanleiding geven.

Als in het bezwaarschrift (de berekening van) het bestreden bedrag niet wordt vermeld, zal de ontvanger de ondernemer de gelegenheid geven de ontbrekende gegevens alsnog schriftelijk mede te delen.

De ondernemer hoeft van het verleende uitstel geen gebruik te maken. Als het bezwaar dan wordt toegewezen, krijgt de ondernemer de te veel betaalde belasting terug en kan hij onder voorwaarden invorderingsrente vergoed krijgen. Zie 35.1.9.

Een bij de rechter ingediend beroepschrift wordt niet automatisch aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling.

Een verleend uitstel van betaling in verband met een tijdig ingediend bezwaar- of beroepschrift kan gevolgen hebben voor het tijdstip van de melding betalingsonmacht. Zie 35.2.4.3.

35.1.8.2 Uitstel voor bestuurlijke boeten

Als in een aanslag een bestuurlijke boete wordt opgelegd, verleent de ontvanger voor het bedrag van de boete altijd uitstel van betaling (Besluit nr. CPP2008/1137M). De boete wordt pas ingevorderd als deze onherroepelijk vaststaat, dus nadat de bezwaartermijn of de beroepstermijn is verlopen of als er een definitieve uitspraak van de rechter is. Wel is er ook over het bedrag van de boete invorderingsrente verschuldigd.

35.1.9 Invorderingsrente

Art. 28 IW 1990

De ontvanger brengt invorderingsrente in rekening als de ondernemer een aanslag pas na de betalingstermijn van veertien dagen betaalt. Dit geldt ook als de ontvanger de ondernemer uitstel van betaling heeft verleend. Anderzijds kan hij in bepaalde gevallen invorderingsrente vergoeden als een aanslag die al is betaald later wordt verminderd. Het percentage van de invorderingsrente is gelijk aan dat van de belastingrente. Zie 32.1.7.

35.1.9.1 Verschuldigde invorderingsrente bij te laat betalen

Invorderingsrente is de ondernemer verschuldigd vanaf het verstrijken van de betalingstermijn (zie 35.1.3) t/m de dag voorafgaande aan die van de betaling. Als dag van betaling geldt de dag waarop de Belastingdienst het geld heeft ontvangen. Zie 4.2.5.4.

De invorderingsrente wordt over elke betaling, afboeking of verrekening afzonderlijk berekend. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Overgangsrecht met betrekking tot de nieuwe renteregeling' voor de wijze waarop invorderingsrente wordt berekend.

Elk betaald bedrag wordt gesplitst in een bedrag dat wordt afgeboekt op het op de aanslag openstaande bedrag en een bedrag dat aan invorderingsrente is betaald.

Als een aanslag die (gedeeltelijk) niet is betaald alsnog wordt verminderd, wordt de invorderingsrente alleen in rekening gebracht over het openstaande bedrag na de vermindering.

35.1.9.2 Te ontvangen invorderingsrente bij vermindering van de aanslag

Als een belastingaanslag wordt verminderd of herzien tot een lager bedrag dan inmiddels op die aanslag is betaald en de ondernemer eerder een verzoek om uitstel van betaling met betrekking tot het door hem bestreden bedrag van die aanslag heeft gedaan dat door de ontvanger bij beschikking is afgewezen, wordt aan de ondernemer invorderingsrente vergoed over het tijdvak dat aanvangt de dag na de dag waarop de belastingaanslag waarvoor een verzoek om uitstel van betaling bij beschikking is afgewezen, invorderbaar is en eindigt zes weken na de dagtekening van de vermindering of de herziening en heeft als grondslag het terug te geven bedrag.

Als de ontvanger een aan een ondernemer uit te betalen bedrag niet binnen zes weken na de dagtekening van de daartoe strekkende belastingaanslag uitbetaalt of verrekent, wordt aan de ondernemer invorderingsrente vergoed over het tijdvak dat aanvangt op de dag na de dagtekening van de tot uitbetaling strekkende belastingaanslag of beschikking en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Vergoeding van invorderingsrente' voor voorbeelden.

LET OP Als de belastingteruggaaf het gevolg is van het feit dat een nationale belastingbepaling strijdig is met het EU-recht, geldt dat invorderingsrente (op verzoek van de ondernemer) wordt vergoed vanaf de dag na die waarop de belasting is betaald tot de dag voorafgaande aan die van de terugbetaling. Zie in dit verband ook HvJ EU, 'Irimie', zaak C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250. Invorderingsrente wordt echter niet vergoed over dagen waarop de ondernemer al aanspraak kan maken op belastingrente. Zie voor belastingrente 32.1.6.

35.1.9.3 Invorderingsrente: bezwaar en beroep

De ontvanger stelt het bedrag van de invorderingsrente vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Invorderingsrente' en 'De bezwaarschriftprocedure'.

Bij te betalen invorderingsrente wordt de beschikking met het rentebedrag kenbaar gemaakt op de acceptgiro die de ondernemer wordt toegezonden na een afboeking, dan wel op de door de deurwaarder verstrekte kwitantie.

Bij vermindering of teruggaaf wordt het bedrag van de te vergoeden rente (bij beschikking) afzonderlijk vermeld op het afschrift van de uitspraak of de kennisgeving waaruit de vermindering blijkt.

35.1.10 Kwijtschelding wegens onvermogen

Zijn de financiële omstandigheden zodanig dat de ondernemer de openstaande aanslag(en) niet kan betalen en er binnen afzienbare tijd geen verbetering is te verwachten, dan kan hij de ontvanger vragen (een deel van) de belastingschuld kwijt te schelden. De ondernemer moet dit verzoek doen op een bij de ontvanger te verkrijgen 'verzoekformulier voor ondernemers'.

Kwijtschelding van omzetbelasting wordt uitsluitend verleend als dit gebeurt in het kader van een *akkoord met alle schuldeisers* en er geen redelijke mogelijkheid is om een derde aansprakelijk te stellen. Tegen de beslissing van de ontvanger op het verzoek om kwijtschelding kan de ondernemer binnen tien dagen na dagtekening van die beslissing een gemotiveerd beroepschrift richten aan de Directeur van de Belastingdienst. Het beroepschrift wordt ingediend bij de ontvanger.

LET OP Soms laat de Belastingdienst de invordering van een aanslag achterwege, omdat geen verhaal mogelijk is. Anders dan bij kwijtschelding blijft in dat geval het vorderingsrecht van de Belastingdienst bestaan. Blijkt verhaal naderhand toch mogelijk, dan kan de ontvanger alsnog tot invordering overgaan tenzij de vordering verjaard is.

35.1.11 Verzoek om informatie door ontvanger

Art. 58 IW 1990

De ontvanger kan voor de invordering van belasting informatie opvragen bij de ondernemer. De verplichting om aan dit verzoek te voldoen is geen voor bezwaar vatbare beschikking.

Nadat aan het verzoek tot het verstrekken van informatie is voldaan, kan de ondernemer, als hij van mening is dat het verzoek onrechtmatig was, verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. Op dit verzoek moet de ontvanger beslissen bij voor bezwaar vatbare beschikking. Als de ontvanger het verzoek inwilligt, kent hij een redelijke kostenvergoeding toe aan de ondernemer.

De ontvanger kan een boete tot maximaal € 5278 opleggen aan de ondernemer die niet voldoet aan de verplichting om kopieën e.d. te maken van de aan de ontvanger voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers. Het bedrag van de boete moet binnen zes weken zijn betaald. De ondernemer moet uiterlijk bij het opleggen van de boetebeschikking kennis kunnen nemen van de gronden waarop deze is gebaseerd. De boetebeschikking is voor bezwaar en beroep vatbaar. Zie 34.2 en 34.5.

35.2 Aansprakelijkheid

De omzetbelasting moet worden betaald door degene op wiens naam het aanslagbiljet is gesteld. Zie 31.1.2. De ontvanger zal zich in beginsel eerst verhalen op vermogensbestanddelen van de ondernemer op wiens naam de aanslag staat. Als deze in gebreke blijft met betalen, kan de ontvanger in bepaalde gevallen een ander voor deze belastingschuld aansprakelijk stellen. Hoofdelijk aansprakelijk kunnen zijn

- onderdelen van een fiscale eenheid. Zie 35.2.2
- inleners van personeel. Zie 35.2.3
- bestuurders van een rechtspersoon. Zie 35.2.4
- bestuurders van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid. Zie 35.2.5
- leiders van een vaste inrichting. Zie 35.2.6
- particulieren die een vervoermiddel huren van een buiten de EU gevestigde ondernemer. Zie 35.2.7
- leden van een Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV). Zie 35.2.8
- ondernemers die betrokken zijn bij een btw-carrouselfraude. Zie 35.2.9
- degene die handelingen verricht waardoor de ontvanger is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden. Zie 35.2.10
- bestuurders van een aansprakelijk gestelde rechtspersoon. Zie 35.2.11
- vereffenaars van ontbonden lichamen. Zie 35.2.12

35.2.1 Aansprakelijkstelling: voor bezwaar vatbare beschikking

Art. 49 IW 1990

Als de ontvanger een natuurlijke persoon of een rechtspersoon aansprakelijk wil stellen voor de btw-schuld van een andere natuurlijke persoon of rechtspersoon, dan moet hij dat doen door het uitreiken van een voor bezwaar vatbare beschikking. Zie ook *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Aansprakelijkheid'.

In de beschikking, die aangetekend moet worden verzonden, staat het bedrag waarvoor iemand aansprakelijk wordt gesteld en de termijn waarbinnen dit bedrag moet worden betaald. Verder bevat de beschikking natuurlijk de motivering van de aansprakelijkstelling. Voor zover de aansprakelijkstelling betrekking heeft op een boete zijn de waarborgen die gelden bij het opleggen van de boete van overeenkomstige toepassing. Zie 33.2. Dit houdt o.a. in dat de ontvanger in de kennisgeving de gronden waarop de aansprakelijkheid voor de boete berust moet meedelen. Doet hij dit niet dan vervalt de aansprakelijkheid voor de boete (Hof Leeuwarden, nr. 876/04, ECLI:NL:GHLEE:2007:BA2605).

Hij kan natuurlijk in de eerste plaats bezwaar maken tegen de aansprakelijkstelling zelf. Hij vindt dan dat hij in het geheel niet aansprakelijk is voor de niet-betaalde belasting. Ook kan de ondernemer bezwaar maken tegen de hoogte van het bedrag (en de eventuele boete en belastingrente) waarvoor hij aansprakelijk wordt gesteld, bijv. omdat hij van mening is dat de niet-betaalde aanslag te hoog is. Omdat de aanslag (het belastingbedrag) aan een ander is opgelegd, zal hij niet op de hoogte zijn van de gegevens met betrekking tot dit belastingbedrag (tenzij de aanslag bijv. is opgelegd aan zijn eigen bv). De ontvanger moet hem daarom op zijn verzoek de gegevens verstrekken die voor het maken van bezwaar of beroep van belang kunnen zijn. Er is één uitzondering. Het bezwaar kan geen betrekking hebben op feiten of omstandigheden die van belang zijn geweest bij de vaststelling van een belastingaanslag en ter zake waarvan een onherroepelijke rechterlijke uitspraak is gedaan.

Een bezwaarschrift tegen een beschikking aansprakelijkstelling wordt tevens aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling. Zie 35.1.8.1.

Over de hoogte van het bedrag van de aansprakelijkstelling zal de ontvanger overleg voeren met de inspecteur. Als bij de behandeling van het bezwaarschrift blijkt dat de aanslag te hoog is, zal de ontvanger het bedrag van de aansprakelijkstelling verminderen. Hij kan echter niet de aanslag (ambtshalve) verminderen. Dat kan alleen de inspecteur.

Voor bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie gelden bij aansprakelijkstelling dezelfde regels als bij een belastingaanslag. Zie 34.2 t/m 34.5.

LET OP1 *De ondernemer kan niet aansprakelijk worden gesteld voor in een aanslag begrepen boetes en voor renten en kosten als het belopen daarvan niet aan hem te wijten is. De ontvanger heeft de bewijslast hiervoor. Hij moet dit verwijt opnemen in de aansprakelijkheidsbeschikking en motiveren (Hof Leeuwarden, nr. 876/04, ECLI:NL:GHLEE:2007:BA2605).*
LET OP2 *De omkering van bewijslast (zie 34.2.7) geldt voor de aansprakelijk gestelde alleen als het aan hem te wijten is dat er niet aan de verplichtingen is voldaan.*

35.2.2 Aansprakelijkheid: fiscale eenheid

Art. 43 IW 1990
Als meerdere juridisch zelfstandige bedrijven voor de omzetbelasting een fiscale eenheid vormen (zie 5.3.1), wordt de aanslag gesteld op naam van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid is dus de belasting verschuldigd.
Alle onderdelen van de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingschuld van die eenheid. De ontvanger kan dus elk onderdeel van de fiscale eenheid aanspreken voor de totale omzetbelastingschuld, ook al is die schuld (gedeeltelijk) ontstaan bij andere onderdelen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze aansprakelijkstelling niet in strijd is met het EU-recht (nr. 15/03019, ECLI:NL:HR:2017:438). In dezelfde uitspraak oordeelde de Hoge Raad ook dat het niet van belang is of de fiscale eenheid op het moment van aansprakelijkheidstelling niet meer (in ongewijzigde vorm) bestaat.
Een bestuurder van een (voormalig) onderdeel van de fiscale eenheid kan op zijn beurt aansprakelijk worden gesteld voor de omzetbelastingschuld van de fiscale eenheid waarvoor het betreffende onderdeel aansprakelijk is gesteld. Zie 35.2.4.

LET OP *De ondernemer moet voorzichtig zijn als hij de aandelen koopt van een bv die tot een fiscale eenheid behoort of heeft behoord. Als later blijkt dat (een onderdeel van) de fiscale eenheid te weinig omzetbelasting heeft betaald in de periode waarin de nieuw verworven bv daar deel van uitmaakte, kan zijn bv voor die omzetbelasting aansprakelijk worden gesteld.*

35.2.2.1 Begin en einde fiscale eenheid

Het begin van een fiscale eenheid kan worden gemarkeerd door een beschikking van de inspecteur. Hierin staat de ingangsdatum. Vanaf deze datum geldt de aansprakelijkheid. Zie 5.3.4. Het Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat die beschikking een noodzakelijke voorwaarde is om tot aansprakelijkstelling te kunnen overgaan (nr. 13/00386, ECLI:NL:GHAMS:2014:4724). Volgens het hof is het voor de aansprakelijkstelling niet voldoende dat de betrokken vennootschappen als fiscale eenheid aangifte hebben gedaan en dat zij zich ook feitelijk als fiscale eenheid hebben gedragen. De fiscale eenheid wordt *beëindigd* als aan een van de voorwaarden van financiële, organisatorische of economische eenheid niet meer wordt voldaan. Daar komt geen beschikking van de inspecteur aan te pas. Zie 5.3.5.
Over het tijdstip waarop er een einde komt aan de fiscale eenheid kan dus onduidelijkheid bestaan. Als een fiscale eenheid ophoudt te bestaan of een onderdeel niet meer tot de eenheid behoort, moet dit *meteen* schriftelijk worden gemeld aan de inspecteur. Het Hof Den Haag heeft geoordeeld dat een zgn. formulier opgaaf startende onderneming waarin een tot een fiscale eenheid behorende vennootschap had vermeld dat zij voortaan zelfstandig wil worden aangemerkt als btw-ondernemer, voldoende is voor de melding dat zij geen deel meer uitmaakt van de voorheen bestaande fiscale eenheid (nr. 14/00262, ECLI:NL:GHDHA:2014:3835). Zolang niet (naar behoren) is gemeld dat de fiscale eenheid ophoudt te bestaan of een onderdeel niet meer tot de eenheid behoort, blijven onderdelen die tot de fiscale eenheid behoorden, hoofdelijk aansprakelijk voor elkaars omzetbelastingschulden (Rb. Den Haag, nr. 05/5118, ECLI:NL:RBSGR:2006:AZ6337). Als één van de onderdelen van een fiscale eenheid failliet gaat, dan geldt volgens Rechtbank Rotterdam (nr. 43087/HA ZA 99-1828, VN2002/24.23) de publicatie van het faillissement als rechtsgeldige melding dat de fiscale eenheid is beëindigd. Er zijn ons hierover geen andere uitspraken van andere rechtsprekende colleges of andere regelgeving bekend.

35.2.2.2 Fiscale eenheid: verrekening teruggaaf

Als aan een fiscale eenheid een vermindering of teruggaaf van omzetbelasting wordt verleend, kan de ontvanger deze uitbetalen aan een van de onderdelen van de fiscale eenheid.
De ontvanger kan een teruggaaf aan het ene onderdeel van een fiscale eenheid verrekenen met een vordering op een ander onderdeel als beide onderdelen deel uitmaakten van de fiscale eenheid gedurende de tijdvakken waarop de in verrekening te brengen bedragen aan omzetbelasting materieel betrekking hebben (HR, nr. C01/039HR, ECLI:NL:HR:2003:AE9246).

35.2.3 Aansprakelijkheid: inlenen van personeel

Art. 34 IW 1990
Van inlening is sprake als een uitlener (bijv. een uitzendbureau) werknemers ter beschikking stelt om gedurende een bepaalde periode arbeid te verrichten onder toezicht of leiding van degene die hen heeft ingeleend. De werknemers blijven gedurende deze periode in dienst van de uitlener. De *inlener* is dan hoofdelijk aansprakelijk voor de btw die de uitlener van de arbeidskrachten verschuldigd is. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Inlenersaansprakelijkheid (art. 34 IW 1990)'.
Bestuurlijke boeten vallen buiten de aansprakelijkheid.
De aansprakelijkheid geldt ook bij doorlening. De doorlener (nr. 2 in de rij) is dan aansprakelijk voor de btw die de uitlener (nr. 1 in de rij) is verschuldigd. De inlener (nr. 3 in de rij) is aansprakelijk voor de btw die de doorlener en de uitlener zijn verschuldigd.

Als de werkzaamheden van de uitgeleende werknemer ondergeschikt zijn aan een tussen de uitlener (of doorlener) en de inlener afgesloten koopovereenkomst van een bestaande zaak, geldt de aansprakelijkheidsregeling niet. Vgl. 23.2.10.

35.2.3.1 Geen aansprakelijkheid: inlenen van personeel

De aansprakelijkheid geldt niet als aannemelijk is dat het niet betalen van de btw door de uitlener noch aan hem noch aan de inlener is te wijten. De inlener kan zich verder *vrijwaren* van de aansprakelijkheid door de btw die hem in rekening wordt gebracht te storten op de zgn. g-rekening (geblokkeerde rekening) van de uitlener (de werkgever van de uitgeleende arbeidskrachten). Dit geldt ook bij doorlening. De vrijwaring geldt niet als de inlener wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de uitlener het op de g-rekening gestorte bedrag niet zou gebruiken om de btw te betalen. Betaling via de g-rekening leidt alleen tot vrijwaring als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. De belangrijkste zijn:

- de factuur van de uitlener moet aan de wettelijke eisen voldoen (zie 28.2.1) en het tijdstip vermelden waarop de uitleningsovereenkomst is afgesloten, evenals het nummer of kenmerk van die overeenkomst en het tijdvak waarin de prestatie is verricht;
- bij de betaling van de inlener worden het factuurnummer en de eventueel andere identificatiegegevens van de fa
- in de administratie van de inlener moeten de gegevens met betrekking tot de betreffende factuur direct kunnen worden teruggevonden. Verder moet de inlener van de arbeidskrachten een manurenadministratie voeren.

Als de uitlener geen g-rekening heeft, kan de inlener zich vrijwaren door de btw rechtstreeks te storten bij de Belastingdienst/Centrale administratie in Apeldoorn onder vermelding van naam, adres en btw-identificatienummer van de uitlener, het betreffende factuurnummer en de periode waarin het werk is verricht.

LET OP Bij het uitlenen van personeel in de bouw en de scheepsbouw geldt de verleggingsregeling. De btw wordt dan geheven bij de inlener. Zie 23.2.1 en 23.2.7.

35.2.4 Aansprakelijkheid: bestuurders van rechtspersonen

Art. 36 IW 1990

In beginsel is iedere bestuurder van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat volledig rechtsbevoegd is – voor zover het lichaam aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen – hoofdelijk aansprakelijk voor de door dat lichaam verschuldigde btw (bijv. bestuurders van een bv).

De aansprakelijkheid geldt alleen als het niet betalen van de btw is te wijten aan de bestuurders als gevolg van *kennelijk onbehoorlijk bestuur*. Dit is een zodanige wijze van bestuur dat geen redelijk handelend bestuurder, die zich overigens in dezelfde omstandigheden bevond, evenzo zou hebben gehandeld. Als de betalingsonmacht niet (tijdig) door de bestuurder wordt gemeld, is de bestuurder aansprakelijk. Zie 35.2.4.5.

Een bestuurder is ook aansprakelijk voor de btw waarvoor het lichaam waarvan hij bestuurder is, aansprakelijk is gesteld. Als bijv. een bv die deel uitmaakt(e) van een fiscale eenheid voor de btw aansprakelijk is gesteld voor de omzetbelastingschuld van die fiscale eenheid, is de bestuurder van de bv ook aansprakelijk voor deze btw. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Bestuurdersaansprakelijkheid (art. 36 IW 1990)'.

LET OP De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het niet vooraf horen van een bestuurder bij een aansprakelijkstelling strijdigheid kan opleveren met het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (nr. 13/01940, ECLI:NL:HR:2015:2161). De Hoge Raad heeft zijn oordeel gebaseerd op het arrest van het Hof van Justitie, waaruit volgt dat het verdedigingsbeginsel met zich meebrengt dat eenieder het recht heeft te worden gehoord alvorens een besluit wordt genomen dat zijn belangen op nadelige wijze kan beïnvloeden (HvJ EU, 'Kamino International Logistics', zaak C-129/13 en HvJ EU, 'Datema Hellmann Worldwide Logistics BV', zaak C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041). Verder heeft de Hoge Raad beslist dat het niet vooraf horen van een bestuurder niet kan worden gerechtvaardigd door het belang van de ontvanger bij de invordering van een belastingschuld. De ontvanger moet volgens de Hoge Raad dus omstandigheden aanvoeren die kunnen rechtvaardigen waarom hij de betrokken bestuurder niet van tevoren in kennis heeft gesteld van zijn voornemen tot aansprakelijkstelling. Zie in dit verband ook HR, nr. 14/02924, ECLI:NL:HR:2016:40.

35.2.4.1 Aansprakelijkheid: bestuurders

Als bestuurders van een rechtspersoon worden in de eerste plaats de juridische bestuurders aangemerkt. Bij een bv of nv zijn dit de personen die zijn benoemd bij de akte van oprichting door de algemene vergadering van aandeelhouders of de raad van commissarissen. Daarnaast worden als bestuurder aangemerkt:

- de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld (materieel of formeel) is ontstaan;
- degene van wie het aannemelijk is dat hij het beleid van de rechtspersoon (mede) heeft bepaald als of hij bestuurd
  dering van een door de rechter benoemde bewindvoerder. De enkele omstandigheid dat iemand het beleid van het lichaam mede heeft bepaald of kon bepalen is nog geen grond voor aansprakelijkheid. De aansprakelijkheid berust hierop dat de persoon in kwestie zich metterdaad als *bestuurder* heeft gedragen. In de situatie dat de enig aandeelhouder van een bv (niet zijnde de bestuurder) namens de bv opdrachten heeft verstrekt aan derden, voor de bv betalingen heeft verricht, over het banktegoed van de bv heeft beschikt en namens de bv de contacten onderhield met zakenrelaties, heeft het Hof Amsterdam geoordeeld dat de aandeelhouder terecht aan-
  ontvanger (nr. 15/00092, ECLI:NL:GHAMS:2016:2762). Volgens het hof moet de enig aandeelhouder

worden gezien als feitelijk beleidsbepaler van de bv. Het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat een extern bedrijfskundig adviseur niet kon worden aangemerkt als feitelijk bestuurder (nr. 14/01067, ECLI:NL:GHARL:2016:4081). Volgens het hof kunnen de door die adviseur verstrekte adviezen niet op één lijn worden gesteld met bestuurdersbeslissingen. Het feit dat die adviezen in de meeste gevallen werden overgenomen, doet hier volgens het hof niet aan af.

Als de bestuurder van een lichaam zelf een lichaam is, zijn de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam aansprakelijk. Als bijv. X bv bestuurder is van Y bv, kunnen de directieleden van X bv aansprakelijk zijn voor de omzetbelastingschulden van Y bv.

35.2.4.2 Aansprakelijkheid: melding van betalingsonmacht

De rechtspersoon die zijn omzetbelasting niet kan betalen, een zgn. betalingsonmacht, moet dit tijdig *schriftelijk melden* aan de ontvanger. Onder 'betalingsonmacht' moet worden verstaan de omstandigheid dat het lichaam voor zijn belastingen (HR, nr. 10/01160 ECLI:NL:HR:2011:BP2998 en HR, nr. 10/02236, ECLI:NL:HR:2011:BR4865):

- onvoldoende liquide middelen heeft om die te voldoen;
- tijdelijk te weinig liquide middelen heeft die te voldoen en hij de redelijke verwachting heeft dat hij die verplichting al
- wel voldoende liquide middelen heeft om die te voldoen, maar hij deze daarvoor niet aanwendt in verband met zijn betalingsverplichtingen.

Iedere bestuurder kan namens de onderneming de betalingsonmacht melden. De ontvanger merkt een verzoek om uitstel van betaling in verband met liquiditeitsproblemen of andere verzoeken of brieven waaruit deze problemen blijken in beginsel aan als melding van betalingsonmacht.

De ontvanger moet in elk gesprek waarbij betalingsproblemen aan de orde komen wijzen op de meldingsplicht.

Als een melding is gedaan, hoeft er voor nieuwe omzetbelastingschulden niet opnieuw te worden gemeld, zolang er nog sprake is van betalingsachterstand (HR, nr. 10/01211, ECLI:NL:HR:2011:BR7038). Volgens de Hoge Raad geldt dat alleen voor belastingbedragen die zijn aangegeven. Als echter naar het oordeel van de ontvanger feitelijk geen sprake meer is van een toestand van een betalingsonmacht omdat bijv. de voldoening van btw op aangifte is hervat, herleeft de meldingsplicht (Besluit nr. BLKB2015/842M). Hierbij geldt wel de voorwaarde dat de ontvanger de rechtspersoon daarover tijdig en schriftelijk heeft geïnformeerd.

LET OP Als de meldingstermijn (zie 35.2.4.3) afloopt op of na de faillissementsdatum, hoeft geen melding van betalingsonmacht plaats te vinden. De ontvanger heeft in dat geval bij een eventuele aansprakelijkstelling een bewijslast alsof rechtsgeldig is gemeld. Het voorgaande is niet van toepassing als sprake is van een naheffingsaanslag waarvoor het lichaam of de bestuurder geen melding kan doen omdat sprake is van opzet of grove schuld (Besluit nr. BLKB2015/842M).

35.2.4.3 Aansprakelijkheid: tijdstip van de melding betalingsonmacht

De melding moet worden gedaan uiterlijk *twee weken* na de dag waarop de volgens de aangifte verschuldigde btw had moeten zijn betaald. Zie 4.2.5.4. Als de betalingsonmacht ontstaat buiten deze termijn, moet de ondernemer onverwijld mededeling doen aan de ontvanger. Onverwijld houdt in dat de ondernemer de mededeling aan de ontvanger moet doen binnen twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht.

Is er over een bepaald tijdvak geen aangifte gedaan, dan kan de betalingsonmacht worden gemeld uiterlijk twee weken na de dag waarop aangifte had moeten worden gedaan en betaald. Zie 4.2.4. Als over een tijdvak geen aangifte is gedaan en daarom een aanslag (naar een door de inspecteur geschat bedrag) wordt opgelegd, kan geen melding meer worden gedaan. Als de betalingsonmacht een naheffingsaanslag betreft die is opgelegd omdat er meer btw is verschuldigd dan er volgens de aangifte is of had moeten worden voldaan (bijv. na een boekenonderzoek), kan de melding worden gedaan uiterlijk twee weken na de vervaldag van die aanslag. Zie 35.1.3. In dit laatste geval geldt de melding alleen voor zover de omstandigheid dat er te weinig btw is aangegeven *niet te wijten is aan opzet of grove schuld* van het lichaam.

Als uitstel van betaling is verleend in verband met een tijdig ingediend bezwaar- of beroepschrift, kan – als uitspraak is gedaan op het bezwaarschrift of op het beroepschrift is beslist – betalingsonmacht voor het niet toegewezen bedrag alsnog binnen twee weken na de dagtekening van de beslissing op het bezwaar of beroep bij de ontvanger worden gemeld.

35.2.4.4 Aansprakelijkheid: melding betalingsonmacht is rechtsgeldig

Heeft het lichaam de betalingsonmacht rechtsgeldig gemeld, dan is een bestuurder slechts aansprakelijk als aannemelijk is dat de niet-betaling het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaande aan het tijdstip van de melding.

35.2.4.5 Aansprakelijkheid: geen of niet-rechtsgeldige melding betalingsonmacht

Heeft het lichaam de betalingsonmacht niet of niet rechtsgeldig gemeld, dan zijn de bestuurders aansprakelijk. Er wordt dan wettelijk vermoed dat de niet-betaling aan hen te wijten is en het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaand aan het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is gebleven. Slechts de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet of niet rechtsgeldig melden niet aan hem te wijten is, wordt de mogelijkheid gegeven dit vermoeden te weerleggen.

De *gewezen* bestuurder heeft *altijd* de mogelijkheid een dergelijk vermoeden te weerleggen. De Hoge Raad heeft beslist dat als het [illegible]) melding van de betalingsonmacht een direct gevolg is van een nalatigheid van het door het lichaam ingeschakelde accountantskantoor, de bestuurder het recht heeft aannemelijk te maken dat hem ter zake geen verwijt treft (nr. 12/05618, ECLI:NL:HR:2014:2149). Hierbij maakt het volgens de Hoge Raad niet uit of de nalatigheid van het accountantskantoor als zodanig al dan niet kan worden toegerekend aan de bestuurder.

LET OP Volgens de Hoge Raad vervalt de meldingsplicht vanaf het tijdstip waarop de ontvanger van de betalingsonmacht op de hoogte komt (nr. 28.997, ECLI:NL:HR:1994:BV4750).

35.2.4.6 Aansprakelijkheid: inhoud van de melding

De melding moet de gegevens van de aangiften en/of aanslagen bevatten waarvoor betalingsonmacht bestaat. Tevens moet inzicht worden verschaft in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet (tijdig) kan worden betaald. Voor de melding kan gebruik worden gemaakt van een speciaal formulier dat verkrijgbaar is bij de ontvanger.

De melding heeft alleen gevolgen voor de aansprakelijkstelling van de bestuurders. De ondernemer moet gewoon zijn fiscale verplichtingen blijven vervullen.

35.2.5 Aansprakelijkheid: bestuurders lichaam zonder rechtspersoonlijkheid

Art. 33,1,a IW 1990

Hoofdelijk aansprakelijk is, voor de omzetbelasting verschuldigd door:

a. een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid (bijv. een maatschap, een vof) of een rechtspersoon die niet volledig rechtsbevoegd is (bijv. een gewone vereniging waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte): *ieder van de bestuurders*;

b. een niet in Nederland gevestigd lichaam: de *leider van zijn vaste inrichting* in Nederland of zijn in Nederland wonende of gevestigde vaste *vertegenwoordiger*;

c. een lichaam dat is ontbonden: *ieder van de met de vereffening belaste personen* – met uitzondering van de door de rechter benoemde vereffenaar – voor zover het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur, met dien verstande dat geen aansprakelijkstelling kan plaatsvinden als na de ontbinding drie jaren zijn verstreken.

In de onder *a.* en *b.* genoemde gevallen is de bestuurder, leider of vertegenwoordiger niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is voldaan.

35.2.5.1 Aansprakelijkheid: wanneer is iemand een 'bestuurder'?

Onder 'bestuurders' worden verstaan bestuurders in formele zin en degenen die zich feitelijk als bestuurder hebben gedragen. In de situatie dat een bv jarenlang ten onrechte geen omzetbelasting heeft voldaan en waarvan een stichting bestuurder was, heeft de Hoge Raad de bestuurder van de stichting aangemerkt als (middellijk) bestuurder omdat hij de btw aangiften voor de vennootschap deed (nr. 12/05444, ECLI:NL:HR:2014:251). Ook de beherende vennoot van een maat- of vennootschap wordt als bestuurder aangemerkt.

De nieuwe bestuurder kan aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld die materieel is ontstaan voordat hij in functie trad. Hij zal echter meestal vrij gemakkelijk aannemelijk kunnen maken dat aan hem geen kennelijk onbehoorlijk bestuur te wijten valt, omdat hij vóór zijn aantreden geen bemoeienis heeft gehad met het besturen van de maatschap of vennootschap. Hij moet echter wel aannemelijk kunnen maken dat er na zijn aantreden als bestuurder onvoldoende middelen aanwezig waren om de belastingschuld te voldoen en dat het niet mogelijk was maatregelen te treffen om de schuld alsnog te voldoen.

De gewezen bestuurder kan aansprakelijk worden gesteld voor de materieel ontstane belastingschuld waarvoor hij tijdens zijn bestuursperiode hoofdelijk aansprakelijk was.

Als de bestuurder van een lichaam zelf een lichaam is, kunnen ook de bestuurders van laatstbedoeld lichaam aansprakelijk worden gesteld. Dit doet zich bijv. voor als een vennootschap als bestuurder optreedt.

35.2.6 Aansprakelijkheid: leider van een vaste inrichting

Art. 33,1,b IW 1990

Voor de omzetbelasting verschuldigd door een *niet* in Nederland wonende of gevestigde ondernemer is hoofdelijk aansprakelijk:

– de leider van de vaste inrichting in Nederland;

– de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger.

Deze personen zijn niet aansprakelijk voor zover zij bewijzen dat het niet aan hen is te wijten dat de ondernemer de belasting niet heeft voldaan.

35.2.7 Aansprakelijkheid: huurder van vervoermiddelen

Art. 42a IW 1990

Ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd en die vervoermiddelen verhuren aan particulieren die in Nederland wonen of zijn gevestigd zijn Nederlandse omzetbelasting verschuldigd als het werkelijke gebruik in Nederland plaatsvindt. Zie 7.5.8. Voor deze omzetbelasting is de huurder-particulier hoofdelijk aansprakelijk. Dus als de buitenlandse ondernemer de Nederlandse omzetbelasting niet betaalt, kan de Belastingdienst de huurder aanspreken.

35.2.8 Aansprakelijkheid: EESV

Art. 36 IW 1990

De door een Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) verschuldigde omzetbelasting wordt in eerste instantie ingevorderd bij dat EESV. Zie 5.2.2.3. Als een EESV geen rechtspersoonlijkheid bezit, en het EESV zijn schulden niet binnen de betalingstermijn betaalt, kan elk van de leden hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld (zie Resolutie staatssecretaris van Financiën 1 maart 1990, nr. WDB 90/63, punt 9).

35.2.9 Aansprakelijkheid: btw-carrouselfraude

Art. 42c IW 1990

Bij een btw-carrouselfraude worden dezelfde partijen goederen snel verhandeld (al dan niet via het buitenland) en wordt door ten minste één leverancier een factuur met btw uitgereikt, zonder dat hij deze btw voldoet aan de Belastingdienst. Deze leverancier wordt de 'ploffer' genoemd. De Belastingdienst kan dan wel een naheffingsaanslag opleggen aan de ploffer, maar bij hem is in de regel niets te halen. De afnemer trekt de btw af als voorbelasting en als hij de goederen exporteert krijgt hij de btw terug van de Belastingdienst via een zgn. negatieve aangifte. Het weigeren van de aftrek van voorbelasting bij de afnemer is soms niet mogelijk. Zie 18.1.11.

Daarom is er een aansprakelijkheidsregeling gecreëerd voor ondernemers die betrokken zijn bij carrouselfraude. Ondernemers kunnen aansprakelijk zijn bij carrouselfraude door anderen wanneer zij wetenschap hadden van die fraude én de fraude is gepleegd met door de minister aangewezen goederen. Als een leverancier (de ploffer) van bepaalde aangewezen goederen (zie 35.2.9.2) de verschuldigde btw niet of niet volledig voldoet aan de Belastingdienst, kunnen de volgende personen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze btw:

a. de ondernemer (een natuurlijk persoon of een rechtspersoon) die de goederen heeft afgenomen van de ploffer;
b. de ondernemers die de goederen hebben geleverd voorafgaande aan de levering door de ploffer;
c. de ondernemers aan wie de goederen zijn geleverd na de levering door de ploffer;
d. de ondernemers die samen met een onder a. t/m c. bedoelde aansprakelijke ondernemer een fiscale eenheid voor de omzetbelasting vormen of hebben gevormd.

Het voorgaande komt erop neer dat als er in een handelsketen een ploffer opduikt, alle voorafgaande en alle volgende schakels aansprakelijk kunnen zijn voor de btw die de ploffer voor de desbetreffende goederen niet betaalt aan de Belastingdienst. Zie *Nextens Bezwaar en Beroep Almanak 2019*, onder 'Aansprakelijkheid carrouselfraude (art. 42c IW 1990)'.

Er is een uitzondering gemaakt voor omzetbelasting die is verschuldigd wegens leveringen die worden verricht tijdens surseance van betaling of faillissement, of tijdens een lopende schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (art. 42c, lid 3 IW 1990). De aansprakelijkheid geldt niet voor de omzetbelasting die een ondernemer, diens bewindvoerder of curator dan wel een pandhouder in het kader van de uitoefening van een op de geleverde goederen gevestigd pandrecht dan is verschuldigd.

35.2.9.1 Aansprakelijkheid: wetenschap van btw-carrouselfraude

Een ondernemer is alleen aansprakelijk als hij *wist of behoorde te weten* dat de btw verschuldigd ter zake van de levering door de ploffer niet of niet volledig is of zal worden voldaan. De Belastingdienst zal moeten bewijzen dat dit het geval is. Hierbij wordt de Belastingdienst geholpen door de volgende twee regels:

1. van de ondernemer die *voordeel heeft behaald* doordat de ploffer de btw niet heeft voldaan wordt aangenomen dat hij dit *wist of behoorde te weten*;
2. een ondernemer wordt in elk geval *geacht voordeel te hebben behaald* als aan hem voor de goederen een vergoeding in rekening is gebracht die op het tijdstip van de levering lager is dan:
   a. het bedrag dat bij vrije mededinging zou moeten worden betaald; of
   b. de vergoeding die aan zijn leverancier of aan ieder van de leveranciers ter zake van voorafgaande verkrijgingen van die goederen in rekening is gebracht.

Ook bij de toepassing van deze twee regels geldt dat de Belastingdienst in eerste instantie moet bewijzen dat de ondernemer *voordeel heeft behaald*, al dan niet door een te lage prijs te hebben betaald.

Een ondernemer die dus tegen een lagere prijs koopt (dus beneden de geldende marktprijs) loopt een groot risico als er in de handelsketen een ploffer blijkt te zijn. De ondernemer wordt dan geacht *voordeel te hebben behaald* en daardoor wordt vervolgens aangenomen dat hij *wist of behoorde te weten* dat er een ploffer was.

Voorgaande twee regels zijn niet absoluut. De ondernemer is niet aansprakelijk als hij *aannemelijk* maakt dat het voordeel niet voortvloeit uit of geen verband houdt met het niet of niet volledig voldaan zijn van de belasting die de ploffer is verschuldigd.

35.2.9.2 Aansprakelijkheid: aangewezen goederen btw-carrouselfraude

De hoofdelijke aansprakelijkheid bij btw-carrouselfraude geldt alleen bij de handel in goederen die door de minister zijn aangewezen. De volgende goederen zijn aangewezen, de toebehoren en onderdelen van die goederen daaronder begrepen:

a. telecommunicatie- en computerapparatuur en -programmatuur;
b. foto-, film-, video- en geluidsapparatuur alsmede beeld- en geluiddragers zoals video- en muziekcassettes en compact discs en digitale videodiscs;
c. landvoertuigen die zijn uitgerust met een motor van meer dan 48 cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW.

Voorbeelden van de onder a. bedoelde goederen zijn (mobiele) telefoons, personal computers, beeldschermen, iPads, printers, software, processoren enz. Bij c. gaat het bijvoorbeeld om auto's en motoren.

35.2.10 Aansprakelijkheid: benadeling in verhaalsmogelijkheden

Art. 33a IW 1990

Sinds 1 januari 2019 bestaat er een extra aansprakelijkheid als de ontvanger wordt benadeeld in zijn verhaalsrechten op goederen van een belastingschuldige. Deze aansprakelijkheid geldt alleen als de ontvanger bemoeilijkt wordt in het zich verhalen op goederen van belastingschuldigen, mits (1) aan die bemoeilijking een onverplichte rechtshandeling ten grondslag ligt. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen als een belastingschuldige zijn goederen (onverplicht) overdraagt aan een derde. De tweede voorwaarde is dat de belastingschuldige en de derde wisten of behoorden te weten dat de ontvanger door deze handelingen wordt bemoeilijkt in zijn verhaalsmogelijkheden. Voor de tweede voorwaarde (kennis hebben of behoren te hebben) kent de regeling een aantal ficties. De aansprakelijkheid voor de belastingschuld bedraagt maximaal het bedrag van de begunstiging.
Op grond van het overgangsrecht geldt deze aansprakelijkheid voor begunstigingen die hebben plaatsgevonden op of na 18 september 2018, 15.15 uur.

35.2.11 Aansprakelijkheid: aansprakelijkheidsschuld

Art. 36b IW 1990

Indien een rechtspersoon, die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, bij een beschikking (zie 35.2.1) voor een omzetbelastingschuld van een derde aansprakelijk is gesteld, dan geldt daar weer een extra aansprakelijkheid voor. De bestuurders van die aansprakelijk gestelde rechtspersoon zijn namelijk onder voorwaarden weer hoofdelijk aansprakelijk voor die schuld.

35.2.12 Aansprakelijkheid: ontbonden lichamen

Art. 33,1,c IW 1990

Indien een lichaam wordt ontbonden dan is de vereffenaar hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingschuld als het onbetaald gebleven zijn van de schuld te wijten is aan onbehoorlijk bestuur van die vereffenaar. Deze aansprakelijkheid geldt niet als de vereffenaar door een rechtbank is aangesteld. Deze aansprakelijkheid vervalt na het verstrijken van drie jaren sinds de ontbinding van het lichaam

35.2.13 Aansprakelijkheid: platform bij afstandsverkopen

Art. 5 quinquies Verordening 282/2011/EG

Een platform dat faciliteert bij een afstandsverkoop (zie 5.8.4) is in beginsel volledig verantwoordelijk en aansprakelijk voor de afdracht van de ter zake verschuldigde btw. Dit is slechts anders als het platform:

- afhankelijk is van informatie van leveranciers of derden om het juiste btw-bedrag aan te geven;
- onjuiste informatie heeft ontvangen; en
- kan bewijzen dat het niet wist en niet behoorde te weten dat de informatie onjuist was.

36 Tekst

36.1 WET OP DE OMZETBELASTING 1968

Tekst zoals deze luidt na de laatste wijziging ingaande 1 januari 2021. Enkele artikelen wijzigen als gevolg van de Wet implementatie richtlijnen elektronische handel (nr. 35.527). De ingangsdatum van die wijziging is 1 juli 2021.

HOOFDSTUK I | INLEIDENDE BEPALINGEN

Artikel 1

Onder de naam 'omzetbelasting' wordt een belasting geheven ter zake van:

a leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwa worden verricht;

b intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelend en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;

c. intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van onderdeel b, van nieuwe vervoer Nederland;

d invoer van goederen.

Artikel 1a

1 Artikel 1, aanhef en onderdeel b, is niet van toepassing wanneer het verworven goed:

- a. is geleverd door een ondernemer op wie de in de artikelen 282 tot en met 292 van de BTW-Richtlijn 2006 bedoeld regeling van toepassing is;
- b. is geleverd in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel f;
- c. is geleverd met toepassing van artikel 5a, eerste lid, of
- d. is geleverd met toepassing van een van de in de artikelen 312 tot en met 325 en 333 tot en met 340 van de BTW bedoelde bijzondere regelingen.

2 Artikel 1, aanhef en onderdeel b, is voorts niet van toepassing op intracommunautaire verwervingen van goederen, an nieuwe vervoermiddelen en accijnsgoederen, door:

- a. ondernemers die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verrichten waarvoor geen recht op aftrek van bela en
- b. rechtspersonen, andere dan ondernemers;

voor zover het totaal van de vergoedingen ter zake van deze verwervingen in het lopende kalenderjaar niet meer bedraagt dan € 10 000, mits het totaal van de vergoedingen ter zake van dergelijke verwervingen in het voorafgaande kalenderjaar niet meer heeft bedragen dan € 10 000.

3 De in het tweede lid bedoelde ondernemers en rechtspersonen kunnen aan de inspecteur verzoeken om dat lid op hen passing te doen zijn. Bij inwilliging van het verzoek geldt zulks tot wederopzegging door belanghebbende doch ten minste voor twee kalenderjaren. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld inzake de toepassing van dit lid. *(Zie 36.4, art. 1a Uitv.besch. OB.)*

Artikel 2

Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.

Artikel 2a

1 In deze wet en in de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder

- a. BTW-Richtlijn 2006: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelij belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347);
- b. lidstaat: een lidstaat van de Europese Unie;
- c. Unie: het geheel van de grondgebieden van de lidstaten zoals die gebieden zijn omschreven in artikel 5, onder 2, Richtlijn 2006, met dien verstande dat ook het Vorstendom Monaco en het eiland Man worden behandeld als gebied van de Franse Republiek respectievelijk het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en dat ook de zones Akrotiri en Dhekelia van Cyprus, die onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland vallen, worden behandeld als gebied van de Republiek Cyprus;

d. *(tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* derde-land: elk ander grondgebied dan dat van de Unie;
(vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1):
1° *derde-land: elke staat of elk grondgebied waarop het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie niet van toepassing is met uitzondering van het land en de gebieden, genoemd in onderdeel c;*
2° *derdelandsgebieden: de gebieden, genoemd in artikel 6 van BTW-richtlijn 2006.*

e. accijnsgoederen: bier, wijn, tussenprodukten, overige alcoholhoudende produkten, minerale oliën en tabaksprodukten als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de accijns, kolen als bedoeld in artikel 32, onderdeel a, van de Wet belastingen op milieugrondslag, alsmede aardgas als bedoeld in artikel 47, eerste lid, onderdeel m, van de Wet belastingen op milieugrondslag in verbinding met artikel 48, tweede lid, van die wet, maar met uitzondering van gas dat wordt geleverd via een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net;

f. nieuwe vervoermiddelen: voor het personen- of goederenvervoer bestemde schepen met een lengte van mee
vaartuigen met een totaal opstijggewicht van meer dan 1550 kg en landvoertuigen die zijn uitgerust met een motor van meer dan 48 cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW, met uitzondering van schepen en luchtvaartuigen als bedoeld in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 3, onder a, onderscheidenlijk e, wanneer op het tijdstip van de levering:
1° na het tijdstip van eerste ingebruikneming van het landvoertuig niet meer dan zes maanden, dan wel van het schip of l
vaartuig niet meer dan drie maanden, zijn verstreken; of
2° het vervoermiddel, als het een landvoertuig betreft ten hoogste 6000 km heeft afgelegd, als het een schip betreft ten ho
100 uren heeft gevaren, dan wel als het een luchtvaartuig betreft ten hoogste 40 uren heeft gevlogen;

g. btw identificatienummer: het nummer dat ingevolge artikel 214 van de BTW Richtlijn 2006 door een lidstaat aan eer
of aan een rechtspersoon, andere dan ondernemer, is toegekend;

h. intracommunautair goederenvervoer: het vervoer van goederen waarvan de plaats van vertrek en de plaats van aar
grondgebied van twee verschillende lid-staten zijn gelegen;

i. plaats van vertrek: de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk aanvangt, zonder rekening te houden
worden afgelegd om zich naar de plaats te begeven waar de goederen zich bevinden;

j. plaats van aankomst: de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk eindigt;

k wederverkoper: de ondernemer wiens activiteiten geheel of ten dele bestaan uit de wederverkoop van gebruikte g
kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten;

l. gebruikte goederen: alle roerende lichamelijke zaken die, in de staat waarin zij verkeren of na herstelling daarvan, opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan nieuwe vervoermiddelen die worden verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een andere lidstaat, en andere dan bij ministeriële regeling aan te wijzen edele metalen en edelstenen; *(Zie 36.4, art. 4 Uitv.besch. OB.)*

m. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten: de bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen; *(Zie 36.4, art. 4 Uitv.besch. OB.)*

n. gedeelte van een binnen de Unie verricht passagiersvervoer: het gedeelte van een vervoer dat, zonder tussenstop
Unie, plaatsvindt tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het vervoer van passagiers; in geval het een heen- en terugreis betreft, wordt de terugreis als een afzonderlijk vervoer beschouwd;

o. plaats van vertrek van een vervoer van passagiers: het eerste punt in de Unie waar passagiers aan boord kunnen
tueel na een tussenstop buiten de Unie;

p. plaats van aankomst van een vervoer van passagiers: het laatste punt in de Unie waar passagiers die binnen de U
zijn gekomen van boord kunnen gaan, eventueel vóór een tussenstop buiten de Unie;

q. elektronische diensten: langs elektronische weg verrichte diensten, met name de in bijlage II van de BTW-Richtlijn 2006 beschreven diensten;

r. telecommunicatiediensten: diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschrifte
luiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten;

s. normale waarde:
1° het volledige bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, dat de afnemer van goederen of diensten, om de de
treffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht, op het tijdstip van die levering of van die verrichting en bij vrije mededinging daarvoor zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter in Nederland;
2° indien geen vergelijkbare levering of verrichting als bedoeld onder 1° voorhanden is:
- met betrekking tot goederen: een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht;
- met betrekking tot diensten: een waarde die niet lager is dan de door de ondernemer voor het verrichten van d
gemaakte uitgaven.

t. *voucher:* een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenpres-
ingen of diensten te aanvaarden en waarbij de te verrichten goederenleveringen of diensten, of de iden-

titeit van de potentiële verrichters ervan, vermeld staan op het instrument zelf of in de bijbehorende documentatie, inclusief de voorwaarden voor het gebuik van het instrument;

u. *voucher voor enkelvoudig gebruik:* een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher btrekking heeft, alsmede het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde belasting, bekend zijn op het tijdstip van de uitgifte van de voucher;

v. *voucher voor meervoudig gebruik:* alle vouchers, uitgezonderd vouchers voor enkelvoudig gebruik;

w. *(vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1): intracommunautaire afstandsverkopen van goederen: de leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, ook wanneer de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:*

   1°. *de levering van goederen wordt verricht aan een ondernemer of aan een rechtspersoon, andere dan ondernemer, van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen krachtens artikel 1a, tweede lid, niet aan de belasting zijn onderworpen, of aan enige andere niet-ondernemer;*

   2°. *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;*

x. *(vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1): afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen: de leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, met inbegrip van gevallen waarin de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, vanuit een derdelandsgebied of een derde land naar een afnemer in een lidstaat, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:*

   1°. *de levering van goederen wordt verricht aan een ondernemer of aan een rechtspersoon, andere dan ondernemer, van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen krachtens artikel 1a, tweede lid, niet aan de belasting zijn onderworpen, of aan enige andere niet-ondernemer;*

   2°. *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.*

2 Bij ministeriële regeling worden regels gesteld omtrent de wijze waarop moet worden aangetoond of een vervoermidd
aangemerkt dient te worden. *(Zie 36.4, art. 1b Uitv.besch. OB.)*

HOOFDSTUK II | HEFFING TER ZAKE VAN LEVERINGEN EN DIENSTEN

AFDELING 1
Belastbaar feit

Artikel 3

1 Leveringen van goederen zijn:

a. de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken;

b. de afgifte van goederen ingevolge een overeenkomst van huurkoop;

c. de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere
terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, zesde lid;

d. de rechtsovergang van goederen tegen betaling van een vergoeding ingevolge een vordering door of namens de

e. *[vervallen]*;

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

2 Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rech
onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, tenzij de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van die rechten. De waarde in het economische verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.

3 Met een levering onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, worden gelijkgesteld:

a. het door een ondernemer aan zijn bedrijf onttrekken van een goed dat hij voor eigen privé-doeleinden of voor privé
van zijn personeel bestemt, dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, dat hij voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan;

b. *[vervallen]*;

c. het onder zich hebben van goederen door een ondernemer of zijn rechthebbenden wanneer hij de uitoefening va
beëindigt, ingeval bij de aanschaffing van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde in onderdeel b, zoals dat luidde op 31 december 2013, recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan.

4 Indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde volgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt afgeleverd, wordt dat goed geacht door ieder van die personen te zijn geleverd.

5 Goederen welke over een veiling worden verhandeld, worden geacht aan en vervolgens door de houder van de veiling te zijn geleverd.

6 Goederen welke worden geleverd door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer die overeenkom eigen naam maar op order en voor rekening van een ander, worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn geleverd.

7 Goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede electriciteit, gas, warmte of koude

8 Voor de toepassing van het derde lid, onderdeel a, worden onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te geschenken van geringe waarde of als monster, niet als een levering onder bezwarende titel beschouwd.

9 *[vervallen]*.

Artikel 3a

1 Met een levering van een goed onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, wordt gelijkgesteld de overl een ondernemer van een eigen goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat.

2 Overbrenging van een goed naar een andere lidstaat is het verzenden of vervoeren van het goed voor bedrijfsdoeleind voor rekening van de ondernemer, voor zover het goed niet:

- a. door de ondernemer wordt geleverd in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel f, of wordt geleverd met toepassin 5a, eerste lid;
- b. door de ondernemer wordt geleverd met toepassing van artikel 5, eerste lid, onderdeel c;
- c. door de ondernemer wordt geleverd met toepassing van artikel 9, tweede lid, onderdeel b
- d. *[vervallen]*;
- e. wordt gebruikt ten behoeve van een aan de ondernemer verleende dienst, bestaande in deskundigenonderzoeken heden met betrekking tot dat goed, die feitelijk plaatsvinden in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, mits dat goed na de deskundigenonderzoeken of werkzaamheden wordt verzonden naar de ondernemer in de lidstaat waarvandaan het oorspronkelijk is verzonden of vervoerd;
- f tijdelijk wordt gebruikt in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer ten behoeve van een dor verrichte dienst;
- g. voor een periode van ten hoogste 24 maanden wordt gebruikt in de lidstaat van aankomst van de verzending of he wanneer de invoer van hetzelfde goed uit een derde-land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van rechten bij invoer, of
- h. bestaat in gas dat via een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergelijk sys sloten net wordt geleverd onder de voorwaarden van artikel 5b, in warmte of koude dat via warmte- of koudenetten onder die voorwaarden wordt geleverd dan wel in elektriciteit die wordt geleverd onder die voorwaarden.

3 In geval ten aanzien van een goed als bedoeld in het tweede lid, aanhef, en onderdelen a tot en met h, op enig tijdstip wordt voldaan aan de in het van toepassing zijnde onderdeel gestelde voorwaarden, wordt het goed geacht op dat tijdstip te zijn overgebracht naar een andere lidstaat.

Artikel 3b

1 In afwijking van artikel 3a, eerste lid, wordt de overbrenging door een ondernemer van goederen die deel uitmaken van vermogen naar een andere lidstaat in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep niet gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel.

2 Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt geacht sprake te zijn van de regeling inz op afroep wanneer:

- a. de goederen door een ondernemer zelf worden verzonden of vervoerd of voor zijn rekening door een derde partij worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat om die goederen daar, in een later stadium en na aankomst, aan een andere ondernemer te leveren doordat die de macht krijgt overgedragen om over deze goederen als eigenaar te beschikken krachtens een bestaande overeenkomst tussen de beide ondernemers;
- b. de ondernemer die de goederen verzendt of vervoert, zijn bedrijf niet heeft gevestigd of geen vaste inrichting heeft waar aan de goederen worden verzonden of vervoerd,
- c. de ondernemer voor wie de te leveren goederen zijn bestemd, voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidsta goederen worden verzonden of vervoerd, en zowel zijn identiteit als het btw-identificatienummer dat door die lidstaat aan hem is toegekend, bij de ondernemer, bedoeld in onderdeel b, bekend zijn op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer aanvangt; en
- d. de ondernemer die de goederen verzendt of vervoert of dit voor zijn rekening door een derde laat doen, het vervoe deren opneemt in het register bedoeld in artikel 34, tweede lid, onderdeel c, en, overeenkomstig artikel 37a, eerste lid, onderdeel d, in de lijst de identiteit vermeldt van de ondernemer die de goederen afneemt, evenals het btw-identificatienummer dat aan deze is toegekend door de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd.

3 Wanneer aan de voorwaarden, bedoeld in het tweede lid, en de periode, genoemd in het vierde lid, is voldaan, zijn op h overdracht van de macht aan de ondernemer, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, om als eigenaar over de goederen te beschikken, de volgende regels van toepassing:

a. een levering van goederen als bedoeld in tabel II, onderdeel a, post 6, wordt geacht te zijn verricht door de ondern goederen zelf heeft verzonden of vervoerd of voor zijn rekening door een derde heeft laten verzenden of vervoeren in de lidstaat vanwaar de goederen zijn verzonden of vervoerd;

b. een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht door de ondernemer aan wie deze worden geleverd in de lidstaat waarnaar de goederen werden verzonden of vervoerd.

4 Indien de goederen niet binnen twaalf maanden na aankomst in de lidstaat waarnaar zij zijn verzonden of vervoerd, zijn de ondernemer, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, of het zesde lid, en geen van de situaties, genoemd in het zevende lid, zich heeft voorgedaan, wordt een overbrenging als bedoeld in artikel 3a geacht te zijn verricht op de dag na het verstrijken van de periode van twaalf maanden.

5 In afwijking van het vierde lid wordt geen overbrenging als bedoeld in artikel 3a geacht te zijn verricht indien:

a. de macht om als eigenaar te beschikken over de goederen niet is overgedragen en die goederen worden teruggez de lidstaat vanwaar zij zijn verzonden of vervoerd binnen de periode, genoemd in het vierde lid; en

b. de ondernemer die de goederen heeft verzonden of vervoerd, de retour ontvangen goederen opneemt in het regist artikel 34, tweede lid, onderdeel c.

6 Indien de ondernemer, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, binnen de periode, genoemd in het vierde lid, wordt ver een andere ondernemer, wordt op het tijdstip van de vervanging geen overbrenging als bedoeld in artikel 3a geacht te zijn verricht, op voorwaarde dat:

a. alle andere voorwaarden, bedoeld in het tweede lid, zijn vervuld; en

b. de ondernemer, bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, de vervanging opneemt in het register, bedoeld in artikel 3 onderdeel c.

7 Indien ten minste één van de voorwaarden, bedoeld in het tweede of zesde lid, binnen de periode, genoemd in het vie langer is vervuld, wordt een overbrenging van goederen in de zin van artikel 3a geacht te zijn verricht op het tijdstip dat de desbetreffende voorwaarde niet langer is vervuld. Dit tijdstip is, afhankelijk van de niet-vervulde voorwaarden, bepaald op de volgende momenten:

a. indien de goederen worden geleverd aan een andere persoon dan de ondernemer, bedoeld in het tweede lid, onde het zesde lid: onmiddellijk vóór een dergelijke levering;

b. indien de goederen na aankomst in de lidstaat van bestemming worden verzonden of vervoerd naar een ander land dan de lidstaat vanwaar zij oorspronkelijk werden verplaatst: onmiddellijk vóór de aanvang van een dergelijke verzending of een dergelijk vervoer; of

c. indien de goederen worden vernietigd of gestolen of verloren zijn gegaan: op de datum waarop de goederen daadwerkelijk werden vernietigd of gestolen of verloren zijn gegaan, of indien het onmogelijk is om deze datum te bepalen, op de datum waarop werd vastgesteld dat de goederen waren vernietigd of gestolen of verloren zijn gegaan.

Artikel 3c

Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1):

1 *Indien een ondernemer via het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150, faciliteert, wordt die ondernemer geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd.*

2 *Indien een ondernemer via het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, de levering van goederen binnen de Unie door een niet in de Unie gevestigde ondernemer aan een andere dan ondernemer, faciliteert, wordt de ondernemer die de levering faciliteert geacht die goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd.*

Artikel 4

1 Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3.

2 Met een dienst verricht onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, worden gelijkgesteld:

a. het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de ondernemer of van zijn persone het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan;

b. het om niet verrichten van diensten door de ondernemer voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van z of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

3 Ter voorkoming van ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen worden voorts met een dienst verricht onder be: als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, gelijkgesteld de bij ministeriële regeling aan te wijzen verrichtingen door ondernemers binnen hun bedrijf, in gevallen waarin die ondernemers, indien zij die verrichtingen door andere ondernemers zouden laten doen, de belasting niet of niet geheel in aftrek zouden kunnen brengen. *(Er zijn geen verrichtingen aangewezen.)*

4 Diensten welke worden verleend door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer die overeenkoms n voor rekening van een ander, worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn verleend.

AFDELING 1A
Plaats van levering

Artikel 5

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. in afwijking van onderdeel b, in geval van een levering van goederen aan boord van een schip, vliegtuig of trein e gedeelte van een binnen de Unie verricht passagiersvervoer, de plaats van vertrek van het vervoer van passagiers.

2 In afwijking van het eerste lid, onderdeel a, worden, in de gevallen waarin de plaats van vertrek van de verzending of he de goederen in een *(tot 1 juli 2021, zie 36.1)*: derde-land *(vanaf 1 juli 2021): derdelandsgebied of derde-land* ligt, de plaats waar de levering wordt verricht alsmede de plaats waar eventuele volgende leveringen worden 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.

Artikel 5a

1 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1)*: 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 lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, verricht op de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer.

(Vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1): In afwijking van artikel 5, eerste lid, onderdeel a, en tweede lid, wordt de plaats van levering:

- a. *van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer;*
- b. *van afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, indien de invoer plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer;*
- c. *van afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen geacht zich in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer in die lidstaat te bevinden, indien de invoer in die lidstaat plaatsvindt, mits de belasting op deze goederen moet worden aangegeven in het kader van de invoerregeling, bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 4.*

2 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1)*: 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.
(Vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1):Het eerste lid is niet van toepassing op de leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die aan de btw zijn onderworpen overeenkomstig de toepasselijke bijzondere regelingen van BTW-richtlijn 2006.

3 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1)*: Indien de in het eerste lid bedoelde goederen worden verzonden of vervoerd uit een derde-land en door de ondernemer die de levering verricht worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, worden deze goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer. Artikel 5, tweede lid, is niet van toepassing.

4 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1)*: Het eerste lid is niet van toepassing op leveringen van goederen, andere dan accijnsgoederen, die worden verzonden of vervoerd naar eenzelfde lidstaat, voor zover het totaal van de vergoedingen ter zake van deze leveringen in het lopende kalenderjaar niet meer beloopt dan het bedrag dat hiervoor bij ministeriële regeling voor die lidstaat is aangewezen, mits het totaal van de vergoedingen ter zake van dergelijke leveringen in het voorafgaande kalenderjaar niet meer heeft belopen dan dit bedrag. Voor goederen die worden verzonden of vervoerd naar Nederland geldt een drempelbedrag van € 100 000. *(Zie 36.4, art. 2a Uitv.besch. OB.)*

5 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1)*: Ondernemers die leveringen verrichten als bedoeld in het vierde lid kunnen aan de inspecteur verzoeken om dat lid op hen niet van toepassing te doen zijn. Bij inwilliging van het verzoek geldt zulks tot wederopzegging door belanghebbende doch ten minste voor twee kalenderjaren. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld inzake de toepassing van dit lid. *(Zie 36.4, art. 2b Uitv.besch. OB.)*.

Vanaf 1 juli 2021. (Zie 36.1): leden 3 tot en met 5 zijn vervallen.

Artikel 5b

1 Ingeval de levering van gas via een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergel aangesloten net, van warmte of koude via warmte- of koudenetten of van elektriciteit wordt verricht aan een ondernemer die wederverkoper is, wordt die levering, in afwijking van artikel 5, verricht op de plaats waar deze ondernemer is gevestigd of een vaste inrichting heeft waarvoor de goederen worden geleverd, dan wel, bij het ontbreken hiervan, op de plaats waar zijn woonplaats of zijn gebruike-

2 Voor de toepassing van het eerste lid wordt, in afwijking van artikel 2a, eerste lid, onderdeel k, onder een wederverkop een ondernemer wiens hoofdactiviteit op het gebied van de aankoop van gas, warmte of koude of elektriciteit bestaat in het opnieuw verkopen van die producten en wiens eigen verbruik van die producten verwaarloosbaar is.

3 In afwijking van artikel 5 wordt de levering van gas via een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassystee een dergelijk systeem aangesloten net, van warmte of koude via warmte- of koudenetten of van elektriciteit in andere gevallen dan bedoeld in het eerste lid verricht op de plaats waar de afnemer het werkelijke gebruik en verbruik van de goederen heeft. Ingeval het gas, de warmte, de koude of de elektriciteit geheel of ten dele niet daadwerkelijk door de afnemer wordt verbruikt, worden deze niet-verbruikte goederen geacht te zijn gebruikt en verbruikt op de plaats waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de goederen worden geleverd. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting wordt de afnemer geacht de goederen te hebben gebruikt en verbruikt in zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats.

Artikel 5c

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

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

3 Voor de toepassing van dit artikel wordt onder tussenhandelaar verstaan de leverancier in de keten die de goederen ofwel zelf verzendt of vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren. De hier bedoelde tussenhandelaar kan niet de eerste leverancier in de keten zijn.

Artikel 5d

Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1).

Indien een ondernemer geacht wordt goederen te hebben ontvangen en geleverd als bedoeld in artikel 3c wordt de verzending of het vervoer van de goederen toegerekend aan de levering die door die ondernemer is verricht.

AFDELING 1B

Plaats van een dienst

Paragraaf 1 Algemene Bepalingen

Artikel 6

1 De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende ondernemer, is de plaats waar die ondernemer de bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de ondernemer op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de ondernemer die deze diensten afneemt.

2 De plaats van een dienst, verricht voor een andere dan ondernemer, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van uitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

Paragraaf 2 Bijzondere bepalingen

Artikel 6a

De plaats van een dienst die voor andere dan ondernemers wordt verricht door een tussenpersoon die in naam en voor rekening van derden handelt, is de plaats waar de onderliggende handeling overeenkomstig de bepalingen van deze wet wordt verricht.

Artikel 6b

De plaats van een dienst die betrekking heeft op een onroerende zaak, met inbegrip van diensten van experts en makelaars in onroerende zaken, het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiekampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerende zaak, alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals de diensten verricht door architecten en door bureaus die toezicht houden op de uitvoering van het werk, is de plaats waar de onroerende zaak is gelegen.

Artikel 6c

1 De plaats van personenvervoerdiensten is de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgeleg

2 De plaats van andere goederenvervoerdiensten voor andere dan ondernemers dan het intracommunautaire goederen plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden.

3 De plaats van intracommunautaire goederenvervoerdiensten voor andere dan ondernemers, is de plaats van vertrek.

Artikel 6d

De plaats van een voor een ondernemer verrichte dienst bestaande in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen en met de toegangverlening samenhangende diensten, is de plaats waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden.

Artikel 6e

1 De plaats van voor een andere dan ondernemer verrichte diensten en van daarmee samenhangende diensten in verba rele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, inclusief de dienstverrichtingen van de organisatoren van dergelijke activiteiten, is de plaats waar die activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden.

2 De plaats van de volgende diensten die voor andere dan ondernemers worden verricht, is de plaats waar die diensten worden verricht:

a. activiteiten die met vervoer samenhangen, zoals laden, lossen, intern vervoer en soortgelijke activiteiten;

b. deskundigenonderzoeken en werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken.

Artikel 6f

1 De plaats van restaurant- en cateringdiensten is de plaats waar die diensten materieel worden verricht.

2 De plaats van restaurant- en cateringdiensten die materieel worden verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein de Unie verrichte gedeelte van een passagiersvervoer, is de plaats van vertrek van het passagiersvervoer.

Artikel 6g

1 De plaats van dienst van kortdurende verhuur van een vervoermiddel is de plaats waar dat vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking van de afnemer wordt gesteld.

2 De plaats van andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel aan een andere dan ondernemer is de plaats wa gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

3 In afwijking van het tweede lid is de plaats van andere dan kortdurende verhuur van een pleziervaartuig aan een ande nemer de plaats waar het pleziervaartuig effectief ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, indien deze dienst daadwerkelijk door de dienstverrichter wordt verricht vanuit de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting aldaar.

4 Voor de toepassing van dit artikel wordt onder 'kortdurende verhuur' verstaan het ononderbroken bezit of gebruik van middel gedurende een periode van ten hoogste dertig dagen, en voor schepen ten hoogste negentig dagen.

Artikel 6h

1 De plaats van dienst van de volgende diensten, die worden verricht voor een andere dan ondernemer, is de plaats waar gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:

a. telecommunicatiediensten;

b. radio- en televisieomroepdiensten;

c. elektronische diensten.

2 Het feit dat de dienstverrichter en de afnemer langs elektronische weg berichten uitwisselen, betekent op zich niet dat dienst een elektronische dienst is.

3 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* Het eerste lid is niet van toepassing wanneer:

a. de dienstverrichter is gevestigd, of bij gebreke van een vestiging, heeft zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaat één lidstaat;

b. de diensten worden verricht voor andere dan ondernemers die gevestigd zijn, hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een andere lidstaat dan de lidstaat, bedoeld in onderdeel a; en

c. het totaal van de vergoedingen ter zake van de diensten, bedoeld in onderdeel b, in het lopende kalenderjaar niet dan € 10.000 of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid, en in het voorafgaande kalenderjaar ook niet meer heeft belopen dan dit bedrag.

4 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* Wanneer de drempel, genoemd in het derde lid, onderdeel c, in de loop van een kalenderjaar wordt overschreden, is het eerste lid vanaf die datum van toepassing.

5 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* In afwijking van het derde lid, is het eerste lid van toepassing wanneer de dienstverrichter, bedoeld in het derde lid, in de lidstaat op het grondgebied waar hij is gevestigd of, bij gebreke van een vestiging zijn woonplaats of gebruikelijke kiest overeenkomstig de in die lidstaat geldende regels.

6 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* Wanneer de lidstaat, bedoeld in het vijfde lid, Nederland is, meldt de dienstverrichter die het eerste lid wil toepassen dit bij de inspecteur. Deze melding geldt tot wederopzegging door die dienstverrichter doch ten minste voor twee kalenderjaren. De melding wordt gedaan op een door de inspecteur vast te stellen wijze. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de melding. *(Zie 7.5.11.3 en art. 29e Uitv.besch. OB.)*

7 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* De tegenwaarde in de nationale munteenheid van het in het tweede lid, onderdeel c, bedoelde bedrag wordt berekend volgens de wisselkoers die op 5 december 2017 door de Europese Centrale Bank bekend is gemaakt. *(Opmerking: In dit zevende lid wordt verwezen naar het tweede lid, onderdeel c. Dit moet echter zijn het derde lid, onderdeel c.)*

Vanaf 1 juli 2021. (Zie 36.1): leden 3 tot en met 7 zijn vervallen.

Artikel 6i

De plaats van de volgende diensten, verricht voor een andere dan ondernemer die buiten de Unie gevestigd is of aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, is de plaats waar deze persoon gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:

a de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, handelsmerken en soortgelijke rechten;

b diensten op het gebied van de reclame;

c. diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortge alsmede gegevensverwerking en informatieverschaffing;

d de verplichting om een beroepsactiviteit of een in dit artikel vermeld recht geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen;

e bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van van safeloketten;

f het beschikbaar stellen van personeel;

g de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen;

h het bieden van toegang tot een op het grondgebied van de Unie gesitueerd aardgassysteem of een op een dergelijk sys sloten net, tot warmte- of koudenetten of tot het elektriciteitssysteem, alsmede het verrichten van transmissie- of distributiediensten via deze systemen of netten en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten.

Paragraaf 3 Voorkoming van niet-heffing

Artikel 6j

De hierna genoemde diensten die worden verricht door ondernemers die buiten de Unie wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben van waaruit de dienst wordt verricht, of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Unie hebben, en de plaats van die diensten buiten de Unie is gelegen worden aangemerkt als worden zij in Nederland verricht, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in Nederland plaatsvinden:

a diensten, bestaande in de verhuur van vervoermiddelen, die worden verricht voor andere dan ondernemers die in Ned of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben waarvoor de diensten wordt verricht;

b diensten als bedoeld in artikel 6i, onderdelen a tot en met g, die worden verricht voor in Nederland gevestigde lichamer de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers;

Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1)

Paragraaf 4 Drempel voor ondernemers die onder artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, vallende goederen leveren en onder artikel 6h vallende diensten verrichten

Artikel 6k (vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1)

1 *Artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, en artikel 6h, eerste lid, zijn niet van toepassing wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:*
  - a. *de leverancier of dienstverrichter is gevestigd of, bij gebreke van een vestiging, heeft zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in slechts één lidstaat;*
  - b. *de diensten worden verleend aan andere dan ondernemers die gevestigd zijn, hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een andere dan de lidstaat, bedoeld in onderdeel a, of de goederen worden verzonden of vervoerd naar een andere dan de lidstaat bedoeld in onderdeel a; en*
  - c. *het totale bedrag van de leveringen van diensten of goederen, bedoeld in onderdeel b, de belasting niet inbegrepen, is in het lopende kalenderjaar niet hoger dan € 10 000 of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid, en heeft dit bedrag ook niet overschreden in de loop van het voorafgaande kalenderjaar.*

2 *Wanneer de drempel, genoemd in het eerste lid, onderdeel c, in de loop van een kalenderjaar wordt overschreden, zijn artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, en artikel 6h vanaf die datum van toepassing.*

3 *In afwijking van het eerste lid, zijn artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, en artikel 6h van toepassing wanneer de leverancier of dienstverrichter, bedoeld in het eerste lid, in de lidstaat op het grondgebied waarvan hij is gevestigd of, bij gebreke van een vestiging zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, daarvoor kiest overeenkomstig de in die lidstaat geldende regels.*

4 *Wanneer de lidstaat, bedoeld in het derde lid, Nederland is, meldt de leverancier of dienstverrichter die artikel 5a, eerste lid, onderdeel n dit bij de inspecteur. Deze melding geldt tot wederopzegging door die ondernemer doch ten minste*

voor twee kalenderjaren. De melding wordt gedaan op een door de inspecteur vast te stellen wijze. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot de melding.

5 *De tegenwaarde in de nationale munteenheid van het bedrag, genoemd in het eerste lid, onderdeel c, wordt berekend volgens de wisselkoers die op 5 december 2017 door de Europese Centrale Bank bekend is gemaakt.*

AFDELING 1C
Ondernemer

Artikel 7

1 Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.

2 Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:

- a. beroep;
- b. exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

3 Bij ministeriële regeling kan worden bepaald, dat publiekrechtelijke lichamen die, anders dan als ondernemer, prestatie welke uit hun aard ook door ondernemers kunnen worden verricht, met betrekking tot die prestaties als ondernemer worden aangemerkt. *(Zie 36.4, art. 3 Uitv.besch. OB.)*

4 Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaald ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid. *(Zie 36.4, art. 3a Uitv.besch. OB.)*

5 Onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden kunnen lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbela andere dan als ondernemer, prestaties verrichten ten behoeve van ondernemers, die krachtens artikel 15 ter zake belasting in aftrek zouden hebben kunnen brengen, indien die prestaties ten behoeve van hen door een ondernemer zouden zijn verricht, met betrekking tot die prestaties als ondernemer worden aangemerkt. *(Er zijn geen voorwaarden gesteld.)*

6 Degene die, anders dan als ondernemer, een nieuw vervoermiddel levert welk vervoermiddel wordt verzonden of vervo andere lidstaat, wordt met betrekking tot die levering als ondernemer aangemerkt.

7 Voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van dienst in deze wet en in de daarop gebaseerde bepalinge

- a. een ondernemer die ook werkzaamheden of handelingen verricht die niet als belastbare goederenleveringen of di zin van artikel 2, lid 1, van BTW-Richtlijn 2006 worden beschouwd, met betrekking tot alle voor hem verrichte diensten als ondernemer aangemerkt
- b. een rechtspersoon, andere dan ondernemer, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, als ondernemer aangeme

AFDELING 2
Maatstaf en tarief van heffing

Artikel 8

1 De belasting wordt berekend over de vergoeding.

2 De vergoeding is het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat de totale waarde prestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen. Ingeval ter zake van de levering of de dienst meer wordt voldaan dan hetgeen in rekening is gebracht, komt in plaats daarvan in aanmerking hetgeen is voldaan.

3 Ten aanzien van de handelingen, bedoeld in artikel 3, derde lid, en artikel 3a, eerste lid, wordt de vergoeding gesteld op de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd.

4 De vergoeding wordt gesteld op de normale waarde van de dienst indien:

- a. een auto tegen een lagere vergoeding dan de normale waarde voor andere dan bedrijfsdoeleinden in gebruik wordt aan een verbonden afnemer die geen volledig recht op aftrek heeft uit hoofde van artikel 15;
- b. het gaat om handelingen als bedoeld in artikel 4, derde lid.

Voor de toepassing van de eerste alinea, onderdeel a, wordt onder een verbonden afnemer verstaan een werknemer, een afnemer die een bestuurlijke verhouding met de ondernemer heeft en een afnemer waarmee de ondernemer een familiale band heeft.

5 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur *(zie 36.2, artt. 2 t/m 5 Uitv.besl. OB)* kan worden bepaald in hoever:

- a. de korting voor contante betaling, de kosten van verpakking, de vracht- en assurantiekosten, de uitschotten van be andere met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen niet tot de vergoeding behoren;
- b. bij met grondrente bezwaarde eigendom, rechten van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming, apparteme lijke, de daaraan verbonden lasten tot de vergoeding behoren;

c. bij eigendom, bezwaard met een recht van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming, de vergoeding wor
met de aan die rechten verbonden lasten;

d. bij levering anders dan met toepassing van artikel 28b of 28d, van gebruikte personenauto's, gebruikte motorrijwieler
bestelauto's in de zin van artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de vergoeding wordt verminderd met de op de voet van die wet geheven belasting. Voor het vaststellen van het bedrag van die vermindering worden regels gesteld met inachtneming van de bepalingen van of ingevolge die wet.

6 Indien gegevens voor het bepalen van de vergoeding zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro, wordt d
vastgesteld overeenkomstig de laatst genoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. In plaats van het hiervoor bedoelde wisselkoersmechanisme mag ook gebruik gemaakt worden van de wisselkoers die, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, door de Europese Centrale Bank laatstelijk was bekendgemaakt.

7 Ten aanzien van de handelingen, bedoeld in artikel 4, tweede lid, wordt de vergoeding gesteld op de door de ondemer
verrichten van de diensten gemaakte uitgaven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de door de ondernemer voor het verrichten van deze diensten gemaakte uitgaven. *(Zie 36.4, artt. 5a en 5b Uitv.besch. OB.)*

Artikel 8a

In afwijking van artikel 8 wordt, bij toepassing van artikel 31c, tweede lid van de Elektriciteitswet 1998, de vergoeding voor elektriciteit die wordt geleverd aan anderen dan wederverkopers gesteld op het verschil tussen de vergoeding die de ondernemer berekent over de door hem geleverde elektriciteit en de vergoeding die de afnemer berekent over de door hem aan de ondernemer geleverde elektriciteit.
(Dit artikel treedt in werking op een nader te bepalen tijdstip; art. XXVI Wet Overige fiscale maatregelen 2008.)

Artikel 9

1 De belasting bedraagt 21 percent.

2 In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting:

a. 9 percent voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel I, *(Zie 36.1.1.)*

b. nihil voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel II, mits is voldaan aan
maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden. *(Zie 36.1.2 en 36.2, art. 12 Uitv.besl. OB.)*

Artikel 10

[*Vervallen.*]

AFDELING 3

Vrijstellingen

Artikel 11

1 Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden *(zie 36.2, art. 6 Uitv.besl. OB)* zijn van de belasting vrijgesteld:

a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:

1°. de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jar
het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;

2°. leveringen, andere dan die bedoeld onder 1°, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarv
een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, mits de ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, blijkens de notariële akte van levering daarvoor hebben gekozen of in andere gevallen gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, *(Zie 36.4, art. 6 Uitv.besch. OB.)*

b. de verhuur (de verpachting daaronder begrepen) van onroerende zaken, met uitzondering van:
onder verhuur van onroerende zaken wordt mede verstaan iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld;

1°. de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

2°. de verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slec
voor een korte periode verblijf houden,

3°. de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;

4°. de verhuur van safeloketten;

5°. de verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, doc
verhuurder, die niet de vrijstelling, bedoeld in artikel 25, eerste lid, toepast, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 bestaat mits de verhuurder en de huurder blijkens de schriftelijke huurovereenkomst daarvoor hebben gekozen of in andere gevallen gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden; *(Zie 36.4, art. 6a Uitv.besch. OB.)*

c. het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee
hangen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen;

d. de diensten aan de jeugd en de jeugdleiders door organisaties voor het algemene jeugdwerk die door de overheid
zijn erkend;

e. diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instelling
verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, met uitzondering van:

1° het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke;

2° het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die op grond van objectieve kenmerken niet gesch
voor sportbeoefening;

f. de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mi
geen winst beoogt en niet een verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen;
(Zie 36.2, art. 7 Uitv.besl. OB.)

g. 1° de volgende leveringen en diensten:

a. de diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een me
medisch beroep die een op dit beroep gerichte opleiding hebben voltooid waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, voor zover deze diensten tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoren en onderdeel vormen van bedoelde opleiding;

b. diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht; de leveringen van tandprothesen door tandartser
nici; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance automobielen;

2° de verblijfszorg, bedoeld in artikel 3.1.1, eerste lid, onder a, en de zorg, bedoeld in artikel 3.1.1, eerste lid onder b en c
de Wet langdurige zorg, alsmede huishoudelijke hulp, voor zover die zorg niet gepaard gaat met verblijf in een instelling en plaatsvindt aan personen ten behoeve van wie in een indicatiebesluit op grond van de Wet langdurige zorg is vastgesteld dat ze op de in die onderdelen bedoelde zorg zijn aangewezen;

3° de bij algemene van bestuur aan te wijzen diensten die deel uitmaken van een voorziening ter ondersteuning van de ze
zaamheid en participatie van personen met een beperking of met chronische psychische of psychosociale problemen als bedoeld in de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015, verleend aan personen van wie vaststaat dat zij ingevolge die wet op die diensten zijn aangewezen; *(Zie 36.2, art. 7a Uitv.besl. OB.)*

4° de diensten door ondernemers bestaande in het verlenen van dagbesteding, arbeidstraining of dagopvang aan:

a. personen voor wie zij daartoe een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten met een instelling als bedoe
1.1.1 van de Wet langdurige zorg of met een aanbieder als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015;

b. personen met wie zij daartoe een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten en die beschikken over een
bonden budget met het oog op het geldend maken van hun aanspraken ingevolge de onder a genoemde wetten;

h. de diensten door lijkbezorgers;

i. de volgende leveringen en diensten:

1° de handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten, welke in enig land c
hoedanigheid van wettig betaalmiddel bezitten, met uitzondering van bankbiljetten en munten, welke gewoonlijk niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of welke een verzamelwaarde hebben;

2° de handelingen, bemiddeling daaronder begrepen doch uitgezonderd bewaring en beheer, inzake effecten en andere
depapieren met uitzondering van documenten welke goederen vertegenwoordigen;

3° het beheer van door beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen ter collectieve belegging bijeengebrachte vermo

j. de volgende diensten:

1° het verlenen van en de bemiddeling inzake krediet;

2° de handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende giro- en rekeningcourantverkeer, deposito's, betalinger
overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen;

3° het aangaan van en het bemiddelen bij borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen;

k. handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, ve
surantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen;

l. de kansspelen in de zin van artikel 2, eerste lid, van de Wet op de kansspelbelasting;

m. de diensten, en de daarmee gepaard gaande leveringen, bedoeld in artikel 14 van de Postwet 2009, die worden verricht
een verlener van de universele postdienst, bedoeld in die wet;

n. de niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties;

o. het verzorgen van:

1° onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, door daartoe bestemde schol
instellingen, als is omschreven bij of krachtens de wetten tot regeling van het onderwijs dat krachtens wettelijk voorschrift is onderworpen aan het toezicht door de Inspectie van het onderwijs of aan een ander toezicht door de minister die met de zorg
nde onderwijs is belast;

2° bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee samenhangen, waarbij kan worden bepaald, dat de vrijstelling slechts toepassing vindt ten aanzien van ondernemers die met dat onderwijs geen winst beogen;
(Zie 36.2, art. 8 Uitv.besl. OB.)

p. de voordrachten en dergelijke diensten in bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen, mits tegen een vergoedir hoofdzaak strekt tot dekking van kosten; *(Zie 36.4, art. 7 Uitv.besch. OB.)*

q de diensten door componisten, schrijvers en journalisten;

r. de levering van een roerende zaak die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend is gebruikt ten behoeve vai prestaties of voor doeleinden als zijn bedoeld in artikel 16, ingeval ter zake van de voorafgaande levering van die zaak geen belasting in aftrek is gebracht;

s. de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk;

t. de diensten en daarmee nauw samenhangende leveringen door werkgevers- en werknemersorganisaties, als saties van politieke, godsdienstige, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke of liefdadige aard aan hun leden tegen een statutair vastgestelde contributie;

u. bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen diensten welke door zelfstandige groeperingen van personen of de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn, worden verleend aan hun leden en welke rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van voornoemde prestaties, mits die groeperingen van hun leden slechts terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven en geen verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt; *(Zie 36.2, art. 9 Uitv.besl. OB.)*

v leveringen en diensten van bijkomstige aard door organisaties waarvan de prestaties overigens op grond van onc f, o, onder 1°, of t zijn vrijgesteld, voor zover die leveringen en diensten voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun voor deze organisaties, mits de ontvangsten ter zake van leveringen niet meer bedragen dan € 68 067 per jaar en ter zake van diensten niet meer dan € 22 689 per jaar, met dien verstande dat voor organisaties als bedoeld in onderdeel e, laatstgenoemd bedrag € 50 000 bedraagt,

w. opvang van kinderen in kinderopvang of gastouderopvang als bedoeld in artikel 1.1 van de Wet kinderopvang, indien kinderopvang in een overeenkomstig die wet geregistreerd kindercentrum of gastouderopvang door tussenkomst van een overeenkomstig die wet geregistreerd gastouderbureau en overigens wordt voldaan aan de in voormelde wet gestelde eisen, opvang van kinderen als bedoeld in artikel 1.1, tweede lid, onderdeel a, van die wet, alsmede nader bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen vormen van kinderopvang. *(Er zijn geen andere vormen van kinderopvang of peuterspeelzaalwerk aangewezen.)*

2 De nauw samenhangende leveringen en diensten, bedoeld in het eerste lid, aanhef en onderdelen c, e, o en t, zijn van uitgesloten wanneer zij:

a niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen; of

b. in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen;

(In art. 11, lid 2, wordt onderdeel c geschrapt op een nader te bepalen tijdstip; art. XI en XXXVII, lid 3, Belastingplan 2015, Stb. 2014, 578. Zie 12.2.1.)

3 De vrijstellingen, bedoeld in het eerste lid, aanhef en onderdelen c, e en t, zijn slechts van toepassing, indien de onder winst beoogt. Onder het beogen van winst wordt mede verstaan het behalen van exploitatieoverschotten, tenzij deze worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht.

4 Voor toepassing van het eerste lid, onderdeel e, is geen sprake van een instelling die winst beoogt, indien:

a. de instelling direct of indirect bijdragen ontvangt die geen vergoeding vormen of een vergoeding vormen hoger dar waarde voor een prestatie en de instelling zonder die bijdragen geen overschot zou behalen; of

b. aan de instelling direct of indirect een sportaccommodatie of een gedeelte daarvan ter beschikking wordt gesteld d bliekrechtelijk lichaam dat ter zake van die terbeschikkingstelling niet ten minste de aan die accommodatie of het gedeelte daarvan toerekenbare integrale kosten aan zijn afnemer in rekening brengt

5 Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1°:

a. wordt als gebouw beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

b. wordt na de verbouwing van een gebouwde ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien door di een vervaardigd goed is voortgebracht,

c. wordt als erbij behorend terrein beschouwd ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij een w is aan het gebouw

6 Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kenr is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

7 Voor de toepassing van het eerste lid, onderdelen a, onder 2°, en b, onder 5°, worden onder het gebruiken voor doelein een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, niet begrepen de handelingen, bedoeld in de artikelen 3, derde lid, en 4, tweede lid.

8 Tot de leveringen of diensten, bedoeld in het eerste lid, onderdelen f, g, onder 2° en onder 3°, t, u en v, behoren niet de het voorkomen van een verstoring van concurrentieverhoudingen, aan te wijzen leveringen en diensten.

(Zie 36.4, art. 6b Uitv.besch. OB voor de prestaties die zijn uitgezonderd van de vrijstelling van art. 11, lid 1, onderdeel t, Wet OB. Zie 36.4, art. 9a Uitv.besch. OB voor de prestaties die zijn uitgezonderd van de vrijstelling van art. 11, lid 1, onderdeel u, Wet OB. Er zijn geen prestaties aangewezen die zijn uitgezonderd van de vrijstellingen van art. 11, lid 1, onderdelen g, onder 2° en 3°, t en v, Wet OB.)

AFDELING 4
Wijze van heffing

Artikel 12

1 De belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht.

2 Ingeval de ondernemer die een levering als bedoeld in artikel 5b of een dienst als bedoeld in artikel 6, eerste lid, verric Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft van waaruit de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend, en aan degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend een btw-identificatienummer in Nederland is toegekend, wordt de belasting geheven van degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend.

3 Ingeval de ondernemer die de levering, niet zijnde een levering waarop de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel toepassing is, of een dienst, andere dan bedoeld in het tweede lid, verricht, niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft van waaruit de levering of de dienst wordt verricht, en degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend, een ondernemer is die in Nederland woont of is gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting heeft, of een in Nederland gevestigd lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is, wordt de belasting geheven van degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend.

4 Voor de toepassing van dit artikel wordt een ondernemer die een vaste inrichting heeft in Nederland, geacht een niet i gevestigde ondernemer te zijn wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. hij verricht in Nederland een belastbare goederenlevering of een dienst;
- b. bij het verrichten van die goederenlevering of die dienst is de vaste inrichting in Nederland niet betrokken.

5 In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen wordt onder bij of krachtens deze maatregel te stellen re lasting, ten einde voor de inning daarvan meer waarborgen te scheppen, geheven van degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend. *(Zie 36.2, artt. 24b, 24ba en 24bb Uitv.besl. OB.)*

Artikel 12a

[Vervallen.]

Artikel 13

1 De belasting wordt verschuldigd:

- a. in gevallen waarin ingevolge de artikelen 34b tot en met 35 een factuur moet worden uitgereikt, op het tijdstip van of, indien deze niet tijdig plaatsvindt, het tijdstip waarop zij uiterlijk had moeten geschieden tenzij sprake is van een dienst waarover de belasting op grond van artikel 12, tweede lid, verschuldigd is door de afnemer van deze dienst, in welk geval de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht;
- b. in andere gevallen op het tijdstip waarop de levering of de dienst wordt verricht.

2 In afwijking in zover van het eerste lid wordt de belasting of het desbetreffende gedeelte daarvan uiterlijk verschuldigd waarop de vergoeding geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.

3 Bij een levering of overbrenging voor bedrijfsdoeleinden van goederen met toepassing van de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, wordt de belasting, in afwijking van het eerste en tweede lid, verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur, of op het tijdstip van het verstrijken van de in artikel 34g, eerste volzin, bedoelde termijn indien er vóór die datum geen factuur is uitgereikt..

4 In afwijking in zoverre van het eerste lid, onderdeel b, wordt de belasting ter zake van diensten als bedoeld in artikel 4, verschuldigd op de laatste dag van het boekjaar waarin die diensten worden verricht. Diensten die op die dag nog niet zijn voltooid, worden geacht op die dag te zijn voltooid voorzover zij betrekking hebben op dat boekjaar. Indien het boekjaar langer is dan een jaar wordt de belasting verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar waarin de diensten worden verricht met overeenkomstige toepassing van de tweede volzin.

5 Voor de toepassing van het eerste lid, worden de diensten waarvan de belasting op grond van artikel 12, tweede lid, w door de afnemer van deze diensten en die doorlopend worden verricht gedurende een periode langer dan één jaar geacht bij de afloop van elk kalenderjaar te zijn voltooid zolang de dienstverrichting doorloopt en die geen aanleiding geven tot afrekeningen of betalingen in die periode.

6 De goederenleveringen die doorlopend worden verricht gedurende een periode langer dan een kalendermaand, waarbi onder de voorwaarden van de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, worden vervoerd naar een andere lidstaat, worden geacht bij de afloop van elke kalendermaand te zijn voltooid zolang de goederenlevering doorloopt.

7 Goederenleveringen en diensten, andere dan die bedoeld in het vierde, vijfde en zesde lid, die gedurende een zekere lopend worden verricht, worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.

Artikel 13a

Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1):

In afwijking in zoverre van artikel 13 vindt het belastbare feit van de levering van goederen door een ondernemer die geacht wordt die goederen te hebben ontvangen en geleverd overeenkomstig artikel 3c en van de levering van goederen aan die ondernemer, plaats, en wordt de belasting verschuldigd, op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard.

Artikel 14

1 De in een tijdvak verschuldigd geworden belasting moet op aangifte worden voldaan.

2 In afwijking in zover van het eerste lid wordt de belasting die verschuldigd is geworden door ondernemers als bedoeld
zesde lid, niet voldaan over een tijdvak.

Artikel 15

1 De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

- a. de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer v
ringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;
- b. de belasting welke in het tijdvak van aangifte is verschuldigd geworden ter zake van door de ondernemer verrichte
nautaire verwervingen als bedoeld in artikel 17a, eerste lid, mits de ondernemer in het bezit is van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur
- c. de belasting welke in het tijdvak van aangifte is verschuldigd geworden:
  - 1° ter zake van invoer van voor de ondernemer bestemde goederen, mits is voldaan aan bij ministeriële regeling te stelle
voorwaarden; *(Zie 36.4, art. 10 Uitv.besch. OB.)*
  - 2° op grond van artikel 12, tweede tot en met vijfde lid, ter zake van aan de ondernemer verrichte leveringen en verleend
diensten;
  - 3° ter zake van verrichtingen als bedoeld in artikel 4, derde lid;
  - 4° ter zake van handelingen en situaties als bedoeld in artikel 17a, derde en vierde lid;
- d de belasting die is begrepen in de aankoopprijs van een nieuw vervoermiddel dat met toepassing van onderdeel a
de bij deze wet behorende tabel II, wordt geleverd door:
  - 1° een in artikel 7, zesde lid, bedoelde ondernemer; of
  - 2° een wederverkoper;

een en ander voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Indien een verzoek om teruggaaf van belasting kan worden gedaan op de voet van artikel 30, eerste en tweede lid, kan die belasting door de ondernemer niet in aftrek worden gebracht. Indien een onroerende zaak deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een ondernemer en door de ondernemer zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de belasting over de uitgaven in verband met deze onroerende zaak slechts aftrekbaar, overeenkomstig de in dit artikel vervatte beginselen, naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de ondernemer. Voor het gebruik van de onroerende zaak voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden is artikel 4, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing.

2 De ondernemer brengt eveneens in aftrek de belasting, bedoeld in het eerste lid, voorzover de goederen en diensten d
nemer worden gebruikt voor:

- a. handelingen door de als zodanig handelende ondernemer buiten Nederland verricht, waarvoor recht op aftrek zou
wanneer zij binnen Nederland zouden plaatsvinden;
- b. handelingen die overeenkomstig de artikelen 143, onder f, g, h en i, 144 en 146 tot en met 153 van de BTW-Richtl
vrijgesteld;
- c. handelingen als bedoeld in de artikelen 11, eerste lid, onderdelen i, j en k, mits de ontvanger buiten de Unie geve
wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd uit de Unie.

3 In afwijking in zoverre van het eerste lid wordt bij levering van een nieuw vervoermiddel door een in het eerste lid, ond
doelde ondernemer de in het eerste lid bedoelde aftrek beperkt tot de belasting die in de aankoopprijs is begrepen of die verschuldigd is geworden ter zake van de intracommunautaire verwerving of de invoer van het vervoermiddel. De aftrek bedraagt ten hoogste het bedrag van de belasting dat verschuldigd zou zijn indien op die levering het tarief van nihil niet van toepassing zou zijn. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop het vervoermiddel wordt geleverd. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld inzake de toepassing van dit lid en van het eerste lid, onderdeel d. *(Zie 36.4, art. 10a Uitv.besch. OB.)*

4 De aftrek van belasting vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop
aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken, blijkt, dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan. De te weinig afgetrokken be-
n verzoek teruggegeven.

5 Geen aftrek vindt plaats van belasting welke in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranker ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden.

6 Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld omtrent de aftrek van belasting, ingeval goederen en diensten d nemer mede worden gebruikt anders dan voor belaste handelingen of anders dan voor de handelingen, bedoeld in het tweede lid. Daarbij wordt tevens rekening gehouden met wijzigingen in het gebruik van onroerende zaken, bedoeld in het eerste lid, laatste alinea. Voorts kan daarbij worden bepaald dat het afstoten van goederen welke de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt, buiten aanmerking wordt gelaten. *(Zie 36.4, artt. 11 t/m 14a en 29c Uitv.besch. OB.)*

7 Een herziening van de aftrek vindt niet plaats:

a. in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal van goederen;

b. in geval van onttrekkingen van goederen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monster in artikel 3, achtste lid.

(Per 1 januari 2014 is ingetrokken de integratieheffing als bedoeld in art. 3, lid 3, onderdeel b, Wet OB, zoals die bepaling luidde tot en met 31 december 2013. Zie 6.2.11, 18.4.6.2 en 37.3.4. Met betrekking tot omzetbelasting die ter zake vóór 1 januari 2014 in aftrek is gebracht is in art. XVII van het Belastingplan 2014, Stb. 2013, 565, het volgende geregeld:
Het aan de ondernemer toekomend recht om de belasting in aftrek te brengen op het tijdstip dat de belasting in rekening is gebracht ter zake van goederen en diensten voor zover deze waren bestemd voor de vervaardiging van een goed als bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968, zoals dat artikel luidde op 31 december 2013, blijft in stand voor zover de ondernemer dit recht al had vóór 1 januari 2014. Deze aftrek wordt herzien bij ingebruikname van de goederen en diensten in de zin van artikel 15, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.*)*

(Per 1 januari 2018 is ingetrokken de btw-landbouwregeling als bedoeld in art. 27 Wet OB, zoals die bepaling luidde tot en met 31 december 2017. Met betrekking tot omzetbelasting die vóór 1 januari 2018 in rekening is gebracht aan landbouwers die tot en met 31 december 2017 gebruikmaakten van de btw-landbouwregeling is in art. V van de Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling, Stb. 2017, 519, *het volgende geregeld:*

1 Voor de toepassing van dit artikel, met uitzondering van het derde lid, wordt onder goederen en diensten verstaan:

a. onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;

b. roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft of wa kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

2 De ondernemer die in het belastingtijdvak dat eindigde op 31 december 2017 geen omzetbelasting was verschuldigd artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 zoals dat artikel luidde op 31 december 2017, past met betrekking tot goederen en diensten die op 1 januari 2018 bij hem in gebruik zijn, artikel 15, zesde lid, van die wet en de bij dat artikel vastgestelde ministeriële regeling toe. Voor de op 1 januari 2018 nog resterende boekjaren waarover herziening moet plaatsvinden vindt, voor zover deze goederen en diensten voor belaste handelingen zullen worden gebruikt gedurende de periode waarover nog herziening plaatsvindt, de aftrek van belasting in één keer plaats in de aangifte over een belastingtijdvak dat aanvangt in 2018.

3 Voor goederen en diensten die bij de ondernemer, bedoeld in het tweede lid, op 1 januari 2018 nog niet in gebruik zijn waarvan de bestemming wijzigt door het vervallen van artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 ingevolge artikel I, onderdeel B, vindt over een belastingtijdvak dat aanvangt in 2018, maar uiterlijk over het belastingtijdvak waarin het goed of de dienst in gebruik is genomen, aftrek van belasting plaats overeenkomstig de gewijzigde bestemming ervan als ware het belasting die ter zake van de aanschaf in dat tijdvak in rekening is gebracht. Artikel 15, vierde lid, eerste volzin, van die wet is van overeenkomstige toepassing.

4 Op de aftrek, bedoeld in het tweede lid, zijn artikel 15, zesde en zevende lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 e artikel vastgestelde ministeriële regeling van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat de te herziene aftrek wordt geacht te hebben plaatsgevonden in het belastingtijdvak, bedoeld in artikel 14, eerste lid, van die wet, waarin de ondernemer het goed of de dienst is gaan gebruiken.)

(Per 1 januari 2019 is de werking van de vrijstelling van art. 11, lid 1, onderdeel e, Wet OB, de zogenoemde sportvrijstelling, verruimd. Met betrekking tot de herziening die vanaf 1 januari 2019 in beginsel zou moeten plaatsvinden, is in art. XXV van het Belastingplan 2019, Stb. 2018, 504, het volgende geregeld (zie ook 18.4.6.3).

1 Ingeval een koop-/aannemingsovereenkomst ter zake van een sportaccommodatie is gesloten voor 1 januari 2019 en daarvan ook voor die datum is aangevangen, vindt in afwijking van artikel 15, vierde lid, eerste zin, van de Wet op de omzetbelasting 1968 de aftrek van belasting die na 31 december 2018 ter zake van de bouw van de sportaccommodatie in rekening wordt gebracht dan wel na 31 december 2018 wordt verschuldigd, plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de koop-/aannemingsovereenkomst is gesloten. Vorenstaande zin is slechts van toepassing indien het in aftrek brengen van belasting niet mogelijk zou zijn als gevolg van de wijziging van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 bij artikel XXIV, onderdeel C, van deze wet.

2 Een herziening van de aftrek van belasting als bedoeld in artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de Wet op de omzetb vindt niet plaats voor onroerende en roerende zaken die in gebruik zijn genomen na 31 december 2018 voor zover de herziening het gevolg is van de wijziging van artikel 11 van die wet bij artikel XXIV, onderdeel C, van deze wet.

3 Een herziening van de aftrek van belasting als bedoeld in artikel 15, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 vi voor onroerende en roerende zaken die in gebruik zijn genomen voor zover de herziening het gevolg is van de wijziging van artikel 11 van die wet bij artikel XXIV, onderdeel C, van deze wet.)

Artikel 16

1 Bij koninklijk besluit kan de in artikel 15, eerste lid, bedoelde aftrek in bepaalde gevallen geheel of gedeeltelijk worden zulks ten einde te voorkomen, dat op goederen en diensten, welke worden gebruikt voor het voeren van een zekere staat, voor het bevredigen van behoeften van anderen dan ondernemers of ten behoeve van prestaties als zijn bedoeld in artikel 11, de belasting geheel of gedeeltelijk niet drukt. *(Zie 36.3.)*

2 Na het tot stand komen van een besluit, door Ons krachtens het eerste lid genomen, wordt onverwijld een voorstel var goedkeuring van dat besluit aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal gezonden.

3 Indien het voorstel wordt ingetrokken of indien een der Kamers der Staten-Generaal tot het niet-aannemen van het vo wordt Ons besluit onverwijld ingetrokken.

Artikel 16a

Ter zake van prestaties als bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdelen a en b, en artikel 4, tweede lid, wordt de belasting niet verschuldigd indien het prestaties betreft als bedoeld in het op artikel 16, eerste lid, gebaseerde koninklijk besluit

Artikel 17

Ingeval de voor aftrek in aanmerking komende belasting meer bedraagt dan de in het tijdvak verschuldigd geworden belasting, wordt het verschil aan de ondernemer op zijn verzoek terugbetaald.

HOOFDSTUK IIA | HEFFING TER ZAKE VAN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

AFDELING 1

Belastbaar feit

Artikel 17a

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

2 Wanneer door rechtspersonen, andere dan ondernemers, verworven goederen worden verzonden of vervoerd uit *(tot 1 juli 2021, zie 36.1: derde-land)*, vanaf 1 juli 2021: derdelandsgebied of derde-land) en door deze rechtspersonen worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, worden deze goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer van de goederen.

3 Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, wordt gelijkgesteld het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over een goed dat door of voor rekening van de ondernemer wordt verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat waar het goed is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, gekocht, onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving, of door hem is ingevoerd.

4 Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, w. lijkgesteld het komen binnen Nederland van goederen die zijn verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat, waar zij ter beschikking hebben gestaan zonder dat over deze goederen aldaar belasting is geheven of voldaan in verband met het gebruik ervan in het kader van het Verdrag van Londen van 19 juni 1951 tussen de Staten, die partij zijn bij het Noord-Atlantisch Verdrag, nopens de rechtspositie van hun krijgsmachten (Trb. 1951, 114 en Trb. 1953, 10, Stb. 1953, 438), indien de invoer van die goederen niet zou zijn vrijgesteld.

Artikel 17b

1 De plaats waar een intracommunautaire verwerving wordt verricht, is de plaats van aankomst van de verzending of he

2 Onverminderd het bepaalde in het eerste lid wordt een intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat die aan d btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de verwerving wordt verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de belasting is geheven met toepassing van het eerste lid.

3 Het tweede lid is niet van toepassing en de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht overeenkomst lid aan de heffing te zijn onderworpen indien:

a. de afnemer aantoont de verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het gro de overeenkomstig het eerste lid bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 006 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon; en

b. de afnemer heeft voldaan aan het bepaalde in artikel 37a.

AFDELING 2

Maatstaf en tarief van heffing

Artikel 17c

1 De belasting wordt berekend over de vergoeding

2 Met betrekking tot intracommunautaire verwervingen waarbij de ondernemer die de goederen levert verplicht is ter zake van die levering een factuur uit te reiken is artikel 8, tweede, vijfde en zesde lid, van overeenkomstige toepassing.

3 Met betrekking tot hetgeen op de voet van artikel 17a, derde en vierde lid, wordt gelijkgesteld met een intracommunautai van goederen onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, is artikel 8, derde en zesde lid, van overeenkomstige toepassing.

4 In afwijking van het eerste lid wordt met betrekking tot de intracommunautaire verwervingen van accijnsgoederen waarl goederen in Nederland verschuldigde of voldane accijns niet in de vergoeding is begrepen, de belasting berekend over de vergoeding vermeerderd met die voor de goederen verschuldigde of voldane accijns.

5 Het vierde lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de intracommunautaire verwervingen van alcohol als bedoeld in artikel 6 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken, waarbij de voor die goederen in Nederland op de voet van die wet verschuldigde of voldane belasting niet in de vergoeding is begrepen.

Artikel 17d

Artikel 9 is van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat het tarief van nihil alleen toepassing kan vinden ten aanzien van intracommunautaire verwervingen van goederen, genoemd in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, posten 1, 3, 4 en 5.

AFDELING 3

Vrijstellingen

Artikel 17e

Onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden en beperkingen wordt vrijstelling van belasting verleend voor de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor:

a de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld;

b bij invoer in elk geval een vrijstelling van toepassing zou zijn;

c in elk geval recht zou bestaan op volledige teruggaaf daarvan. *(Zie 36.4, art. 16a Uitv.besch. OB.)*

AFDELING 4

Wijze van heffing

Artikel 17f

De belasting wordt geheven van degene die de intracommunautaire verwerving verricht.

Artikel 17g

1 De belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur, of bij het verstrijken van de in artikel 34g, bedoelde termijn indien er vóór die datum geen factuur is uitgereikt.

2 Een intracommunautaire verwerving van een goed wordt verricht op het tijdstip waarop de aan de verwerving ten grond levering van dat goed wordt verricht.

Artikel 17h

1 De in een tijdvak verschuldigd geworden belasting moet op aangifte worden voldaan.

2 In afwijking in zover van het eerste lid wordt de belasting die verschuldigd is geworden ter zake van intracommunautaire van nieuwe vervoermiddelen door natuurlijke personen en rechtspersonen aan wie geen btw-identificatienummer is toegekend, niet voldaan over een tijdvak.

3 Ingeval naast de belasting die verschuldigd is ter zake van de in het tweede lid bedoelde intracommunautaire verwervi nieuw vervoermiddel, tevens belasting verschuldigd is geworden op de voet van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, is, in afwijking van het eerste en het tweede lid, artikel 6 van die wet van overeenkomstige toepassing.

HOOFDSTUK III | HEFFING TER ZAKE VAN INVOER

AFDELING 1
Belastbaar feit

Artikel 18

1 Invoer van goederen is:
  a. het brengen in Nederland van goederen die niet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 28 en 29 van het V
  fende de werking van de Europese Unie;
  b. het brengen in Nederland vanuit een derde-land *(vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1): derdelandsgebied)* van andere dan de in onderdeel a bedoelde goederen;
  c. het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime;
  d. de bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn.

2 Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder douaneregime:
  a. tijdelijke opslag als bedoeld in artikel 5, onderdeel 17, van het Douanewetboek van de Unie;
  b. douanevervoer als bedoeld in de artikelen 226 en 234 van het Douanewetboek van de Unie;
  c. douane-entrepot als bedoeld in artikel 240 van het Douanewetboek van de Unie;
  d. tijdelijke invoer als bedoeld in artikel 250 van het Douanewetboek van de Unie, voor zover het betreft een volledige
  van rechten bij invoer;
  e. actieve veredeling als bedoeld in artikel 256 van het Douanewetboek van de Unie; en
  f. wederuitvoer als bedoeld in artikel 270 van het Douanewetboek van de Unie.

3 Als invoer wordt niet aangemerkt het in Nederland brengen van goederen als bedoeld in het eerste lid, onderdelen a e
een douaneregime van toepassing is dan wel waarop aansluitend aan het in Nederland brengen een douaneregime van toepassing wordt. Evenmin wordt als invoer aangemerkt het in Nederland beëindigen van een douaneregime voor zover dit regime wordt opgevolgd door een douaneregime.

4 Als invoer wordt voorts niet aangemerkt het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goe
regeling intern douanevervoer, bedoeld in artikel 227 van het Douanewetboek van de Unie indien het vervoer aanvangt en eindigt in de Unie.

5 Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld inzake de toepassing van dit artikel. *(Er zijn geen regels gesteld.)*

AFDELING 2
Maatstaf en tarief van heffing

Artikel 19

1 De belasting wordt berekend over de douanewaarde.

2 In de douanewaarde zijn begrepen:
  a. de rechten bij invoer, belastingen en heffingen, met uitzondering van de ter zake van de invoer in Nederland versc
  zetbelasting
  b. de bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering tot de plaats van bestemr

Artikel 20

1 De belasting bedraagt 21 percent.

2 In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting:
  a. 9 percent voor de invoer van goederen, genoemd in de bij deze wet behorende tabel I, onderdeel a; *(Zie 36.1.1.)*
  b. nihil voor de invoer van goederen, genoemd in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, posten 3, 4 en 5, m
  aan bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden; *(Zie 36.1.2 en 36.2, art. 12 Uitv.besl. OB.)*
  c. nihil voor de invoer van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net, van gas d
  gastransportschip in een aardgassysteem of een upstreampijpleidingnet wordt ingebracht, van warmte of koude via warmte- of koudenetten of van elektriciteit, mits de toepasselijkheid van dat tarief uit boeken en bescheiden blijkt.

AFDELING 3
Vrijstellingen

Artikel 21

Bij ministeriële regeling wordt, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vrijstelling van belasting verleend voor:

a de invoer van goederen waarvoor aanspraak op vrijstelling van douanerechten bestaat *(vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1): met uitzondering van goederen die worden aangemerkt als afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde-land ingevoerde goederen)*;

b de invoer van goederen in de zin van artikel 18, eerste lid, onderdeel b, indien aanspraak op vrijstelling van rechten bij
bestaan indien de goederen zouden zijn ingevoerd in de zin van artikel 18, eerste lid, onderdeel a;

van goederen waarvan de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld;

d de invoer van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat wanneer degene die de goederen h deze levert met toepassing van de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6. *(Zie 36.4, art. 16b Uitv.besch. OB.);*
Vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1):

e *de invoer van goederen wanneer de btw moet worden aangegeven in het kader van de bijzondere regeling, bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 4, en wanneer uiterlijk bij de indiening van de invoeraangifte het individuele btw-identificatienummer, bedoeld in artikel 28tf, aan het bevoegde douanekantoor in de lidstaat van invoer is verstrekt.*

Artikel 21a

Voor de toepassing van artikel 21b wordt verstaan onder:

a persoonlijke bagage van reizigers: bagage die de reiziger kan aangeven bij de douaneautoriteiten, alsmede de bagag aangeeft, mits hij aannemelijk kan maken dat deze bij zijn vertrek als begeleide bagage is ingeschreven bij de maatschappij die zijn vervoer heeft verzorgd, met dien verstande dat brandstof, andere dan die zich in het normale reservoir van een voertuig bevindt of andere dan een maximale hoeveelheid van tien liter per voertuig in een draagbaar reservoir, geen persoonlijke bagage is;

b invoer die geen handelskarakter heeft: invoer die een incidenteel karakter heeft, waaraan blijkens de aard of de hoeve goederen geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen en die uitsluitend betrekking heeft op goederen, bestemd voor persoonlijk gebruik van de reizigers dan wel voor het gebruik door hun gezinsleden of bestemd om als geschenk te worden aangeboden;

c. cigarillo's: sigaren die per stuk niet meer wegen dan drie gram;

d particuliere plezierluchtvaart of plezierzeevaart: het gebruik van een luchtvaartuig of een zeewaardig vaartuig door de daarvan of door de natuurlijke persoon of rechtspersoon die het gebruiksrecht daarvan geniet door huur of anderszins, voor andere dan commerciële doeleinden en met name voor andere doeleinden dan voor het vervoer van personen of goederen of voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel, dan wel ten behoeve van overheidsinstanties.

Artikel 21b

1 Voor de invoer van goederen wordt vrijstelling verleend indien deze invoer geen handelskarakter heeft en deze goederen deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers komende uit derde landen *(vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1): derdelandsgebieden of derde landen).*
De vrijstelling wordt verleend voor:
- a. goederen, niet zijnde goederen bedoeld in de onderdelen b tot en met e, waarvan de totale waarde niet meer dan ziger bedraagt. Voor de toepassing van dit onderdeel wordt de waarde van een afzonderlijk goed niet gesplitst;
- b. de volgende tabaksproducten per reiziger tot een maximum van:
  - 200 sigaretten;
  - 100 cigarillo's;
  - 50 sigaren;
  - 250 gram rooktabak; of
  - een proportioneel assortiment van deze producten;
- c. alcohol en alcoholhoudende dranken, niet zijnde niet-mousserende wijnen en bier, per reiziger tot een maximum
  - 1 liter alcohol en alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 22% vol. of niet gedenatureerde e van 80% vol. en hoger;

    2 liter alcohol en alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van maximaal 22% vol.; of een proportioneel a van deze producten;
- d. een maximale hoeveelheid van 4 liter niet-mousserende wijn en 16 liter bier per reiziger;
- e. brandstof die zich in het normale reservoir van een voertuig bevindt, alsmede per voertuig een maximale hoeveelh liter brandstof in een draagbaar reservoir.

2 Het maximumbedrag, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, wordt voor reizigers in de particuliere plezierluchtvaart of pl beperkt tot € 300.

3 De vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b, c en d, geldt niet voor reizigers jonger dan zeventien jaar.

4 De maximale hoeveelheden, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b, c en d, worden voor personeel van vervoermiddele gebruikt in het verkeer tussen de Unie en derde-landen *(vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1): derdelandsgebieden of derde-landen)*, beperkt tot de volgende hoeveelheden:
- a. voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel b:
  - 40 sigaretten;
  - 20 cigarillo's;
  - 10 sigaren;
  - 50 gram rooktabak;
- b. voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel c:
  - 1 liter alcohol en alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 22% vol. of niet gedenatureerde e van 80% vol. en hoger;
  - 1 liter alcohol en alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van maximaal 22% vol.;

e toepassing van het eerste lid, onderdeel d:

2 liter niet-mousserende wijn en 8 liter bier.

AFDELING 4
Wijze van heffing

Artikel 22

1 Ter zake van de belasting bij invoer zijn de wettelijke bepalingen, bedoeld in artikel 1:1, eerste en tweede lid, van de Al
anewet, met uitzondering van het bepaalde in artikel 86 van de Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie, van overeenkomstige toepassing.

2 Bij ministeriële regeling kan, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, kwijtschelding of teruggaaf van bij inv
digde belasting worden verleend in de gevallen waarin aanspraak op kwijtschelding of terugbetaling van rechten bij invoer bestaat of zou bestaan indien de goederen in het douanegebied van de Unie, bedoeld in artikel 4 van het Douanewetboek van de Unie zouden zijn ingevoerd of, in andere gevallen, om redenen van billijkheid. *(Zie art. 9:1 Algemene Douaneregeling.)*

3 Belasting waarvan krachtens het tweede lid kwijtschelding of teruggaaf wordt verleend, komt niet voor aftrek op de voe
15 in aanmerking. Heeft de aftrek reeds plaatsgevonden, dan wordt de ondernemer die de aftrek heeft genoten het in aftrek gebrachte bedrag als belasting verschuldigd.

Artikel 22a

1 Op goederen als bedoeld in artikel 18, eerste lid, onderdeel b, die Nederland binnenkomen uit een derde land *(vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1): derdelandsgebied)* dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Unie, bedoeld in artikel 4 van het Douanewetboek van de Unie zijn de volgende bepalingen van toepassing:

a. de formaliteiten betreffende het in Nederland brengen zijn dezelfde als zijn voorzien in de wettelijke bepalingen, bed
1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet, ten aanzien van goederen die in het vrije verkeer worden gebracht in de zin van die wettelijke bepalingen;

b. indien de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen zich buiten de lidstaat van binne
Unie bevindt, zijn de goederen binnen de Unie in het verkeer onder de regeling intern douanevervoer als bedoeld in artikel 18, vierde lid, indien de goederen bij het binnenkomen in de Unie onder die regeling zijn gebracht;

c. indien op de goederen op het tijdstip van binnenkomen in de Unie een van de douaneregimes als bedoeld in artik
lid, zou kunnen worden toegepast indien zij zouden zijn ingevoerd in de zin van artikel 18, eerste lid, onderdeel a, kan dit douaneregime ook op deze goederen worden toegepast.

2 Op goederen, andere dan bedoeld in artikel 18, eerste lid, onderdeel a, die worden verzonden of vervoerd uit de Unie na
land *(vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1): derdelandsgebied)* dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Unie als bedoeld in het eerste lid, aanhef, zijn de volgende bepalingen van toepassing:

a. de formaliteiten betreffende de verzending of het vervoer naar een derde-land *(vanaf 1 juli 2021 (zie 36.1): derdelandsgebied)* zijn dezelfde als zijn voorzien in de wettelijke bepalingen, bedoeld in artikel 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet, ten aanzien van goederen die worden uitgevoerd in de zin van die wettelijke bepalingen;

b. op goederen die tijdelijk zijn uitgevoerd uit de Unie met het oog op hun wederinvoer zijn de wettelijke bepalingen, bec
1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet, ter zake van de uitvoer van overeenkomstige toepassing.

Artikel 23

1 In afwijking van artikel 22 wordt de belasting ter zake van de invoer van goederen, bestemd voor aangewezen ondernemers en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers, geheven van die ondernemers en lichamen. Bij ministeriële regeling worden onder daarbij te stellen voorwaarden regels gesteld omtrent de aanwijzing. Daarbij kan worden bepaald dat op verzoek een aanwijzing kan geschieden door de inspecteur. *(Zie 36.4, artt. 17 t/m 18b Uitv.besch. OB.)*

2 De belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden ingevoerd.

3 De in een tijdvak verschuldigd geworden belasting moet op aangifte worden voldaan.

4 Paragraaf 4.1.3.3 van de Algemene wet bestuursrecht is van toepassing op verzoeken tot aanwijzing op grond van be
krachtens het eerste lid.

5 Dit artikel is niet van toepassing voor ondernemers die de vrijstelling van belasting bedoeld in artikel 25, eerste lid, toe

HOOFDSTUK IV | UITVOER VAN GOEDEREN

Artikel 24

1 Aan lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers, die goederen in onge
uitvoeren uit de Unie of plaatsen onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het Douanewetboek van de Unie in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Unie, wordt op verzoek teruggaaf verleend
etaalde belasting. *(Zie 36.2, art. 13 Uitv.besl. OB.)*

2 Ten behoeve van natuurlijke personen die, anders dan als ondernemer, goederen uitvoeren uit de Unie, kan op bij ministeriële regeling te bepalen wijze en onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen ontheffing worden verleend van de belasting die is verschuldigd ter zake van de levering van die goederen. *(Zie 36.4, art. 23a Uitv.besch. OB.)*

HOOFDSTUK V | BIJZONDERE REGELINGEN

AFDELING 1
Vrijstelling van belasting (kleine ondernemers)

Artikel 25

1 Een ondernemer die in Nederland is gevestigd of aldaar een vaste inrichting heeft en van wie de omzet in een kalende
Nederland niet meer bedraagt dan € 20.000 kan kiezen voor toepassing van vrijstelling van belasting ter zake van door hem in dat en volgende kalenderjaren verrichte leveringen van goederen en diensten. De vrijstelling is niet van toepassing op leveringen van nieuwe vervoermiddelen die door of voor rekening van de verkoper of afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats in een andere lidstaat en op de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen die de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt.

2 De omzet, bedoeld in het eerste lid, wordt gevormd door de som van de vergoedingen voor de door de ondernemer verrichte leveringen van goederen en diensten:

a voor zover deze zonder toepassing van het eerste lid belast zouden zijn in Nederland;

b. die in Nederland zijn vrijgesteld bij of krachtens artikel 11, eerste lid, onderdelen a, b, i en j, en verzekeringsdienste
leveringen van goederen en diensten met andere handelingen samenhangende handelingen zijn;

c. waarvoor aan de afnemer teruggaaf of ontheffing wordt verleend op de voet van artikel 24, eerste of tweede lid; o

d. waarvoor bij of krachtens artikel 39 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen aan de afnemer vrijstelling van o
wordt verleend.

3 In afwijking van het tweede lid wordt bij de vaststelling van de omzet niet in aanmerking genomen de vergoeding voor
van door de ondernemer in zijn bedrijf gebruikte: a. onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen; b. roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

4 De ondernemer die de vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, toepast, heeft geen recht op aftrek van belasting als bedoe
en mag op de factuur op geen enkele wijze melding maken van omzetbelasting.

5 De ondernemer die de vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, toepast, is ontheven van verplichtingen, opgelegd bij of kra
tikelen 34, 34c tot en met 35b en 37a. De ontheffing geldt niet met betrekking tot de aan deze ondernemer verrichte leveringen van goederen en diensten, bedoeld in: a. artikel 12, tweede, derde en vijfde lid; en b. artikel 17f, tenzij het een verworven goed betreft als bedoeld in artikel 1a, eerste lid, onderdeel a.

6 Indien de ondernemer kiest voor de toepassing van de vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, dient deze ondernemer hie
te doen uiterlijk vier weken voorafgaand aan het belastingtijdvak waarin de vrijstelling toepassing vindt op een door de inspecteur voorgeschreven wijze. De inspecteur kan bij voor bezwaar vatbare beschikking beslissen dat de ondernemer niet in aanmerking komt voor toepassing van de vrijstelling, indien aannemelijk is dat niet zal worden voldaan aan de gestelde voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling.

7 De toepassing van de vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, geldt tot wederopzegging door de ondernemer doch ten mi
jaren na aanvang van de toepassing van de vrijstelling. De ondernemer kan pas drie jaren na die wederopzegging opnieuw kiezen voor de toepassing van de vrijstelling.

8 Bij overschrijding van de omzetdrempel, genoemd in het eerste lid, gedurende een kalenderjaar is de vrijstelling niet v
op de levering van het goed of de dienst waardoor die overschrijding tot stand komt en op alle daaropvolgende leveringen van goederen en diensten. De ondernemer kan pas drie jaren na die overschrijding van de omzetdrempel opnieuw kiezen voor de toepassing van de vrijstelling.

9 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van dit artikel.

AFDELING 2
Voldoening naar ontvangsten

Artikel 26

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld volgens welke daarbij aangewezen ondernemers die niet aan ondernemers plegen te leveren of diensten plegen te bewijzen, de belasting ter zake van leveringen en diensten worden verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan; alsdan wordt de belasting berekend over de voldane vergoeding. *(Zie 30.4, art. 29 Uitv.besch. OB.)*

AFDELING 3
Landbouwregeling

[Vervallen.]

AFDELING 4
Accijnsgoederen, andere dan tabaksprodukten

Artikel 28
[Vervallen.]

Artikel 28a
De heffing van omzetbelasting ter zake van de intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen, andere dan tabaksprodukten, geschiedt met overeenkomstige toepassing van de voor de accijns geldende regels, indien de verwerving wordt verricht door ondernemers of rechtspersonen, andere dan ondernemers, waarvoor artikel 1a, tweede lid, toepassing vindt ter zake van intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsgoederen.

AFDELING 5
Regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten

Artikel 28b
1 Ingeval een wederverkoper gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten lev
afwijking van artikel 8, eerste lid, de belasting berekend over de winstmarge. De winstmarge is het verschil tussen de vergoeding en hetgeen ter zake van de levering van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden voldaan.
2 Het eerste lid is slechts van toepassing indien het goed aan de wederverkoper is geleverd door:
- a. een ander dan een ondernemer;
- b. een ondernemer, met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel r;
- c. een ondernemer die de vrijstelling, bedoeld in artikel 25, eerste lid, toepast, mits het een in zijn bedrijf gebruikte n
betreft waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen;
- d. een andere wederverkoper, met toepassing van het eerste lid; of
- e. een ondernemer of een wederverkoper uit een andere lidstaat, mits het een levering is als bedoeld in artikel 314, o
van de BTW-Richtlijn 2006.

Artikel 28c
1 Op verzoek van de wederverkoper is artikel 28b, eerste lid, van overeenkomstige toepassing op de leveringen van:
- a. kunstvoorwerpen die hem zijn geleverd met toepassing van de bij deze wet behorende tabel I, onderdeel a, post 2
b;
- b. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd, met dien verstande
winstmarge het verschil is tussen de vergoeding en de douanewaarde vermeerderd met de ter zake van de invoer in Nederland verschuldigde omzetbelasting.

2 De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij inwilliging van het verzoek geldt zulks tot wederopzegging door belanghebbende doch ten minste voor twee kalenderjaren. Een hernieuwd verzoek kan eerst twee jaren na die wederopzegging worden ingewilligd.

Artikel 28d
1 In bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen wordt, in afwijking in zoverre van de artikelen 28b en 28c, ter zake va
van goederen waarop een zelfde tarief wordt toegepast, de belasting berekend over de winstmarge per tijdvak van aangifte. Deze winstmarge is het verschil tussen de som van de vergoedingen ter zake van die leveringen in dat tijdvak en de som van hetgeen in dat tijdvak door de wederverkoper is of moet worden voldaan ter zake van in artikel 28b, tweede lid, en 28c, eerste lid, bedoelde leveringen of invoer van dergelijke goederen. *(Zie 36.4, art. 4c Uitv.besch. OB.)*
2 Paragraaf 4.1.3.3 van de Algemene wet bestuursrecht is van toepassing op verzoeken tot aanwijzing op grond van be
krachtens het eerste lid.

Artikel 28e
In afwijking van artikel 15 vindt geen aftrek plaats:
a ingeval de artikelen 28b, 28c of 28d toepassing vinden, van de belasting welke begrepen is in het door de wederverkop

b ingeval artikel 28c toepassing vindt, van de belasting welke aan de wederverkoper in rekening is gebracht ter zake va
verrichte levering als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel, of van de belasting welke de wederverkoper verschuldigd is geworden ter zake van de invoer als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, van dat artikel.

Artikel 28f

1 In afwijking van de artikelen 28b en 28c is de wederverkoper ter zake van elk van zijn leveringen die voor toepassing va
in aanmerking komen, gerechtigd de belasting te berekenen overeenkomstig artikel 8, eerste lid.

2 Ingeval het eerste lid toepassing vindt, vindt aftrek plaats van de belasting die ingevolge artikel 28e, onderdeel b, niet i
bracht. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt ter zake van de levering door de wederverkoper.

Artikel 28g

Artikel 12, derde lid, is niet van toepassing ten aanzien van een wederverkoper die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft, die goederen levert met toepassing van artikel 28b, 28c of 28d.

Artikel 28h

1 Ingeval de wederverkoper goederen levert met toepassing van artikel 28b, 28c of 28d, wordt voor de toepassing van a
eerste lid, onderdeel h, de omzetbelasting begrepen onder de vergoeding.

2 Het is de wederverkoper die goederen levert met toepassing van artikel 28b, 28c of 28d niet toegestaan om de belastin
te vermelden op de ter zake van die levering uit te reiken factuur.

3 Artikel 35a, eerste lid, onderdeel j, is niet van toepassing ter zake van leveringen door wederverkopers met toepassing van de artikelen 28b, 28c of 28d.

Artikel 28i

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze afdeling. *(Zie 36.1, artt. 4a t/m 4c Uitv.besch. OB.)*

AFDELING 5

Regeling voor beleggingsgoud

Artikel 28j

1 In deze wet en in de daarop berustende bepalingen wordt onder beleggingsgoud verstaan:

- a. goud, in de vorm van staven of plaatjes met een door de goudmarkten aanvaard gewicht, met een zuiverheid van t
$^{995}/_{1000}$, al dan niet belichaamd in effecten, doch met uitzondering van bij ministeriële regeling aan te wijzen kleine staven of plaatjes met een gewicht van ten hoogste 1 gram; *(Er zijn geen staven of plaatjes aangewezen.)*
- b. gouden munten die:
  - 1°. een zuiverheid van ten minste $^{900}/_{1000}$ hebben;
  - 2°. na 1800 zijn geslagen;
  - 3°. in het land van oorsprong als wettig betaalmiddel fungeren of hebben gefungeerd;
  - 4°. normaliter verkocht worden voor een prijs die de openmarktwaarde van het in de munten vervatte goud niet met meer 80% overschrijdt;
- c. gouden munten die zijn opgenomen in de lijst die de Europese Commissie elk jaar publiceert in de C-serie van het van de Europese Unie en die daarmee worden geacht aan de in onderdeel b opgenomen criteria te voldoen gedurende het hele jaar waarvoor de lijst wordt gepubliceerd.

2 De in het eerste lid, onderdelen b en c, bedoelde gouden munten worden, voor de toepassing van deze wet en de daaro
bepalingen, geacht niet wegens hun numismatische belang te worden verkocht.

Artikel 28k

Van de belasting zijn vrijgesteld:

a de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud, waaronder begrepen beleggingsgoud dat belichaamd is in certificaten voor toegewezen of niet-toegewezen goud of dat verhandeld wordt op goudrekeningen, en waaronder begrepen, in het bijzonder, goudleningen en swaps, die een eigendoms- of vorderingsrecht op beleggingsgoud belichamen, evenals de handelingen betreffende beleggingsgoud bestaande in future- en termijncontracten die leiden tot de overdracht van een eigendoms- of vorderingsrecht met betrekking tot beleggingsgoud;

b de diensten door tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van een ander wanneer zij betrokken zijn bij
van beleggingsgoud voor hun principaal.

Artikel 28l

1 De ondernemer die beleggingsgoud produceert of goud omzet in beleggingsgoud kan ervoor kiezen artikel 28k, onderd niet van toepassing te doen zijn met betrekking tot leveringen van beleggingsgoud aan een andere ondernemer.

2 De ondernemer die in het kader van zijn onderneming normaliter goud levert voor industriële doeleinden, kan ervoor k 28k, onderdeel a, op hem niet van toepassing te doen zijn met betrekking tot leveringen van beleggingsgoud als bedoeld in artikel 28j, eerste lid, onderdeel c, aan een andere ondernemer.

3 Indien de leverancier het recht om overeenkomstig het eerste of het tweede lid voor belastingheffing te kiezen heeft uitg de tussenpersoon ervoor kiezen artikel 28k, onderdeel b, op hem niet van toepassing te doen zijn met betrekking tot de in dat onderdeel vermelde diensten.

Artikel 28m

1 In afwijking in zoverre van artikel 15 heeft de ondernemer een recht op aftrek van de belasting die in rekening is gebracht of verschuldigd is geworden met betrekking tot:

- a. beleggingsgoud dat hem is geleverd door een ondernemer die een in artikel 28l bedoeld keuzerecht heeft uitgeoe
- b. de levering aan hem of de intracommunautaire verwerving of de invoer door hem van ander goud dan beleggingsgoud dat vervolgens door hem of namens hem wordt omgezet in beleggingsgoud;
- c. aan hem verleende diensten bestaande in een wijziging van de vorm, het gewicht of de zuiverheid van goud met beleggingsgoud;

indien de latere levering door hem van dat goud ingevolge deze afdeling is vrijgesteld.

2 In afwijking in zoverre van artikel 15 heeft de ondernemer die beleggingsgoud produceert of goud in beleggingsgoud om op aftrek van de belasting die hem in rekening is gebracht of door hem verschuldigd is geworden met betrekking tot de levering dan wel de intracommunautaire verwerving of de invoer van goederen of diensten die met de productie of de omzetting van dat goud verband houden alsof de latere levering door hem van het ingevolge deze afdeling vrijgestelde goud aan de heffing van belasting was onderworpen.

Artikel 28n

De ondernemer die handelt in beleggingsgoud dient, met overeenkomstige toepassing van artikel 34, aantekening te houden van alle handelingen betreffende beleggingsgoud waarvoor de vergoeding meer dan € 10 000 bedraagt en de documenten te bewaren aan de hand waarvan de identiteit van de cliënt bij dergelijke handelingen kan worden vastgesteld.

Artikel 28o

In geval een ondernemer een levering of een dienst verricht die een verwerking omvat van aan een ander toebehorend beleggingsgoud, waardoor het goud niet langer als beleggingsgoud is aan te merken, wordt, in afwijking in zoverre van artikel 8, de belasting berekend over het door de ondernemer voor die levering of dienst in rekening gebrachte bedrag – de omzetbelasting niet daaronder begrepen – vermeerderd met de normale waarde van het goud dat in het tot stand gekomen goed voorkomt.

Artikel 28p

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze afdeling. *(Zie 36.4, artt. 29a t/m 29d Uitv.besch. OB.)*

AFDELING 7

(tot 1 juli 2021. Zie 36.1): Regeling voor niet in de Unie gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten voor anderen dan ondernemers

(Vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1): Bijzondere regelingen voor ondernemers die diensten verrichten voor andere dan ondernemers, of goederen op afstand verkopen, of bepaalde goederen binnenlands leveren.

Artikel 28q (tot ingaan Wet Elek. Handel. Zie 36.1)

In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder

- a niet in de Unie gevestigde ondernemer: een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebie heeft gevestigd noch daar over een vaste inrichting beschikt;
- b lidstaat van identificatie: de lidstaat waar de niet in de Unie gevestigde ondernemer zich identificeert teneinde een numn tratie te verkrijgen vanwege het begin van zijn activiteit als ondernemer op het grondgebied van de Unie overeenkomstig deze afdeling;
- c. lidstaat van verbruik: de lidstaat waar overeenkomstig artikel 6h telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden verricht;
- d melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten: het elektronische bericht waarin alle ge die nodig zijn om het bedrag te bepalen van de in elke lidstaat van verbruik verschuldigde belasting ter zake van telecommunicatie-

diensten, omroepdiensten of elektronische diensten die zijn verricht aan anderen dan ondernemers die in de Unie wonen of zijn gevestigd alsmede het bedrag van die belasting.

Paragraaf 1 Algemene bepaling

Artikel 28q (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Voor de toepassing van deze afdeling en de daarop gebaseerde bepalingen wordt onder btw-melding verstaan de melding waarin alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de in elke lidstaat verschuldigde btw vast te stellen.

Artikel 28r (tot ingaan Wet Elek. Handel. Zie 38.1)

1 Een niet in de Unie gevestigde ondernemer die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten anderen dan ondernemers die in de Unie wonen of zijn gevestigd, kan ten aanzien van de heffing van belasting kiezen voor Nederland als lidstaat van identificatie.

2 Ingeval de niet in de Unie gevestigde ondernemer kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie, dient hij onverwijl doen van het begin of de beëindiging van het verrichten van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten, alsook van wijziging van deze activiteit in die zin dat de in deze afdeling opgenomen regeling niet langer van toepassing is.

3 De in het tweede lid bedoelde opgave vindt langs elektronische weg bij de inspecteur plaats en bevat de volgende geg

- a. naam, postadres en elektronische adressen, met inbegrip van websites, van de ondernemer;
- b. het eventuele belastingnummer dat aan de ondernemer is verstrekt door zijn nationale belastingautoriteit;
- c. een verklaring dat de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebied van de Unie heeft daar over een vaste inrichting beschikt.

4 Indien degene die heeft gekozen voor Nederland als lidstaat van identificatie niet of niet langer voldoet aan de voorwa identificatie, wordt de identificatie door de inspecteur geweigerd respectievelijk beëindigd. De weigering of beëindiging geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Paragraaf 2 Bijzondere regeling voor diensten verricht door niet in de Unie gevestigde ondernemers (niet-Unieregeling)

Artikel 28r (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Voor de toepassing van deze paragraaf en de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder:

- a *niet in de Unie gevestigde ondernemer: een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd noch daar over een vaste inrichting beschikt;*
- b *lidstaat van identificatie: de lidstaat waar de niet in de Unie gevestigde ondernemer verkiest opgave te doen van het begin van zijn activiteit als ondernemer op het grondgebied van de Unie overeenkomstig deze paragraaf;*
- c. *lidstaat van verbruik: de lidstaat waar de dienst overeenkomstig hoofdstuk II, afdeling 1b, wordt geacht te zijn verricht;*
- d *niet-Unieregeling: de bijzondere regeling, bedoeld in deze paragraaf.*

Artikel 28ra (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Een niet in de Unie gevestigde ondernemer die diensten verricht voor een andere dan ondernemer die in een lidstaat gevestigd is of er zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, kan gebruik maken van de niet-Unieregeling. Deze niet-Unieregeling is van toepassing op alle aldus in de Unie verrichte diensten.

Artikel 28rb (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De niet in de Unie gevestigde ondernemer doet aan de lidstaat van identificatie opgave van het begin en de beëindiging van zijn activiteit als ondernemer, alsook van wijziging ervan in die mate dat hij niet langer aan de voorwaarden voldoet om van de niet-Unieregeling gebruik te mogen maken. Deze opgave gebeurt langs elektronische weg.*

2 *De ondernemer die kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie, doet de opgave, bedoeld in het eerste lid, bij de inspecteur.*

Artikel 28rc (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De mededeling die de niet in de Unie gevestigde ondernemer aan de lidstaat van identificatie doet wanneer zijn belastbare activiteiten beginnen, bevat de volgende bijzonderheden:*

- a. *de naam;*
- b. *het postadres;*
- c. *de elektronische adressen, met inbegrip van websites;*
- d. *in voorkomend geval, het nationale belastingnummer; en*
- e. *een verklaring dat de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd noch daar over een vaste inrichting beschikt.*

2 *De niet in de Unie gevestigde ondernemer doet de lidstaat van identificatie mededeling van alle wijzigingen in de verstrekte informatie.*

3 *De ondernemer die kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie, doet de mededelingen, bedoeld in het eerste en tweede lid, aan de inspecteur.*
4 *De ondernemer, bedoeld in het derde lid, wordt opgenomen in het identificatieregister niet-Unieregeling.*
5 *Indien degene die heeft gekozen voor Nederland als lidstaat van identificatie niet of niet langer voldoet aan de voorwaarden voor identificatie, wordt de identificatie door de inspecteur geweigerd respectievelijk beëindigd. De weigering of beëindiging geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking.*

Artikel 28d (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *Voor de toepassing van de niet-Unieregeling wordt door de lidstaat van identificatie aan de ondernemer een individueel catienummer toegekend dat hem langs elektronische weg wordt meegedeeld.*
2 *De ondernemer die kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie verkrijgt het individueel btw-identificatienummer, bedoeld in het eerste lid, van de inspecteur.*

Artikel 28e (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De niet in de Unie gevestigde ondernemer wordt door de lidstaat van identificatie verwijderd uit het identificatieregister in de volgende gevallen:*
  a. *indien hij meldt dat hij niet langer diensten verricht die onder de niet-Unieregeling vallen;*
  b. *indien anderszins kan worden aangenomen dat zijn aan de niet-Unieregeling onderworpen belastbare activiteiten beëindigd zijn;*
  c. *hij vervult niet langer de voorwaarden om van de niet Unieregeling gebruik te mogen maken;*
  d. *hij voldoet bij voortduring niet aan de voorschriften van de niet-Unieregeling*
2 *De verwijdering, bedoeld in het eerste lid, geschiedt ingeval Nederland de lidstaat van identificatie is, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur.*

Artikel 28f (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De niet in de Unie gevestigde ondernemer die van de niet-Unieregeling gebruikmaakt, dient langs elektronische weg bij de lidstaat van identificatie een btw-melding in voor elk kalenderkwartaal, ongeacht of al dan niet onder de niet-Unieregeling vallende diensten zijn verricht. De btw-melding wordt uiterlijk voor het einde van de maand volgend op het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de melding betrekking heeft, ingediend.*
2 *De ondernemer die voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie dient de in het eerste lid bedoelde btw-melding in bij de inspecteur.*

Artikel 28g (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De btw-melding bevat het individueel btw-identificatienummer voor de toepassing van de niet-Unieregeling en, voor elke lidstaat van verbruik waar de btw verschuldigd is, het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, van de gedurende het belastingtijdvak verrichte diensten die onder de niet-Unieregeling vallen, en het totale bedrag van de belasting daarover, uitgesplitst naar belastingtarieven. De geldende btw-tarieven en de totale verschuldigde belasting worden eveneens op de btw-melding vermeld.*
2 *Indien een reeds ingediende btw-melding naderhand moet worden gewijzigd, worden deze wijzigingen in een volgende btw-melding opgenomen, uiterlijk drie jaren na de datum waarop de oorspronkelijke btw melding moest worden ingediend overeenkomstig artikel 28rf. In die volgende btw-melding staan de betrokken lidstaat van verbruik, het belastingtijdvak en het btw-bedrag waarvoor wijzigingen nodig zijn, vermeld.*
3 *Met betrekking tot de in Nederland ingediende btw-melding is Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing als ware de betaalde belasting op aangifte voldaan.*

Artikel 28h (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De btw-melding wordt in euro verricht*
2 *Indien de vergoeding voor diensten is uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro hanteert de niet in de Unie gevestigde ondernemer, in afwijking van artikel 8, zesde lid, bij de invulling van de btw-melding de wisselkoers die gold op de laatste dag van het belastingtijdvak. De omwisseling geschiedt volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor die dag bekend heeft gemaakt of, wanneer die dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, op de eerstvolgende dag van bekendmaking.*

Artikel 28i (vanaf 1 juli 2021 Zie 38.1)

1 *De niet in de Unie gevestigde ondernemer voldoet de btw onder verwijzing naar de betreffende btw-melding, zulks op het moment dat de btw-melding wordt ingediend, doch uiterlijk bij het verstrijken van de termijn waarbinnen de btw-melding moet worden ingediend. De belasting wordt overgemaakt naar een door de lidstaat van identificatie opgegeven bankrekening in euro, dan wel naar een bankrekening in hun eigen valuta van lidstaten die de euro niet als munteenheid hebben aangenomen, indien die lidstaten dat eisen.*
2 *De ondernemer die voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie voldoet de btw bij de ontvanger.*

Artikel 28j (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

De niet in de Unie gevestigde ondernemer die van de niet-Unieregeling gebruikmaakt, past geen aftrek van belasting toe als bedoeld in artikel 168 van BTW-richtlijn 2006. In afwijking van artikel 1, eerste lid, van de Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 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 (PbEG 1986, L 326) wordt deze ondernemer teruggaaf verleend overeenkomstig die richtlijn. Artikel 2, tweede en derde lid, en artikel 4, tweede lid, van die richtlijn zijn niet van toepassing op de teruggaaf die verband houdt met onder de niet-Unieregeling vallende diensten.

Indien de ondernemer die van de niet-Unieregeling gebruikmaakt, in een lidstaat moet worden geïdentificeerd voor activiteiten die niet onder de niet-Unieregeling vallen, brengt hij de in die lidstaat betaalde voorbelasting die verband houdt met zijn aan de niet-Unieregeling onderworpen belastbare activiteiten, in aftrek op de overeenkomstig artikel 250 van BTW-richtlijn 2006 in te dienen aangifte.

Artikel 28k (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Indien de belasting die verschuldigd is over in Nederland verrichte diensten, ongeacht de keuze van lidstaat van identificatie, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur met toepassing van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting naheffen. De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van die wet zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 28l (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1. *De niet in de Unie gevestigde ondernemer voert van alle handelingen waarop de niet-Unieregeling van toepassing is, een boekhouding. Deze boekhouding moet voldoende gegevens bevatten om de belastingautoriteiten van de lidstaat van verbruik in staat te stellen de juistheid van de btw-melding te bepalen.*
2. *Desgevraagd moet de in het eerste lid bedoelde boekhouding langs elektronische weg aan de lidstaat van identificatie en aan de lidstaat van verbruik beschikbaar worden gesteld. De boekhouding wordt bewaard gedurende tien jaar na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht.*

Artikel 28s (tot 1 juli 2021. Zie 38.1)

1. In afwijking van artikel 14 is de niet in de Unie gevestigde ondernemer die met toepassing van artikel 28r voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie, gehouden met betrekking tot de in een tijdvak verschuldigd geworden belasting een melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten bij de inspecteur in te dienen, onder vermelding van het hem toegekende nummer van registratie.
2. Het in het eerste lid bedoelde tijdvak is een kalenderkwartaal. De melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten dient ook te worden ingediend indien in een tijdvak geen telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten zijn verricht.
3. De in het eerste lid bedoelde melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten vindt plaat tronische weg en bevat ten aanzien van elke lidstaat van verbruik waar belasting is verschuldigd, het totale bedrag dat ter zake van de telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten in rekening is gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, alsmede het totale bedrag van de daarover verschuldigde belasting. Voorts worden de in de desbetreffende lidstaten geldende belastingtarieven en het totale verschuldigde bedrag aan belasting vermeld.
4. De in het eerste lid bedoelde melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten wordt ged 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop die melding betrekking heeft. De ingevolge de melding verschuldigde belasting wordt uiterlijk 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop de melding betrekking heeft in euro betaald aan de ontvanger.
5. Indien de belasting die verschuldigd is over in Nederland verrichte telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elekt diensten, ongeacht de keuze van lidstaat van identificatie, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur met overeenkomstige toepassing van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting naheffen. De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn van overeenkomstige toepassing.
6. In afwijking van artikel 2 vindt geen aftrek van belasting plaats, maar wordt teruggaaf van belasting verleend overeenk dertiende Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 86/560/EEG, PbEG L 326). Artikel 2, tweede en derde lid, en artikel 4, tweede lid, van deze Richtlijn zijn niet van toepassing op een verzoek om teruggaaf van belasting dat verband houdt met telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten waarop de in deze afdeling opgenomen regeling van toepassing is.
7. De bedragen in de melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden uitgedrukt in e Indien de vergoeding voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten is uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro wordt, in afwijking van artikel 8, zesde lid, voor de bepaling van de in het derde lid genoemde bedragen de wisselkoers gehanteerd die gold op de laatste dag van de periode waarop de melding elektronische diensten betrekking heeft. De omrekening vindt plaats volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor de desbetreffende dag bekend heeft gemaakt of, als er op de desbetreffende dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, volgens de wisselkoersen op de eerstvolgende dag van bekendmaking.
8. Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing als ware de betaalde b

Paragraaf 3 Bijzondere regeling voor intracommunautaire afstandsverkopen van goederen, voor leveringen van goederen binnen een lidstaat door elektronische interfaces die die leveringen faciliteren, en voor diensten verricht door in de Unie doch niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemers (Unieregeling)

Artikel 28a (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Voor de toepassing van deze paragraaf en de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder:

a *niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer: een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd, maar in de lidstaat van verbruik noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft;*

b *lidstaat van identificatie:*
  1. *in het geval de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in de Unie heeft gevestigd: de lidstaat waar die zetel zich bevindt; of*
  2. *in het geval de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de Unie heeft gevestigd: de lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft; of*
  3. *in het geval de ondernemer niet in de Unie is gevestigd, maar daarin meer dan één vaste inrichting heeft: de lidstaat waar zich een vaste inrichting bevindt, waarin de ondernemer meldt dat hij van de Unieregeling gebruik maakt. De ondernemer is gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren aan deze keuze gebonden; of*
  4. *in het geval de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de Unie heeft gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft: de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt. Indien er meer dan één lidstaat is waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, vermeldt de ondernemer welke van deze lidstaten de lidstaat van identificatie is. De ondernemer is gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren aan deze keuze gebonden;*

c. *lidstaat van verbruik:*
  1. *in het geval van de verrichting van een dienst: de lidstaat waar de dienst overeenkomstig hoofdstuk II, afdeling 1b, wordt geacht te zijn verricht; of*
  2. *in het geval van een intracommunautaire afstandsverkoop van goederen: de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer; of*
  3. *in het geval van de levering van goederen door een ondernemer die deze levering faciliteert overeenkomstig artikel 3c, tweede lid, indien de verzending of het vervoer van de geleverde goederen in dezelfde lidstaat begint en eindigt: deze lidstaat;*

d *Unieregeling: de bijzondere regeling, bedoeld in deze paragraaf.*

Artikel 28aa (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *Van de Unieregeling kan worden gebruik gemaakt door:*
  a. *een ondernemer die intracommunautaire afstandsverkopen van goederen verricht;*
  b. *een ondernemer die de levering van goederen faciliteert overeenkomstig artikel 3c, tweede lid, indien het vervoer van de geleverde goederen in dezelfde lidstaat begint en eindigt;*
  c. *een niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer die diensten verricht voor andere dan ondernemers.*

2 *De Unieregeling is van toepassing op alle door de betrokken ondernemer in de Unie geleverde goederen of verrichte diensten, bedoeld in het eerste lid.*

Artikel 28ab (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *Een ondernemer doet aan de lidstaat van identificatie opgave van het begin en de beëindiging van zijn onder de Unieregeling vallende activiteiten, alsmede van de wijzigingen ervan waardoor hij niet langer voldoet aan de voorwaarden om van de Unieregeling gebruik te mogen maken. Deze opgave wordt langs elektronische weg verstrekt.*

2 *De ondernemer die kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie doet de in het eerste lid bedoelde opgave bij de inspecteur.*

3 *De ondernemer wordt bij opgave van het begin van zijn onder de Unieregeling vallende activiteiten opgenomen in het identificatieregister Unieregeling.*

4 *Indien degene die heeft gekozen voor Nederland als lidstaat van identificatie niet of niet langer voldoet aan de voorwaarden voor identificatie, wordt de identificatie door de inspecteur geweigerd respectievelijk beëindigd. De weigering of beëindiging geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking.*

Artikel 28ac (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer wordt door de lidstaat van identificatie uitgesloten van de Unieregeling en verwijderd uit het identificatieregister in elk van de volgende gevallen:*
  a. *indien hij meldt dat hij niet langer leveringen van goederen of diensten verricht die onder de Unieregeling vallen;*
  b. *indien anderszins kan worden aangenomen dat zijn aan de Unieregeling onderworpen belastbare activiteiten beëindigd zijn;*
  c. *hij vervult niet langer de voorwaarden om van de Unieregeling gebruik te mogen maken;*

g niet aan de voorschriften van de Unieregeling

2 *De uitsluiting bedoeld in het eerste lid geschiedt ingeval Nederland de lidstaat van identificatie is, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur.*

Artikel 28sd (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die van de Unieregeling gebruikmaakt, dient voor elk kalenderkwartaal langs elektronische weg een btw-melding in bij de lidstaat van identificatie, ongeacht of al dan niet leveringen van goederen of diensten zijn verricht die onder de Unieregeling vallen. De btw-melding wordt vóór het einde van de maand volgend op het verstrijken van het kalenderkwartaal waarop de aangifte betrekking heeft ingediend.*

2 *De ondernemer die voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie dient de in het eerste lid bedoelde btw-melding in bij de inspecteur.*

Artikel 28se (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De btw-melding bevat het aan de ondernemer toegekende btw-identificatienummer en, voor elke lidstaat van verbruik waar de btw verschuldigd is, het totale bedrag exclusief btw, de toepasselijke btw-tarieven, het totale bedrag van de overeenkomstige belasting, uitgesplitst naar belastingtarieven, en de totale verschuldigde belasting over de volgende gedurende het kalenderkwartaal verrichte leveringen die onder de Unieregeling vallen:*
   a. *intracommunautaire afstandsverkopen van goederen;*
   b. *goederenleveringen overeenkomstig artikel 3c, tweede lid, indien de verzending of het vervoer van die goederen in dezelfde lidstaat begint en eindigt;*
   c. *diensten*

2 *De btw-melding bevat ook de wijzigingen met betrekking tot voorgaande belastingtijdvakken, bedoeld in het achtste lid.*

3 *Wanneer goederen worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat van identificatie, bevat de btw-melding ook:*
   a. *het totale bedrag exclusief btw,*
   b. *de toepasselijke btw-tarieven;*
   c. *het totale bedrag van de overeenkomstige belasting, uitgesplitst naar belastingtarieven; en*
   d. *de totale verschuldigde belasting over de volgende leveringen die onder de Unieregeling vallen, voor elke lidstaat waaruit die goederen zijn verzonden of vervoerd:*
      i. *intracommunautaire afstandsverkopen van goederen die niet via een ondernemer verlopen overeenkomstig artikel 3c, tweede lid;*
      ii. *intracommunautaire afstandsverkopen van goederen en goederenleveringen door een ondernemer overeenkomstig artikel 3c, tweede lid, indien de verzending of het vervoer van de goederen in dezelfde lidstaat begint en eindigt.*

4 *Met betrekking tot de leveringen, bedoeld in het derde lid, onderdeel d, onder i, bevat de btw-melding ook het individuele btw-identificatienummer of het fiscale registratienummer dat door elk van de desbetreffende lidstaten is toegekend.*

5 *Met betrekking tot de leveringen, bedoeld in het derde lid, onderdeel d, onder ii, bevat de btw-melding ook het individuele btw-identificatienummer of het fiscale registratienummer dat door elk van de desbetreffende lidstaten is toegekend, indien beschikbaar.*

6 *De btw-melding bevat de informatie, bedoeld in het derde, vierde en vijfde lid, uitgesplitst naar lidstaat van verbruik.*

7 *Indien de ondernemer die onder de Unieregeling vallende diensten verricht, behalve in de lidstaat van identificatie in een of meer andere lidstaten één of meer vaste inrichtingen heeft van waaruit de diensten worden verricht, bevat de btw-melding, per lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft gevestigd en uitgesplitst naar lidstaat van verbruik:*
   a. *het totale bedrag exclusief btw;*
   b. *de toepasselijke btw-tarieven;*
   c. *het totale bedrag van de overeenkomstige belasting en de totale verschuldigde belasting over die leveringen;*
   d. *het individueel btw-identificatienummer of het fiscaal registratienummer van de inrichting.*

8 *Indien een reeds ingediende btw-melding naderhand moet worden gewijzigd, worden deze wijzigingen in een volgende btw-melding opgenomen uiterlijk drie jaar na de datum waarop de oorspronkelijke melding moest worden ingediend overeenkomstig artikel 28sd. In die volgende btw-melding staan de betrokken lidstaat van verbruik, het kalenderkwartaal en het btw-bedrag waarvoor de wijzigingen nodig zijn, vermeld.*

9 *Met betrekking tot de in Nederland ingediende btw-melding is Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing als ware de betaalde belasting op aangifte voldaan.*

Artikel 28sf (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De btw-melding wordt in euro verricht.*

2 *Indien de goederenleveringen en diensten in een andere munteenheid luiden, hanteert de ondernemer die van de Unieregeling gebruikmaakt, bij het invullen van de btw-melding de wisselkoers die gold op de laatste dag van het belastingtijdvak. De omwisseling geschiedt volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor die dag bekend heeft gemaakt of, wanneer die dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, op de eerstvolgende dag van bekendmaking.*

Artikel 28ag (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die gebruikmaakt van de Unieregeling, betaalt de btw, onder verwijzing naar de betreffende btw-melding, uiterlijk bij het verstrijken van de termijn waarbinnen de btw-melding moet worden ingediend. De btw wordt overgemaakt naar een door de lidstaat van identificatie opgegeven bankrekening in euro, dan wel naar een bankrekening in hun eigen valuta van lidstaten die de euro niet als munteenheid hebben aangenomen, indien die lidstaten dat eisen.*

2 *De ondernemer die voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie betaalt de btw bij de ontvanger.*

Artikel 28ah (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

De ondernemer die van de Unieregeling gebruikmaakt, past met betrekking tot zijn aan de Unieregeling onderworpen belastbare activiteiten, geen aftrek toe als bedoeld in artikel 168 van BTW-richtlijn 2006 voor de betaalde voorbelasting. In afwijking van artikel 2, eerste lid, artikel 3 en artikel 8, eerste lid, onderdeel e, van Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PbEU 2008, L 44) wordt deze ondernemer teruggaaf verleend overeenkomstig die richtlijn.

Indien de ondernemer die van de Unieregeling gebruikmaakt, in een lidstaat moet worden geïdentificeerd voor activiteiten die niet onder de Unieregeling vallen, brengt hij de in die lidstaat betaalde voorbelasting die verband houdt met zijn aan de Unieregeling onderworpen belastbare activiteiten, in aftrek op de overeenkomstig artikel 250 van BTW-richtlijn 2006 in te dienen aangifte.

Artikel 28ai (vanaf ingaan Wet Elek. Handel. Zie 38.1)

Indien de belasting die verschuldigd is over in Nederland verrichte handelingen als bedoeld in deze paragraaf, ongeacht de keuze van de lidstaat van identificatie, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur met toepassing van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting naheffen. De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van die wet zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 28aj (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die van de Unieregeling gebruikmaakt, voert van alle onder de Unieregeling vallende handelingen een boekhouding. Deze boekhouding moet voldoende gegevens bevatten om de belastingautoriteiten van de lidstaat van verbruik in staat te stellen de juistheid van de btw-melding te bepalen.*

2 *Desgevraagd moet de in het eerste lid bedoelde boekhouding langs elektronische weg aan de lidstaat van verbruik en aan de lidstaat van identificatie beschikbaar worden gesteld. De boekhouding wordt bewaard gedurende tien jaar na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht.*

Artikel 28t (tot 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 In afwijking van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is een niet in de Unie gevestigde ondernemer di
nicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verricht aan anderen dan ondernemers die in de Unie wonen of zijn gevestigd, gehouden aantekening te houden van alle handelingen die betrekking hebben op telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten en waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van feiten welke van invloed kunnen zijn op de heffing van belasting in Nederland en in andere lidstaten van verbruik.

2 De in het eerste lid bedoelde ondernemer is verplicht boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud da
ter keuze van de inspecteur – betreffende telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten te bewaren gedurende tien jaren na afloop van het jaar waarin de dienst is verricht.

3 Desgevraagd dienen de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan langs elektronische weg ter beschikking te worden gesteld aan de inspecteur, aan de ontvanger, of aan de belastingautoriteit van een andere lidstaat van verbruik.

Paragraaf 4 Bijzondere regeling voor afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen (invoerregeling)

Artikel 28t (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Voor de toepassing van deze paragraaf en de daarop gebaseerde bepalingen hebben afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen uitsluitend betrekking op goederen, met uitzondering van accijnsgoederen, in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150.

Artikel 28ta (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *Voor de toepassing van deze paragraaf en de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder:*

  a. *niet in de Unie gevestigde ondernemer: een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet op het grondgebied van de Unie heeft gevestigd noch daar over een vaste inrichting beschikt;*

- b. *tussenpersoon: een in de Unie gevestigde persoon die door de ondernemer die afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verricht, is aangewezen als de persoon die gehouden is tot voldoening van de btw en die in naam en voor rekening van de ondernemer de in de invoerregeling vastgestelde verplichtingen moet nakomen;*
- c. *lidstaat van identificatie:*
  - 1° *wanneer de ondernemer niet in de Unie is gevestigd, de lidstaat waar hij verkiest zich te registreren;*
  - 2° *wanneer de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de Unie heeft gevestigd maar daar wel één of meer vaste inrichtingen heeft, de lidstaat met een vaste inrichting waar de ondernemer meldt dat hij van de invoerregeling gebruik zal maken;*
  - 3° *wanneer de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd, deze lidstaat;*
  - 4° *wanneer de tussenpersoon de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd, deze lidstaat;*
  - 5° *wanneer de tussenpersoon de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de Unie heeft gevestigd, maar daar wel één of meer vaste inrichtingen heeft, de lidstaat met een vaste inrichting waar de tussenpersoon meldt dat hij van de invoerregeling gebruik zal maken;*
- d. *lidstaat van verbruik: de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer;*
- e. *invoerregeling: de bijzondere regeling, bedoeld in deze paragraaf.*

2 *Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel c, onder 2° en 5°, is de ondernemer of tussenpersoon wanneer hij meer dan één vaste inrichting in de Unie heeft, gebonden door zijn beslissing betreffende de aanwijzing van de lidstaat van vestiging gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende jaren.*

Artikel 28b (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De volgende ondernemers die afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verrichten kunnen gebruik maken van de invoerregeling:*
- a. *elke in de Unie gevestigde ondernemer die afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verricht;*
- b. *elke al dan niet in de Unie gevestigde ondernemer die afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verricht, en die door een in de Unie gevestigde tussenpersoon is vertegenwoordigd;*
- c. *elke ondernemer die gevestigd is in een derde-land waarmee de Unie een overeenkomst betreffende wederzijds bijstand heeft gesloten waarvan het toepassingsgebied vergelijkbaar is met Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2010, L 84) en Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2010, L 268), en die afstandsverkopen van goederen vanuit dat derde-land verricht.*

2 *De ondernemers passen de invoerregeling toe op al hun afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen.*

3 *Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel b, kan een ondernemer slechts één tussenpersoon tegelijk aanwijzen.*

4 *Bij algemene maatregel van bestuur kunnen, ter verzekering van de heffing en de invordering, regels worden gesteld met betrekking tot de tussenpersoon.*

Artikel 28c (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *Voor afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen waarvan de btw-melding wordt gedaan in het kader van de invoerregeling, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van levering.*

2 *De goederen worden geacht te zijn geleverd op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard.*

Artikel 28d (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die van de invoerregeling gebruik maakt, of een voor zijn rekening handelende tussenpersoon, doet aan de lidstaat van identificatie opgave van het begin en de beëindiging van zijn activiteit in het kader van de invoerregeling, alsmede van de wijzigingen ervan waardoor hij niet langer voldoet aan de voorwaarden om van de invoerregeling gebruik te mogen maken. Deze informatie wordt langs elektronische weg verstrekt.*

2 *Wanneer de ondernemer kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie doet hij of zijn tussenpersoon de in het eerste lid bedoelde opgave bij de inspecteur.*

3 *De ondernemer en de tussenpersoon bedoeld in het tweede lid worden opgenomen in het identificatieregister invoerregeling.*

Artikel 28e (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De mededeling die de ondernemer die geen beroep doet op een tussenpersoon, aan de lidstaat van identificatie doet voordat hij van de invoerregeling gebruik begint te maken, bevat de volgende bijzonderheden:*
- a. *de naam;*
- b. *het postadres;*

met inbegrip van websites;

   d. *het btw-identificatienummer of nationaal belastingnummer.*

2 *De mededeling die de tussenpersoon aan de lidstaat van identificatie doet voordat hij van de invoerregeling gebruik begint te maken voor rekening van een ondernemer, bevat de volgende bijzonderheden:*
   a. *de naam;*
   b. *het postadres;*
   c. *het elektronisch adres;*
   d. *het btw-identificatienummer.*

3 *De informatie die de tussenpersoon moet verstrekken aan de lidstaat van identificatie voor elke ondernemer die hij vertegenwoordigt voordat die ondernemer van de invoerregeling gebruik begint te maken, dient de volgende gegevens te bevatten:*
   a. *de naam;*
   b. *het postadres;*
   c. *het elektronisch adres, met inbegrip van websites;*
   d. *het btw-identificatienummer of nationaal belastingnummer;*
   e. *het individuele identificatienummer, bedoeld in artikel 28tf, tweede lid.*

4 *Een ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt of, in voorkomend geval, zijn tussenpersoon doet de lidstaat van identificatie mededeling van alle wijzigingen in de verstrekte informatie. Voor Nederland als lidstaat van identificatie wordt deze mededeling gedaan aan de inspecteur.*

Artikel 28tf (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die gebruikmaakt van de invoerregeling wordt voor de toepassing van de invoerregeling een individueel btw-identificatienummer toegekend door de lidstaat van identificatie die hem dit nummer langs elektronische weg meedeelt.*

2 *Een tussenpersoon wordt door de lidstaat van identificatie een individueel identificatienummer toegekend dat hem door die lidstaat langs elektronische weg wordt meegedeeld.*

3 *De tussenpersoon wordt door de lidstaat van identificatie een individueel btw-identificatienummer toegekend voor de toepassing van de invoerregeling ten aanzien van iedere ondernemer waarvoor hij is aangesteld.*

4 *Het btw-identificatienummer, bedoeld in het eerste, tweede en derde lid, wordt uitsluitend gebruikt voor de toepassing van de invoerregeling.*

5 *De ondernemer of tussenpersoon die kiest voor Nederland als lidstaat van identificatie verkrijgt de btw-identificatienummers, bedoeld in het eerste, tweede en derde lid, van de inspecteur.*

6 *Indien degene die heeft gekozen voor Nederland als lidstaat van identificatie niet of niet langer voldoet aan de voorwaarden voor identificatie, wordt de identificatie door de inspecteur geweigerd respectievelijk beëindigd. De weigering of beëindiging geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking.*

Artikel 28tg (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De niet van een tussenpersoon gebruikmakende ondernemer wordt door de lidstaat van identificatie uit het identificatieregister invoerregeling verwijderd in de volgende gevallen:*
   a. *de ondernemer deelt de lidstaat van identificatie mee dat hij niet langer afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verricht;*
   b. *er kan anderszins worden aangenomen dat zijn belastbare activiteiten betreffende afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derdelanden ingevoerde goederen, beëindigd zijn;*
   c. *hij vervult niet langer de voorwaarden om van de invoerregeling gebruik te mogen maken;*
   d. *hij voldoet bij voortduring niet aan de voorschriften van de invoerregeling.*

2 *De tussenpersoon wordt door de lidstaat van identificatie verwijderd uit het identificatieregister invoerregeling in de volgende gevallen:*
   a. *hij heeft gedurende twee opeenvolgende kalenderkwartalen niet gehandeld als tussenpersoon voor rekening van een ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt;*
   b. *hij vervult niet langer de andere voorwaarden om als tussenpersoon te kunnen optreden;*
   c. *hij voldoet bij voortduring niet aan de voorschriften van de invoerregeling.*

3 *De door een tussenpersoon vertegenwoordigde ondernemer wordt door de lidstaat van identificatie verwijderd uit het identificatieregister invoerregeling in de volgende gevallen:*
   a. *de tussenpersoon deelt de lidstaat van identificatie mee dat deze ondernemer niet langer afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen verricht;*
   b. *er kan anderszins worden aangenomen dat de belastbare activiteiten van deze ondernemer betreffende afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen, beëindigd zijn;*
   c. *de ondernemer vervult niet langer de voorwaarden om van de invoerregeling gebruik te mogen maken;*
   d. *de ondernemer voldoet bij voortduring niet aan de voorschriften van de invoerregeling;*
   e. *de tussenpersoon deelt de lidstaat van identificatie mee dat hij deze ondernemer niet langer vertegenwoordigt.*

4 *De verwijdering bedoeld in de voorgaande leden geschiedt ingeval Nederland de lidstaat van identificatie is bij voor bezwaar vatbare*

Artikel 28h (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die van de invoerregeling gebruik maakt, of zijn tussenpersoon dient langs elektronische weg bij de lidstaat van identificatie een btw-melding in voor elke kalendermaand, ongeacht of al dan niet afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen zijn verricht. De btw-melding wordt uiterlijk ingediend voor het einde van de kalendermaand volgend op het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de melding betrekking heeft.*

2 *Wanneer de ondernemer voor Nederland als lidstaat van identificatie heeft gekozen dient hij of zijn tussenpersoon de in het eerste lid bedoelde btw-melding in bij de inspecteur.*

Artikel 28i (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De btw-melding bevat het btw-identificatienummer, bedoeld in artikel 28f, van de ondernemer en in voorkomend geval van zijn tussenpersoon en, voor elke lidstaat van verbruik waar de btw verschuldigd is:*
   - a. *het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, van de afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde-landen ingevoerde goederen waarvoor de btw gedurende het belastingtijdvak verschuldigd is geworden;*
   - b. *het totale bedrag van de btw daarover, uitgesplitst naar belastingtarieven; en*
   - c. *de geldende btw-tarieven en de totale verschuldigde belasting.*

2 *Indien een reeds ingediende btw-melding naderhand moet worden gewijzigd, worden deze wijzigingen uiterlijk drie jaren na de datum waarop de oorspronkelijke btw-melding overeenkomstig artikel 28h moest worden ingediend in een volgende btw-melding opgenomen. In die volgende btw-melding staan de betrokken lidstaat van verbruik, het belastingtijdvak en het btw-bedrag waarvoor wijzigingen nodig zijn, vermeld.*

3 *Met betrekking tot de in Nederland ingediende btw-melding is Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing als ware de betaalde belasting op aangifte voldaan.*

Artikel 28j (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De btw-melding wordt in euro verricht.*

2 *Indien de leveringen in een andere munteenheid luiden, hanteert de ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt, of zijn tussenpersoon, bij het invullen van de btw-melding de wisselkoers die gold op de laatste dag van de desbetreffende kalendermaand. De omwisseling geschiedt volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor die dag bekend heeft gemaakt of, wanneer die dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, op de eerstvolgende dag van bekendmaking.*

Artikel 28k (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt, of zijn tussenpersoon, voldoet de btw onder verwijzing naar de betreffende btw-melding, uiterlijk bij het verstrijken van het moment waarop de btw-melding moet worden ingediend. De belasting wordt overgemaakt naar een door de lidstaat van identificatie opgegeven bankrekening in euro, dan wel naar een bankrekening in hun eigen valuta van lidstaten die de euro niet als munteenheid hebben aangenomen, indien die lidstaten dat eisen.*

2 *De ondernemer die voor Nederland heeft gekozen als lidstaat van identificatie voldoet de btw bij de ontvanger.*

Artikel 28l (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De ondernemer die van de invoerregeling gebruik maakt, past met betrekking tot de voorbelasting die verband houdt met zijn aan de invoerregeling onderworpen belastbare activiteiten geen btw-aftrek toe in de lidstaten van verbruik overeenkomstig artikel 168 van BTW-richtlijn 2006. In afwijking van artikel 1, onderdeel 1, van de Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 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 (PbEG 1986, L 326) en artikel 2, eerste lid, en artikel 3 van Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PbEU 2008, L 44) wordt deze ondernemer teruggaaf verleend overeenkomstig die richtlijnen. Artikel 2, tweede en derde lid, en artikel 4, tweede lid, van genoemde Richtlijn 86/560/EEG zijn niet van toepassing op de teruggaaf die verband houdt met onder de invoerregeling vallende goederen.*

2 *Indien de ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt, in een lidstaat moet worden geïdentificeerd voor activiteiten die niet onder de invoerregeling vallen, brengt hij de in die lidstaat betaalde voorbelasting die verband houdt met zijn aan de invoerregeling onderworpen belastbare activiteiten, in aftrek op de overeenkomstig artikel 250 van BTW-richtlijn 2006 in te dienen aangifte.*

Artikel 28m (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

Indien de belasting die verschuldigd is over in Nederland geleverde goederen als bedoeld in deze paragraaf, ongeacht de keuze van de lidstaat van identificatie, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur met toepassing van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting naheffen. De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van die wet zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 28tn (vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1)

1 *De ondernemer die van de invoerregeling gebruikmaakt, voert van alle onder de invoerregeling vallende handelingen een boekhouding. Een tussenpersoon voert voor alle door hem vertegenwoordigde ondernemers een boekhouding. Deze boekhouding moet voldoende gegevens bevatten om de belastingautoriteiten van de lidstaat van verbruik in staat te stellen de juistheid van de aangifte te bepalen.*

2 *Desgevraagd moet de boekhouding, bedoeld in het eerste lid, langs elektronische weg aan de lidstaat van verbruik en aan de lidstaat van identificatie beschikbaar worden gesteld. De boekhouding wordt bewaard gedurende tien jaren na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht*

AFDELING 8

(Tot ingaan Wet Elek. Handel. Zie 36.1:) Regeling voor niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten voor anderen dan ondernemers

(Vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1). Bijzonderde rgeling voor de aangifte en de betaling van belasting bij invoer (Regeling post- en koeriersdiensten)

Artikel 28u (tot 1 juli 2021. Zie 36.1)

1 In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:
  a. lidstaat van verbruik: de lidstaat waar overeenkomstig artikel 6h telecommunicatiediensten, omroepdiensten of ele diensten worden verricht;
  b. niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemers: ondernemers die de zetel van hun bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting op het grondgebied van de Unie hebben gevestigd, maar in de lidstaat van verbruik noch de zetel van hun bedrijfsuitoefening noch een vaste inrichting hebben;
  c. lidstaat van identificatie: de lidstaat waar de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, of i zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de Unie heeft gevestigd, de lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft;
  d. btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten: het elektronische bericht waarin alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag te bepalen van de in elke lidstaat van verbruik verschuldigde belasting ter zake van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten die door niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemers zijn verricht aan andere dan ondernemers die in de Unie wonen of zijn gevestigd.

2 Indien de ondernemer niet in de Unie is gevestigd, maar daarin meer dan één vaste inrichting heeft, dan is de lidstaat va de lidstaat waar zich een vaste inrichting bevindt, waarin die ondernemer meldt dat hij van deze regeling gebruik maakt. De ondernemer is gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren aan deze keuze gebonden.

Artikel 28u (vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1)

Indien voor de invoer van goederen, met uitzondering van accijnsgoederen, in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan €150 geen gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling, bedoeld in afdeling 7, paragraaf 4, kan de persoon die voor de goederen voor het plaatsen onder de regeling in het vrije verkeer brengen in Nederland een douaneaangifte doet voor rekening van de persoon voor wie de goederen bestemd zijn, gebruikmaken van de regeling post- en koeriersdiensten met betrekking tot goederen waarvan de verzending of het vervoer in Nederland wordt beëindigd.

Artikel 28v (tot 1 juli 2021. Zie 36.1)

1 Een niet in de lidstaat van verbruik maar in Nederland gevestigde ondernemer die telecommunicatiediensten, omroepo elektronische diensten verricht aan andere dan ondernemers die in een lidstaat gevestigd zijn of er hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, kan gebruik maken van deze regeling. Deze regeling is van toepassing op alle aldus in de Unie verrichte diensten.

2 Ingeval de niet in de lidstaat van verbruik maar in Nederland gevestigde ondernemer kiest voor deze regeling, dient hij opgave te doen van het begin of de beëindiging van het verrichten van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten, alsook van wijziging ervan in die mate dat hij niet langer aan de voorwaarden voldoet om van deze regeling gebruik te mogen maken.

3 De in het tweede lid bedoelde opgave vindt langs elektronische weg bij de inspecteur plaats.

4 De niet in de lidstaat van verbruik maar in Nederland gevestigde ondernemer wordt van deze regeling uitgesloten in el gende gevallen:
  a. hij meldt dat hij niet langer telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verricht;
  b. anderszins kan worden aangenomen dat zijn aan deze regeling onderworpen belastbare activiteiten beëindigd zijn
  c. hij vervult niet langer de voorwaarden om van de regeling gebruik te mogen maken;
  d. hij voldoet bij voortduring niet aan de voorschriften van de bijzondere regeling.

5 De in het vierde lid bedoelde uitsluiting van deze regeling geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 28v (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *Voor de toepassing van de regeling post- en koeriersdiensten wordt de belasting bij invoer overeenkomstig artikel 22, eerste lid, geheven van de persoon die de douaneaangifte doet voor het plaatsen van de goederen onder de regeling in het vrije verkeer brengen in Nederland, met dien verstande dat voor de toepassing van deze regeling geen zekerheid behoeft te worden gesteld voor de verschuldigde omzetbelasting wanneer uitstel van betaling als bedoeld in artikel 110 van het Douanewetboek van de Unie wordt verleend.*

2 *De persoon voor wie de goederen bestemd zijn, is gehouden tot betaling van de omzetbelasting die de persoon, bedoeld in het eerste lid, hij hem in rekening brengt, voor zover deze belasting door die laatste is verschuldigd ingevolge dat eerste lid. Deze persoon neemt passende maatregelen om te garanderen dat het juiste bedrag aan belastingen wordt betaald.*

Artikel 28w (tot 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 In afwijking van artikel 14 is de niet in de lidstaat van verbruik maar in Nederland gevestigde ondernemer, die met toep
artikel 28v heeft gekozen voor deze regeling, gehouden een btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten bij de inspecteur in te dienen, onder vermelding van het hem toegekende btw-identificatienummer.

2 Het in het eerste lid bedoelde tijdvak is een kalenderkwartaal. De btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiens
nische diensten dient ook te worden ingediend indien in een tijdvak geen telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten zijn verricht.

3 De in het eerste lid bedoelde btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten vindt
elektronische weg en bevat ten aanzien van elke lidstaat van verbruik waar belasting is verschuldigd, het totale bedrag dat ter zake van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten in rekening is gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, alsmede het totale bedrag van de daarover verschuldigde belasting. Voorts worden de in de desbetreffende lidstaten geldende belastingtarieven en het totale verschuldigde bedrag aan belasting vermeld.

4 Indien de niet in de lidstaat van verbruik maar in Nederland gevestigde ondernemer behalve in Nederland in een ander
of meer vaste inrichtingen heeft van waaruit de diensten worden verricht, bevat de btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten, per lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft gevestigd en uitgesplitst naar lidstaat van verbruik, naast de in het derde lid bedoelde gegevens, tevens het totale bedrag van de gedurende het belastingtijdvak verrichte telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten die onder deze regeling vallen, alsmede het hem toegekende btw-identificatienummer of het fiscaal registratienummer van de vaste inrichting.

5 De in het eerste lid bedoelde btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten wordt ge
20 dagen na het einde van het tijdvak waarop die melding betrekking heeft. De ingevolge de btw-melding verschuldigde belasting wordt uiterlijk 20 dagen na het einde van het tijdvak waarop de melding betrekking heeft in euro betaald aan de ontvanger.

6 Indien de belasting die verschuldigd is over in Nederland verrichte telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elekt
diensten, ongeacht de keuze van lidstaat van identificatie, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur met overeenkomstige toepassing van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting naheffen. De artikelen 30h, 30ha, 67c en 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn van overeenkomstige toepassing.

7 De niet in de lidstaat van verbruik maar in Nederland gevestigde ondernemer die van deze regeling gebruik maakt, past met betrekking tot de voorbelasting die verband houdt met aan deze regeling onderworpen activiteiten geen aftrek van belasting uit hoofde van artikel 2 toe. Niettegenstaande artikel 2, lid 1, en artikel 3 van Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PbEU 2008, L 44) kan deze ondernemer daarvoor teruggaaf worden verleend overeenkomstig die richtlijn. Indien de niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer die van deze bijzondere regeling gebruik maakt, in de lidstaat van verbruik ook niet aan deze regeling onderworpen activiteiten verricht waarvoor hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd moet zijn, kan hij de voorbelasting die verband houdt met de aan deze bijzondere regeling onderworpen activiteiten bij de indiening van de in artikel 14 bedoelde aangifte in aftrek brengen.

8 De bedragen in de btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden uitgedru
dragen. Indien de vergoeding voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten is uitgedrukt in een andere munteenheid dan de euro wordt, in afwijking van artikel 8, zesde lid, voor de bepaling van de in het derde lid en vierde lid genoemde bedragen de wisselkoers gehanteerd die gold op de laatste dag van de periode waarop de btw-melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten betrekking heeft. De omrekening vindt plaats volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor de desbetreffende dag bekend heeft gemaakt of, als er op de desbetreffende dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, volgens de wisselkoersen op de eerstvolgende dag van bekendmaking.

9 Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing als ware de betaalde be
aangifte voldaan.

Artikel 28w (vanaf 1 juli 2021. Zie 38.1)

1 *De personen die gebruikmaken van de regeling post- en koeriersdiensten houden van alle onder de regeling post- en koeriersdiensten vallende handelingen een boekhouding bij. Deze boekhouding moet voldoende gegevens bevatten voor de inspecteur om de juistheid van de aangegeven belasting te beoordelen.*

2 *Desgevraagd moet de boekhouding, bedoeld in het eerste lid, langs elektronische weg aan de inspecteur beschikbaar worden gesteld. De boekhouding wordt bewaard gedurende tien jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de aangiften zijn gedaan.*

Artikel 28x

1 Een niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemer die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronis verricht aan anderen dan ondernemers die in de Unie wonen of zijn gevestigd, is gehouden aantekening te houden van alle handelingen die betrekking hebben op telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten en waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van feiten die van invloed kunnen zijn op de heffing van belasting in Nederland en in andere lidstaten van verbruik.

2 De in het eerste lid bedoelde ondernemer is verplicht boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud da ter keuze van de inspecteur – betreffende telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten te bewaren gedurende tien jaren na afloop van het jaar waarin de dienst is verricht.

3 Desgevraagd dienen de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan langs elektronische weg ter beschikking te worden gesteld aan de inspecteur, aan de ontvanger, of aan de belastingautoriteit van een andere lidstaat van verbruik.

AFDELING 9

Regeling voor vis

Artikel 28y

De belasting, verschuldigd ter zake van de invoer en de levering aan veilingen van vis, schaal-, schelp- en weekdieren die worden aangebracht per schip dat terugkeert van de visvangst, of per ventjager, bedraagt nihil.

AFDELING 10

Regeling voor reisbureaus

Artikel 28z

1 Deze afdeling en de daarop berustende bepalingen zijn van toepassing op de handelingen van reisbureaus, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van de leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers.

2 Voor de toepassing van deze afdeling en de daarop berustende bepalingen worden reisorganisatoren (touroperators) al beschouwd.

Artikel 28za

De onder de voorwaarden van artikel 28z verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht (reisdienst). De plaats van deze dienst is de plaats waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht.

Artikel 28zb

1 Ter zake van reisdiensten wordt de belasting naar keuze van het reisbureau berekend over:
   a. de winstmarge per tijdvak van aangifte, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, of
   b. de winstmarge per reis, de omzetbelasting niet daaronder begrepen.

2 De winstmarge per tijdvak van aangifte is het verschil tussen de som van de vergoedingen, de omzetbelasting daaronc in dat tijdvak ter zake van reisdiensten en de som van de in dat tijdvak werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederen en diensten van andere ondernemers, mits deze goederen en diensten de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

3 De winstmarge per reis is het verschil tussen de vergoeding, de omzetbelasting daaronder begrepen, ter zake van de de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederen en diensten van andere ondernemers, mits deze goederen en diensten de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

4 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde keuze en overgangsregel van het wijzigen van deze keuze worden gesteld. *(Zie 36.4, art. 4d Uitv.besch. OB.)*

Artikel 28zc

Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere ondernemers, door laatstgenoemden buiten de Unie worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met de in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel b, post 4, genoemde handeling van een tussenpersoon. Indien de in de eerste volzin bedoelde handelingen zowel binnen als buiten de Unie worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Unie verrichte handelingen als zodanig gelijkgesteld worden beschouwd.

Artikel 28zd

1 Ingeval in een tijdvak van aangifte in een kalenderjaar, het laatste tijdvak van aangifte in een kalenderjaar uitgezonderd, de winstmarge per tijdvak van aangifte, de omzetbelasting niet daaronder begrepen (tijdvakwinstmarge) negatief is, wordt deze negatieve tijdvakwinstmarge verrekend met een positieve tijdvakwinstmarge, of opgeteld bij een negatieve tijdvakwinstmarge, die in het volgende belastingtijdvak wordt gerealiseerd.

2 Na afloop van een kalenderjaar wordt voor dat kalenderjaar de tijdvakwinstmarge op jaarbasis vastgesteld (jaarsaldo). jaarsaldo negatief is, wordt dit negatieve jaarsaldo opgeteld bij de ten behoeve van de vaststelling van het jaarsaldo van het daaropvolgende kalenderjaar op jaarbasis herrekende som. Ingeval de belasting over dat aldus berekende jaarsaldo minder bedraagt dan het bedrag aan belasting dat over het kalenderjaar is of moet worden voldaan ter zake van reisdiensten wordt het verschil op verzoek aan het reisbureau teruggegeven.

3 Het vaststellen van het bedrag van de teruggaaf, bedoeld in het tweede lid, geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschi verzoek wordt gedaan binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarop het verzoek betrekking heeft.

Artikel 28ze

De belasting die aan het reisbureau in rekening wordt gebracht door andere ondernemers voor de in artikel 28z, eerste lid, bedoelde handelingen welke de reiziger rechtstreeks ten goede komen, komt niet voor aftrek of teruggaaf in aanmerking.

Artikel 28zf

1 Ter zake van de reisdiensten wordt voor de toepassing van artikel 35a, eerste lid, onderdeel h, de omzetbelasting beg de vergoeding

2 Het is het reisbureau niet toegestaan om de belasting afzonderlijk te vermelden op de ter zake van de reisdienst uit te r

3 Artikel 35a, eerste lid, onderdeel j, is niet van toepassing ter zake van reisdiensten.

Artikel 28zg

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze afdeling. *(Er zijn geen nadere regels gesteld.)*

AFDELING 11

Regeling voor vouchers

Opmerking: De artikelen 28zh, 28zi en 28zj van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn enkel van toepassing op vouchers die na 31 december 2018 zijn uitgegeven (artikel II van de Wet van 9 maart 2019 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, btw-behandeling van vouchers, Stb. 2019, 82)

Artikel 28zh

1 Iedere overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik door een ondernemer die in eigen naam handelt, wordt b een levering van de goederen onderscheidenlijk de verrichting van diensten waarop de voucher betrekking heeft.

2 De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting, in ruil voor een door de verrichter van de goederenlevering of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor enkelvoudig gebruik, wordt niet als een zelfstandige handeling beschouwd.

3 Indien de overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik wordt verricht door een ondernemer die in naam van ondernemer handelt, wordt die overdracht beschouwd als de levering van de goederen onderscheidenlijk de verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft door de andere ondernemer in wiens naam de ondernemer handelt.

4 Indien de verrichter van de goederenlevering of dienst niet de ondernemer is die, handelend in eigen naam, de vouch voudig gebruik heeft uitgegeven, wordt die verrichter met betrekking tot die voucher evenwel geacht de goederenlevering aan of dienst ten behoeve van die ondernemer te hebben verricht.

Artikel 28zi

1 De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een door de verricht goederenlevering of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik, is aan de belasting onderworpen, terwijl iedere voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan belasting is onderworpen.

2 Indien de voucher voor meervoudig gebruik wordt overgedragen door een ondernemer die niet de ondernemer is die ov het vorige lid de aan belasting onderworpen handeling verricht, zijn alle vormen van dienstverrichting, zoals distributie- of promotiediensten, onderworpen aan belasting.

Artikel 28zj

Onverminderd het bepaalde in artikel 8, eerste en tweede lid, is de maatstaf van heffing voor de met betrekking tot een voucher voor meervoudig gebruik verrichte goederenlevering of dienst gelijk aan de tegenprestatie die betaald is voor de voucher of, bij ontstentenis van informatie over die tegenprestatie, de op de voucher voor meervoudig gebruik zelf of in de bijbehorende documentatie vermelde monetaire waarde, verminderd met het belastingbedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten.

HOOFDSTUK VI | DIVERSE BEPALINGEN

AFDELING 1

Teruggaaf van belasting

Artikel 29

1 In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsverminderin
goederenlevering of dienst is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd en ontstaat voor de ondernemer in zoverre recht op teruggaaf van de door hem voldane belasting.

2 Het recht op teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke nie
de prijsvermindering komen vast te staan, met dien verstande dat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding het recht op teruggaaf geacht wordt te zijn ontstaan uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden.

3 In afwijking van het eerste lid ontstaat bij annulering, verbreking of ontbinding van de overeenkomst tot goederenleveri
verrichting en bij prijsvermindering nadat de goederenlevering of dienst is verricht geen recht op teruggaaf voor de ondernemer voor zover aan de afnemer of diens rechtverkrijgende terugbetaling wordt verricht door een ander dan de ondernemer.

4 Het bedrag van de teruggaaf wordt in mindering gebracht in de aangifte voor het tijdvak waarin het recht op teruggaaf

5 Voor zover de vergoeding in de gevallen, bedoeld in het tweede lid, alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen nad
op teruggaaf is ontstaan, wordt de ondernemer de belasting ter zake van de alsnog ontvangen vergoeding verschuldigd op het tijdstip waarop die vergoeding wordt ontvangen. Artikel 14, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.

6 Ingeval een ondernemer zijn vordering ter zake van de levering van goederen of diensten geheel of gedeeltelijk overdr
andere ondernemer, treedt deze andere ondernemer met betrekking tot die vordering of het overgedragen gedeelte daarvan voor de toepassing van het eerste, tweede, en derde lid op het tijdstip van die overdracht in de plaats van de ondernemer die de vordering overdraagt. Wanneer de andere ondernemer ter zake van de overgenomen vordering een recht op teruggaaf verkrijgt, wordt de teruggaaf in afwijking van het vierde lid op verzoek verleend. Het vijfde lid is van overeenkomstige toepassing.

7 De ondernemer die ingevolge artikel 15 belasting in aftrek heeft gebracht ter zake van aan hem verrichte leveringen va
en diensten, wordt het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd op het tijdstip waarop komt vast te staan dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen. De belasting wordt in ieder geval verschuldigd één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. Artikel 14, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.

8 Ingeval de ondernemer, bedoeld in het zevende lid, nadat hij de belasting, bedoeld in dat lid, heeft voldaan alsnog de v
geheel of gedeeltelijk betaalt, ontstaat voor hem op dat tijdstip opnieuw recht op aftrek van de ter zake alsnog voldane belasting als ware het belasting bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a. Artikel 15 is van overeenkomstige toepassing, waarbij voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, eerste volzin, de aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting ter zake van de levering daarvan in rekening is gebracht. Een eventuele herziening van de aftrek ter zake van de belastingtijdvakken tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek aanvankelijk en het tijdstip waarop dat opnieuw ontstond, geschiedt in het tijdvak waarin het recht op aftrek opnieuw ontstaat. De toepassing van de tweede en derde volzin geschiedt overeenkomstig de in de desbetreffende tijdvakken geldende wettelijke bepalingen.

9 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld waarin het eerste tot en met het vijfde, zevende en
niet van toepassing worden verklaard op bedragen die niet zijn ontvangen onderscheidenlijk betaald ten gevolge van een korting voor contante betaling. *(Zie 37.2, art. 3 Uitv.besl. OB.)*

10. Het verzoek om teruggaaf, bedoeld in het zesde lid, wordt, in afwijking van artikel 31, eerste en tweede lid, ter zake van elke vordering afzonderlijk ingediend bij de inspecteur. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de vorm en de inhoud van het verzoek en de wijze waarop het verzoek wordt ingediend. *(Zie 37.4, art. 31b Uitv. Besch. OB.)* Artikel 31, achtste en negende lid, zijn van overeenkomstige toepassing.

(Per 1 januari 2017 is de teruggaafregeling van art. 29 Wet OB 1968 gewijzigd. Met betrekking tot bepaalde vorderingen is in art. VII Fiscale vereenvoudigingswet 2017, Stb. 2016, 546, het volgende geregeld:

Met betrekking tot vergoedingen die opeisbaar zijn geworden vóór 1 januari 2017 maar die op dat tijdstip niet of gedeeltelijk niet zijn ontvangen en ter zake waarvan vóór die datum nog geen recht op teruggaaf vanwege oninbaarheid van de vordering bestond ingevolge de vóór 1 januari 2017 geldende wetgeving, wordt de termijn van één jaar, bedoeld in artikel 29, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, geacht te zijn aangevangen met ingang van 1 januari 2017. Voorts wordt voor vergoedingen die opeisbaar zijn geworden in het jaar 2015 voor de toepassing van artikel 29, zevende lid, tweede volzin, van laatstgenoemde wet het tijdstip van opeisbaarheid
ari 2016.)

Artikel 29a

1 Op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van goederen, voo
vergoeding wordt terugbetaald omdat een vermindering van de vergoeding is verleend of omdat de goederen in ongebruikte staat zijn teruggezonden. De teruggaaf wordt slechts verleend voor zover de ondernemer de belasting niet in aftrek heeft gebracht.

2 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld waarin het eerste lid niet van toepassing wordt ver
dragen welke niet zijn betaald ten gevolge van een korting voor contante betaling. *(Zie 36.2, art. 3 Uitv.besl. OB.)*

Artikel 30

1 Op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van goederen in d
waarin de belasting is geheven met toepassing van artikel 17b, tweede lid, en door belanghebbende wordt aangetoond dat ter zake van dezelfde verwerving belasting is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

2 Op verzoek wordt naar evenredigheid teruggaaf verleend van de belasting ter zake van intracommunautaire verwervin
goederen in de gevallen waarin na het tijdstip waarop die intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen is verricht de in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van die goederen voldane accijns door de afnemer is terugontvangen.

3 Op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van invoer van goederen door een rechtspersoon, ande
nemer, welke goederen zijn verzonden of vervoerd uit een derde-land *(vanaf 1 juli 2021, zie 36.1: derdelandsgebied of derde-land)* met als bestemming een andere lidstaat, indien belanghebbende aantoont dat in die andere lidstaat ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen belasting is geheven.

Artikel 31

1 Een verzoek om teruggaaf van belasting geschiedt bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is onts

2 In gevallen waarin geen aangifte op de voet van artikel 14 moet worden ingediend, geschiedt een verzoek om terugga
doen van aangifte.

3 Indien een verzoek om teruggaaf als bedoeld in het tweede lid, wordt gedaan door een ondernemer die niet in Nederla
is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft van waaruit zakelijke handelingen worden verricht, maar die is gevestigd in een andere lidstaat, is het bepaalde in afdeling 2, paragrafen 1 en 2 mede van toepassing.

4 Indien een verzoek om teruggaaf als bedoeld in het tweede lid, wordt ingediend door een ondernemer die niet in Nede
in de Unie woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft, dient het verzoek betrekking te hebben op belasting waarvoor het recht op teruggaaf is ontstaan in een tijdvak van ten minste drie maanden en ten hoogste een kalenderjaar. Het tijdvak mag evenwel korter zijn dan drie maanden indien deze periode het resterende deel van een kalenderjaar betreft. De verzoeken kunnen mede belasting betreffen waarvoor het recht op teruggaaf is ontstaan in een ander tijdvak van hetzelfde kalenderjaar, maar waarvoor eerder geen verzoek om teruggaaf werd ingediend. Het verzoek moet worden ingediend binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.

5 Indien een verzoek om teruggaaf als bedoeld in het tweede lid, wordt ingediend door een ander dan een ondernemer
het derde lid of vierde lid, dient het verzoek betrekking te hebben op belasting waarvoor het recht op teruggaaf is ontstaan in een kwartaal en moet het verzoek worden ingediend binnen drie maanden na afloop van dat kwartaal.

6 In gevallen als bedoeld in het vierde lid, wordt in afwijking van artikel 17 geen teruggaaf verleend indien het verzoek be
op een bedrag aan belasting van minder dan € 400. Betreft een verzoek om teruggaaf als is bedoeld in het vierde lid evenwel een kalenderjaar of het resterende gedeelte daarvan, dan moet het bedrag aan belasting waarop het verzoek betrekking heeft ten minste € 50 belopen.

7 Een ondernemer die niet in de Unie woont of is gevestigd en in Nederland geen vaste inrichting heeft, behoeft bij een
teruggaaf, in afwijking van artikel 57 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, geen domicilie in Nederland te kiezen. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld omtrent de wijze waarop deze ondernemers moeten aantonen, dat zij ondernemer zijn in de zin van artikel 7. *(Zie 36.4, art. 30a Uitv.besch. OB.)*

8 De inspecteur beslist op het verzoek om teruggaaf bij voor bezwaar vatbare beschikking.

9 Op de verzoeken om teruggaaf van belasting, bedoeld in het eerste en tweede lid, is afdeling 4.1.3 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.

AFDELING 2

Teruggaaf aan ondernemers die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn

Paragraaf 1 Algemeen

Artikel 32

Voor de toepassing van deze afdeling en de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder:

a niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde ondernemer: iedere ondernemer in de zin van artikel 7, eerste en tweede l
de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd is;

b lidstaat van teruggaaf: de lidstaat waar de belasting aan de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde ondernemer in r gebracht ter zake van de voor genoemde ondernemer door andere ondernemers in deze lidstaat verrichte diensten of goederenleveringen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat;

c. teruggaaftijdvak: het tijdvak waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft;

d teruggaafverzoek: het verzoek om teruggaaf van de aan de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde ondernemer in brachte belasting ter zake van de voor genoemde ondernemer door andere ondernemers in deze lidstaat verrichte diensten of goederenleveringen, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat;

e aanvrager: de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde ondernemer die het teruggaafverzoek doet.

Artikel 32a

1 Betreft het teruggaafverzoek een teruggaaftijdvak van minder dan één kalenderjaar, doch van ten minste drie maande het belastingbedrag waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft ten minste 400 euro of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid belopen.

2 Betreft het teruggaafverzoek een teruggaaftijdvak van een kalenderjaar of het resterende gedeelte van een kalenderja het belastingbedrag ten minste 50 euro of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid belopen.

Paragraaf 2 Teruggaaf van in Nederland in rekening gebrachte belasting aan ondernemers uit een andere lidstaat

Artikel 32b

Een niet in Nederland gevestigde ondernemer kan een teruggaafverzoek doen voor in Nederland in rekening gebrachte belasting ter zake van aan hem door andere ondernemers in Nederland verrichte diensten of goederenleveringen dan wel ter zake van de invoer, indien hij aan de volgende voorwaarden voldoet:

a tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij in Nederland noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gehad, noch een vaste waaruit zakelijke handelingen werden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats;

b tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij geen goederenleveringen of diensten verricht waarvan de plaats geacht wordt te zijn gelegen, met uitzondering van de volgende handelingen:

  1. vervoerdiensten en daarmee samenhangende diensten die vrijgesteld zijn krachtens artikel 39 van de Algemene w rijksbelastingen dan wel vallen onder het tarief van nihil krachtens artikel 9, tweede lid, onderdeel b, en de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel b, post 1, 2, 4 of 5;

  2. goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvan de afnemer krachtens artikel 12, tweede, derde of vijfde lid, de verschuldigd is.

Artikel 32c

Deze paragraaf is niet van toepassing ten aanzien van:

a ingevolge deze wet incorrect gefactureerde belastingbedragen;

b gefactureerde belastingbedragen voor goederenleveringen die krachtens artikel 9, tweede lid, onderdeel b, en de bij de rende tabel II, onderdeel a, post 6, onder het tarief van nihil vallen;

c. gefactureerde belastingbedragen voor leveringen van goederen die door of voor rekening van een niet in Nederland gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie, welke leveringen krachtens artikel 9, tweede lid, onderdeel b, en de bij deze wet behorende bijlage II, onderdeel a, post 2, onder het tarief van nihil vallen.

Artikel 32d

1 De niet in Nederland gevestigde ondernemer wordt op verzoek teruggaaf verleend van de belasting die werd geheven de aan hem door andere ondernemers in Nederland verrichte goederenleveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in Nederland, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

  a. de handelingen bedoeld in artikel 15, tweede lid, onderdelen a en b;

  b. handelingen, waarvan de afnemer overeenkomstig artikel 12, tweede tot en met vijfde lid, tot voldoening van de be houden.

2 Onverminderd het bepaalde in artikel 32e wordt voor de toepassing van deze afdeling het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig de daarvoor geldende bepalingen van deze wet.

Artikel 32e

1 Om in Nederland recht te hebben op teruggaaf verricht een niet in Nederland gevestigde ondernemer handelingen die van vestiging een recht op aftrek doen ontstaan.

2 Wanneer een niet in Nederland gevestigde ondernemer in de lidstaat waar hij gevestigd is, zowel handelingen verricht die in die lidstaat een recht op aftrek doen ontstaan, als handelingen die in die lidstaat geen recht op aftrek doen ontstaan, kan van het overeenkomstig aanmerking komende bedrag slechts dat gedeelte van de belasting door Nederland worden teruggegeven

dat overeenkomstig artikel 173 van BTW-Richtlijn 2006, zoals toegepast door de lidstaat van vestiging, aan eerstgenoemde handelingen kan worden toegerekend.

Artikel 32f

1 Een niet in Nederland gevestigde ondernemer die in Nederland teruggaaf van de belasting wenst te verkrijgen, richt langs elektronische weg een teruggaafverzoek tot Nederland, dat hij indient bij zijn lidstaat van vestiging, via de door deze lidstaat ingestelde portaalsite.

2 Het verzoek bevat alle informatie die daartoe bij ministeriële regeling is voorgeschreven overeenkomstig het bepaalde i 8 en 9, lid 1, van Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PbEU 2008, L 44). *(Zie 36.4, art. 33a Uitv.besch. OB.)*

3 Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat de aanvrager langs elektronische weg aanvullende gegevens verstrekt met betrekking tot iedere in artikel 9, lid 1, van Richtlijn 2008/9/EG, genoemd in het tweede lid vermelde code, voor zover die gegevens noodzakelijk zijn wegens in Nederland geldende beperkingen van het recht op aftrek of voor de toepassing van een krachtens artikel 395 of 396 van BTW-Richtlijn 2006 aan Nederland verleende, voor dit geval relevante afwijking. *(Aan deze bepaling is nog geen uitvoering gegeven.)*

4 Artikel 57 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is niet van toepassing met betrekking tot ondernemers die een als bedoeld in het eerste lid.

Artikel 32g

Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat de aanvrager, onverminderd de krachtens artikel 32f verlangde gegevens, tezamen met het teruggaafverzoek langs elektronische weg een afschrift van de factuur of het invoerdocument overlegt, wanneer de maatstaf van heffing op de factuur of het invoerdocument 1000 euro of meer beloopt. Indien de factuur betrekking heeft op brandstof, is dit drempelbedrag 250 euro. *(Aan deze bepaling is nog geen uitvoering gegeven.)*

Artikel 32h

Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat de aanvrager tezamen met het teruggaafverzoek zijn beroepsactiviteit omschrijft aan de hand van de geharmoniseerde codes die worden bepaald volgens artikel 34 bis, lid 3, tweede alinea, van Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92 (PbEU 2003, L 264). *(Zie 36.4, art. 33a Uitv.besch. OB.)*

Artikel 32i

Bij ministeriële regeling wordt bepaald welke taal of talen de aanvrager kan gebruiken voor het verstrekken van de gegevens in het teruggaafverzoek of van mogelijke andere aanvullende gegevens die moeten worden verstrekt. *(Zie 36.4, art. 33a Uitv.besch. OB.)*

Artikel 32j

1 Indien het vermelde pro rata voor de toepassing van de aftrek overeenkomstig artikel 175 van BTW-Richtlijn 2006 na van het teruggaafverzoek wordt aangepast, corrigeert de aanvrager het bedrag dat wordt teruggevraagd of dat reeds is teruggegeven.

2 De correctie vindt plaats in een teruggaafverzoek dat gedaan wordt binnen het kalenderjaar volgend op het desbetreffen tijdvak. Mocht de aanvrager in dat kalenderjaar geen volgend teruggaafverzoek indienen dan vindt de correctie plaats door toezending van een afzonderlijke verklaring via de door de lidstaat van vestiging ingestelde portaalsite.

Artikel 32k

1 Het teruggaafverzoek heeft betrekking op:

- a. verwervingen van goederen of afnames van diensten die gedurende het teruggaaftijdvak gefactureerd zijn, mits de of op het tijdstip van facturatie verschuldigd geworden is, of ten aanzien waarvan de belasting gedurende het teruggaaftijdvak verschuldigd geworden is, mits de verwervingen of afnames gefactureerd zijn voordat de belasting verschuldigd is geworden;
- b. de invoer van goederen die gedurende het teruggaaftijdvak heeft plaatsgevonden.

2 Naast de in het eerste lid bedoelde transacties kan het teruggaafverzoek ook betrekking hebben op facturen of invoer die niet door eerdere teruggaafverzoeken werden bestreken en die betrekking hebben op handelingen die tijdens het kalenderjaar in kwestie werden verricht.

Artikel 32l

Het teruggaafverzoek moet uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak bij de lidstaat van vestiging worden ingediend.

Artikel 32m

1 De inspecteur stelt de aanvrager onverwijld langs elektronische weg in kennis van de datum van ontvangst van het ve

2 De inspecteur deelt zijn beslissing om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen binnen vier maanden na ontva
verzoek aan de aanvrager mee bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 32n

1 Ingeval de inspecteur meent niet alle dienstige informatie te hebben ontvangen om met betrekking tot het geheel of een
teruggaafverzoek een beschikking te kunnen nemen, kan hij binnen de in artikel 32m, tweede lid, genoemde termijn van vier maanden, langs elektronische weg in het bijzonder de aanvrager of de lidstaat van vestiging om aanvullende gegevens verzoeken.

2 Indien de aanvullende gegevens worden opgevraagd bij een andere persoon dan de aanvrager of de bevoegde autorit
lidstaat kan de inspecteur alleen langs elektronische weg om gegevens verzoeken indien de bestemmeling van het verzoek over de desbetreffende apparatuur beschikt.

3 Zo nodig kan de inspecteur om verdere aanvullende gegevens verzoeken.

4 De overeenkomstig de eerste tot en met vierde lid verlangde gegevens kunnen het overleggen van het origineel of een
de factuur of het invoerdocument omvatten wanneer de inspecteur op goede gronden het bestaan van een bepaalde vordering betwijfelt. In dat geval zijn de drempelnormen van artikel 32g niet van toepassing.

5 De krachtens de vorige leden gevraagde gegevens moeten binnen een maand na ontvangst van het verzoek om infor
bestemmeling van het verzoek aan de inspecteur worden verstrekt.

Artikel 32o

1 Indien de inspecteur om aanvullende gegevens heeft verzocht, deelt hij zijn beslissing om het teruggaafverzoek in te v
wijzen bij voor bezwaar vatbare beschikking mee aan de aanvrager binnen twee maanden na ontvangst van de gevraagde gegevens of, indien niet op zijn verzoek gereageerd is, binnen twee maanden na het verstrijken van de in artikel 32n, vijfde lid, genoemde termijn. De termijn waarover de inspecteur vanaf de ontvangst van het teruggaafverzoek beschikt om over een volledige of gedeeltelijke teruggaaf een beslissing te nemen, beloopt in ieder geval ten minste zes maanden.

2 Wanneer de inspecteur verdere aanvullende gegevens verlangt, stelt hij binnen acht maanden nadat het teruggaafverz
is ontvangen, de aanvrager bij voor bezwaar vatbare beschikking in kennis van zijn beslissing over een gehele of gedeeltelijke teruggaaf.

Artikel 32p

1 Indien de inspecteur het teruggaafverzoek inwilligt, wordt het goedgekeurde teruggaafbedrag betaald uiterlijk binnen tie
na het verstrijken van de in artikel 32m, tweede lid, genoemde termijn, of, indien om aanvullende of verdere aanvullende gegevens is verzocht, na het verstrijken van de overeenkomstige termijnen in artikel 32o.

2 De betaling vindt plaats in Nederland, of, indien de aanvrager daarom verzoekt, in een andere lidstaat. In het laatste g
de bankkosten voor het overmaken in mindering gebracht op het aan de aanvrager te betalen bedrag.

Artikel 32q

1 Indien de correctie, bedoeld in artikel 32j, tweede lid, eerste volzin, na verrekening in het aldaar bedoelde nieuwe teru
leidt tot:

- a. een bedrag van nihil of een teruggaaf, beslist de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking;
- b. een te betalen bedrag, legt de inspecteur hiervoor een naheffingsaanslag op.

2 Indien de correctie, bedoeld in artikel 32j, tweede lid, tweede volzin, leidt tot:

- a. een teruggaaf, beslist de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking;
- b. een te betalen bedrag, legt de inspecteur hiervoor een naheffingsaanslag op.

Artikel 32r

1 Indien de betaling plaatsvindt na de laatste datum van betaling overeenkomstig artikel 32p, eerste lid, wordt aan de aa
betaald over het aan de aanvrager terug te geven bedrag. De bepalingen van de artikelen 29 en 30 van de Invorderingswet 1990 zijn ter zake van overeenkomstige toepassing als ware de rente invorderingsrente.

2 Het eerste lid, eerste volzin, is niet van toepassing indien de aanvrager de gevraagde aanvullende of verdere aanvuller
niet binnen de voorgeschreven termijn aan de inspecteur heeft verstrekt. Het eerste lid, eerste volzin, is evenmin van toepassing zolang de inspecteur de krachtens artikel 32g langs elektronische weg toe te zenden documenten niet heeft ontvangen.

Artikel 32s

De rente wordt berekend vanaf de dag volgende op de laatste dag waarop de teruggaaf volgens artikel 32p, eerste lid, uiterlijk had moeten plaatsvinden tot de dag waarop de teruggaaf daadwerkelijk plaatsvindt.

Paragraaf 3 Teruggaafverzoek voor in andere lidstaten aan Nederlandse ondernemers in rekening gebrachte belasting

Artikel 33

Een in Nederland gevestigde ondernemer kan een teruggaafverzoek doen aan een lidstaat van teruggaaf indien hij aan de volgende voorwaarden voldoet:

a tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij in de lidstaat van teruggaaf noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gehad, n
inrichting van waaruit zakelijke handelingen werden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats;

b tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij geen goederenleveringen of diensten verricht waarvan de plaats geacht word
van teruggaaf te zijn gelegen, met uitzondering van de volgende handelingen:

1. vervoerdiensten en daarmee samenhangende diensten die in die lidstaat vrijgesteld zijn krachtens de artikelen 14
149, 151, 153, 159 of 160 van BTW-Richtlijn 2006;

2. goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvan de afnemer krachtens de artikelen 194 tot en met 197 en artik
BTW-Richtlijn 2006 in die lidstaat de belasting verschuldigd is.

Artikel 33a

Het teruggaafverzoek heeft betrekking op de belasting die werd geheven ter zake van de voor de ondernemer door andere ondernemers in de lidstaat van teruggaaf verrichte goederenleveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a de handelingen bedoeld in artikel 169, punten a) en b), van BTW-Richtlijn 2006;

b handelingen, waarvan de afnemer overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 van BTW Richtlijn 2006, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf, tot voldoening van de belasting is gehouden.

Artikel 33b

1 Om in de lidstaat van teruggaaf recht te hebben op teruggaaf verricht de in Nederland gevestigde ondernemer handeli
Nederland een recht op aftrek doen ontstaan.

2 Wanneer de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde ondernemer in Nederland gevestigd is, en zowel handelingen
Nederland een recht op aftrek doen ontstaan, als handelingen die in Nederland geen recht op aftrek doen ontstaan, kan van het overeenkomstig artikel 33a voor teruggaaf in aanmerking komende bedrag slechts dat gedeelte van de belasting door de lidstaat van teruggaaf in aanmerking worden genomen dat overeenkomstig artikel 173 van BTW-Richtlijn 2006, zoals toegepast door Nederland, aan eerstgenoemde handelingen kan worden toegerekend.

Artikel 33c

1 De in Nederland gevestigde ondernemer die in de lidstaat van teruggaaf de belasting terug wil verkrijgen, richt langs e
weg een teruggaafverzoek tot die lidstaat, dat hij indient bij de inspecteur via een daartoe ingestelde portaalsite.

2 Het teruggaafverzoek bevat de volgende informatie:

a. de naam en het volledige adres van de aanvrager;

b. een elektronisch adres;

c. een omschrijving van de beroepsactiviteit van de aanvrager waarvoor de goederen of diensten worden afgenome

d. het teruggaaftijdvak waarop het verzoek betrekking heeft;

e. een verklaring van de aanvrager dat hij gedurende het teruggaaftijdvak geen goederenleveringen of diensten heef
waarvan de plaats geacht wordt in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen, met uitzondering van de handelingen bedoeld in artikel 33, onderdeel b, onder 1° en 2°;

f. het btw-identificatienummer of het fiscaal registratienummer van de aanvrager;

g. zijn bankgegevens (inclusief IBAN en BIC).

3 Naast de in het tweede lid bedoelde gegevens worden in het teruggaafverzoek voor iedere lidstaat van teruggaaf en v
factuur en ieder invoerdocument de volgende gegevens vermeld:

a. de naam en het volledige adres van de leverancier of dienstverrichter;

b. behalve in het geval van invoer, het btw-identificatienummer van de leverancier of dienstverrichter of zijn fiscaal registratienummer, toegekend door de lidstaat van teruggaaf overeenkomstig artikel 239 en 240 van BTW-Richtlijn 2006;

c. behalve in het geval van invoer, het landencodenummer van de lidstaat van teruggaaf overeenkomstig artikel 215
Richtlijn 2006;

d. de datum en het nummer van de factuur of het invoerdocument;

e. de maatstaf van heffing en het bedrag aan btw, uitgedrukt in de munteenheid van de lidstaat van teruggaaf;

f. het overeenkomstig artikel 33a en artikel 33b, tweede alinea, berekende bedrag van de aftrekbare belasting,
munteenheid van de lidstaat van teruggaaf;

g. indien van toepassing, het overeenkomstig artikel 33b berekende pro rata, uitgedrukt in procenten;

h. de aard van de afgenomen goederen en diensten, aangegeven door middel van de codes als bepaald in artikel 33

Artikel 33d

1 In het teruggaafverzoek moet de aard van de afgenomen goederen en diensten door middel van de volgende codes w
geven:

1. = brandstof;
2. = verhuur van vervoermiddelen;
3. = uitgaven in verband met vervoermiddelen, andere dan die voor de goederen en diensten waarvoor wordt verwez
codes 1 en 2;
4. = wegentol en andere heffingen met betrekking tot het gebruik van de weginfrastructuur;
5. = reiskosten, zoals taxikosten, kosten van het openbaar vervoer;
6. = logies;
7. = spijzen, drank en restauratie;
8. = toegang tot beurzen en tentoonstellingen;
9. = weelde-uitgaven, en uitgaven voor ontspanning en representatie;
10. = andere

Indien code 10 wordt gebruikt, moet de aard van de afgenomen goederen en diensten worden aangegeven.

2 Op daartoe strekkend verzoek van de lidstaat van teruggaaf verstrekt de aanvrager bij het verzoek langs elektronische
lende gegevens met betrekking tot iedere in het eerste lid vermelde code, voor zover die gegevens voor die lidstaat noodzakelijk zijn wegens beperkingen van het recht op aftrek krachtens BTW-Richtlijn 2006, als toegepast in die lidstaat, of voor de toepassing van een krachtens artikel 395 of 396 van die richtlijn aan de lidstaat van teruggaaf verleende, voor dit geval relevante afwijking.

3 Op daartoe strekkend verzoek van de lidstaat van teruggaaf omschrijft de aanvrager voorts bij het verzoek zijn beroep
de hand van de geharmoniseerde codes die worden bepaald volgens artikel 34bis, lid 3, tweede alinea, van Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92 (PbEU 2003, L 264).

Artikel 33e

1 Het teruggaafverzoek moet uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak bij de door de i
gestelde portaalsite worden ingediend. Het teruggaafverzoek geldt alleen als ingediend indien de aanvrager alle in de artikelen 33c en 33d verlangde gegevens verstrekt heeft.

2 De inspecteur stuurt de aanvrager onverwijld langs elektronische weg een bevestiging van ontvangst.

Artikel 33f

1 De inspecteur stuurt het verzoek niet door aan de lidstaat van teruggaaf wanneer de aanvrager in Nederland gedurend
gaaftijdvak:

a. niet aan belasting onderworpen is;
b. slechts goederenleveringen of diensten verricht die uit hoofde van artikel 11 van belasting vrijgesteld zijn;
c. valt onder de in artikel 25 opgenomen regeling voor kleine ondernemers.

2 De inspecteur stelt de aanvrager langs elektronische weg in kennis van zijn beslissing uit hoofde van het eerste lid bij
vatbare beschikking.

AFDELING 3

Fiscaal vertegenwoordiger

Artikel 33g

1 De ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft, kan in Nederland een
genwoordiger aanstellen ter zake van zijn leveringen en diensten waarvoor hij de belasting verschuldigd is en ter zake van zijn intracommunautaire verwervingen en invoer. 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, alsmede de verplichtingen bedoeld in artikel 37a.

2 Bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald in welke gevallen een ondernemer als bedoeld in het eerste l
een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen. *(Zie 36.2, art. 24d Uitv.besl. OB.)*

3 De fiscaal vertegenwoordiger dient in het bezit te zijn van een daartoe verstrekte vergunning van de inspecteur.

4 Degene die een vergunning als fiscaal vertegenwoordiger wil verkrijgen, dient daartoe een verzoek in bij de inspecteur. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot de gegevens die het verzoek moet bevatten. *(Zie 36.2, art. 24c Uitv.besl. OB.)*

5 Bij het verzoek dient een verklaring van de in het eerste lid bedoelde ondernemer te worden overgelegd waaruit blijkt d
het verzoek indient door de ondernemer is gemachtigd namens hem op te treden als fiscaal vertegenwoordiger.

6 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen, ter verzekering van de heffing en de invordering, regels worden gesteld m tot de voorwaarden waaronder de vergunning wordt verleend, gewijzigd en ingetrokken. Het verlenen, het wijzigen en het intrekken van de vergunning geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking. *(Zie 36.2, art. 24c Uitv.besl. OB.)*

AFDELING 4

Administratieve verplichtingen

Artikel 34

1 De ondernemer is gehouden, met inachtneming van bij ministeriële regeling te stellen regels, aantekening te houden v hem en aan hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, van de invoer van goederen in en de uitvoer van goederen uit de Unie, alsmede van andere gegevens die van belang zijn met betrekking tot de heffing van de belasting in Nederland en in andere lidstaten. *(Zie 36.4, art. 31 Uitv.besch. OB.)*

2 De ondernemer is tevens, met inachtneming van bij ministeriële regeling te stellen regels, gehouden:

- a. een register bij te houden van de goederen die door hem of voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd naar een a om aldaar te worden gebruikt voor de in artikel 3a, tweede lid, onderdelen e, f en g, bedoelde doeleinden;
- b. afzonderlijk aantekening te houden van de goederen die vanuit een andere lidstaat naar hem zijn verzonden of ver voor rekening van een ondernemer aan wie een btw-identificatienummer is toegekend in een andere lidstaat, ten behoeve van een dienst als bedoeld in artikel 6e, tweede lid, onderdeel b *(Zie 36.4, art. 31, lid 6, Uitv.besch. OB.)*;
- c. een register bij te houden van de goederen die hij in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, bedoel al dan niet door een derde partij verzendt of vervoert, en welk register de inspecteur in staat stelt de correcte toepassing van dat artikel te controleren;
- d. een register bij te houden van de goederen die aan hem in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, bec 3b, zijn geleverd.

3 De rechtspersoon, andere dan ondernemer, is gehouden, met inachtneming van bij ministeriële regeling te stellen regels te houden van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen. *(Zie 36.1, art. 31, lid 3, Uitv.besch. OB.)*

4 De ondernemer die goederen levert met toepassing van artikel 28b, 28c of 28d, is tevens gehouden, met inachtneming teriële regeling te stellen regels, afzonderlijk aantekening te houden van de met toepassing van de onderscheiden artikelen geleverde goederen, alsmede van de invoer en van de leveringen daarvan aan hem. *(Zie 36.4, art. 31, leden 1 en 5, Uitv.besch. OB.)*

5 *(Vanaf 1 juli 2021, zie 36.1): Indien een ondernemer, via het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, de levering van goederen of diensten aan een andere dan ondernemer binnen de Unie, overeenkomstig de bepalingen van hoofdstuk II, afdelingen 1a en 1b, faciliteert, wordt de ondernemer die de levering faciliteert, verplicht een boekhouding van die leveringen bij te houden. Deze boekhouding bevat voldoende gegevens om de waarin deze goederenleveringen of diensten belastbaar zijn, in staat te stellen de juistheid van de aangifte te bepalen.*

6 *(Vanaf 1 juli 2021, zie 36.1): Op verzoek moet de boekhouding, bedoeld in het vijfde lid, langs elektronische weg aan de betrokken lidstaten beschikbaar worden gesteld.*

7 *(Vanaf 1 juli 2021, zie 36.1): De boekhouding, bedoeld in het vijfde lid, wordt bewaard gedurende tien jaren na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht.*

Artikel 34a

De ondernemer is verplicht boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – betreffende onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen gedurende negen jaren, volgende op het jaar waarin hij het goed is gaan gebruiken, te bewaren.

Artikel 34b

1 Voor facturering gelden de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst geacht v verricht, zoals deze plaats van verrichting is vastgesteld overeenkomstig het bepaalde in hoofdstuk II van deze wet.

2 In afwijking van het eerste lid gelden voor facturering:

- a. de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de leverancier of dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoe vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de goederenlevering of de dienst verricht, of, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, in de lidstaat waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, wanneer:
  - 1°. de leverancier of dienstverrichter die niet gevestigd is in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst overeenkon het bepaalde in hoofdstuk II van deze wet geacht wordt te zijn verricht, of zijn inrichting in die lidstaat niet betrokken is bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst in de zin van artikel 192bis, onder b, van de BTW-richtlijn 2006, en de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of de dienst wordt verricht, tenzij de afnemer zelf de factuur uitreikt («self-billing»);
  - 2°. de goederenlevering of de dienst overeenkomstig het bepaalde in hoofdstuk II van deze wet, niet geacht wordt in de U zijn verricht; of

b. de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de leverancier of de dienstverrichter die gebruikmaakt van een
lingen, bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7 en 8 *(vanaf 1 juli 2021, zie 36.1: afdeling 7)*, is geïdentificeerd.

3 Het eerste en het tweede lid zijn van toepassing onverminderd het bepaalde in artikel 52 van de Algemene wet inzake rijk
en artikel 35c.

Artikel 34c

1 Iedere ondernemer zorgt ervoor dat door hemzelf dan wel, in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn afnemer of een
volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt ter zake van:
- a. de goederenleveringen of diensten die hij heeft verricht voor een andere ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer;
- b. *(tot 1 juli 2021, zie 36.1)*: de goederenleveringen, bedoeld in artikel 5a, eerste lid;
  (vanaf 1 juli 2021, zie 36.1): *de goederenleveringen, bedoeld in artikel 5a, eerste lid, onderdeel a,*
  behalve wanneer een ondernemer gebruik maakt van de Unieregeling, bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3;
- c. de goederenleveringen, bedoeld in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6;
- d. de vooruitbetalingen die aan hem worden gedaan voordat een van de in de onderdelen a en b bedoelde goederen
  verricht;
- e. de vooruitbetalingen die door een andere ondernemer of een rechtspersoon, andere dan ondernemer, aan hem w
  voordat de dienst is verricht.

2 Onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden en beperkingen zijn ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, ontheven van de verplichting ingevolge het eerste lid. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de vrijgestelde prestaties van ondernemers die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verrichten. *(Zie 36.4, art. 32 Uitv.besch. OB.)*

Artikel 34d

1 In de volgende gevallen kan worden volstaan met een vereenvoudigde factuur:
- a. wanneer het bedrag van de factuur niet hoger is dan € 100,
- b. wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat overeenkomstig artikel 34f als factuur geldt.

2 Een vereenvoudigde factuur wordt niet uitgereikt indien de factuur moet worden uitgereikt overeenkomstig artikel 34c,
derdelen b en c, of indien de belastbare goederenlevering of de belastbare dienst wordt verricht door een ondernemer die niet is gevestigd in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is of van wie geen inrichting op het grondgebied van die lidstaat bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst is betrokken in de zin van artikel 192bis van de BTW-Richtlijn 2006, en de tot de voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of dienst wordt verricht.

Artikel 34e

In afwijking van artikel 34c, eerste lid, draagt een ondernemer die doorgaans levert aan andere ondernemers, er zorg voor dat een factuur wordt uitgereikt ter zake van al zijn leveringen. De vorige volzin is alleen van toepassing ten aanzien van ondernemers of groepen van ondernemers die daartoe bij ministeriële regeling zijn aangewezen. *(Zie 36.4, art. 32 Uitv.besch. OB.)*

Artikel 34f

Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in, en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, geldt als factuur.

Artikel 34g

De factuur wordt uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin de goederenlevering of de dienst is verricht. In geval van vooruitbetalingen als bedoeld in artikel 34c, eerste lid, onderdelen d en e, moet de factuur telkens worden uitgereikt vóór het tijdstip van de opeisbaarheid daarvan.

Artikel 35

1 Voor verscheidene afzonderlijke leveringen of diensten kan een periodieke factuur worden opgemaakt, mits de period
factuur betrekking heeft niet langer is dan een kalendermaand.

2 Facturen mogen door de afnemer worden opgemaakt voor goederenleveringen of diensten die door een ondernemer
worden verricht, indien beide partijen dat vooraf onderling zijn overeengekomen en op voorwaarde dat iedere factuur het voorwerp uitmaakt van een procedure van aanvaarding door de ondernemer die de goederenleveringen of de diensten verricht.

Artikel 35a

1 Op de factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:
- a. de datum van uitreiking van de factuur;
- b. een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- c. het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;

d. het btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen w voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een goederenlevering als bedoeld in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, heeft afgenomen;

e. de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer;

f. de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

g. de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in o eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

h. de vergoeding voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;

i. het toegepast tarief van de belasting;

j. het te betalen bedrag van de belasting, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze w uitsluit;

k. wanneer de afnemer die een prestatie afneemt de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht, d 'factuur uitgereikt door afnemer';

l. in geval van een vrijstelling of van leveringen met toepassing van de bij deze wet behorende tabel II, onderd aanduiding daarvan;

m. wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding 'btw verlegd';

n. in geval van levering van een nieuw vervoermiddel onder de in tabel II, onderdeel a, post 6, bedoelde voorwaarden, die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is;

o. wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd, de vermelding 'bijzondere regeling reisbureau

p. wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamel quiteiten wordt gehanteerd, de vermelding 'bijzondere regeling – gebruikte goederen', 'bijzondere regeling – kunstvoorwerpen', respectievelijk 'bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten';

q. wanneer de belasting wordt voldaan door een fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 33g, het btw identifi van deze fiscaal vertegenwoordiger, samen met zijn volledige naam en adres.

2 Op een vereenvoudigde factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:

a. de datum van uitreiking van de factuur;

b. de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;

c. de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;

d. het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;

e. wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat overeenkomstig artikel 34f als factuur geldt, een spe dubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

3 Wanneer de factuur wordt uitgereikt door een ondernemer die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting verschul wie geen inrichting in die lidstaat bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst is betrokken in de zin van artikel 192bis van BTW-Richtlijn 2006 en die goederenleveringen of diensten verricht voor een afnemer die tot voldoening van de belasting is gehouden, kan de ondernemer de in het eerste lid, onderdelen h, i en j, bedoelde vermeldingen weglaten en in plaats daarvan, door de hoeveelheid of de omvang alsook de aard van de geleverde goederen of verrichte diensten te specificeren, de vergoeding voor die goederen of diensten vermelden.

4 Op een factuur kunnen bedragen in willekeurig welke munteenheid voorkomen, mits het te betalen of te herziene bedr lasting is uitgedrukt in euro's en daarbij gebruik wordt gemaakt van het in artikel 91 van de BTW-Richtlijn 2006 bedoelde wisselkoersmechanisme.

5 Wanneer zulks uit een oogpunt van controle nodig is, kan de inspecteur een vertaling in het Nederlands eisen van facturen betreffende in Nederland verrichte prestaties, alsmede van facturen die worden ontvangen door in Nederland gevestigde ondernemers.

6 Bij ministeriële regeling kan voor bepaalde ondernemers of groepen van ondernemers ontheffing worden verleend van verplichtingen die zijn opgelegd bij dit artikel wanneer de handels- of administratieve praktijken van de betrokken bedrijfssector of de technische voorwaarden waaronder die facturen worden uitgereikt, de naleving in sterke mate bemoeilijken van alle verplichtingen die zijn opgelegd bij dit artikel. *(Zie 36.4, art. 33 Uitv besch. OB.)*

Artikel 35b

1 Elektronische facturering wordt toegepast behoudens aanvaarding door de afnemer.

2 De authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de leesbaarheid van de factuur, op papier of in elektror worden vanaf het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt tot het einde van de bewaartermijn gewaarborgd. De ondernemer bepaalt zelf hoe de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud, en de leesbaarheid van de factuur worden gewaarborgd. Hiertoe kan gebruik worden gemaakt van elke bedrijfscontrole die een betrouwbaar controlespoor tussen een factuur en een verrichte prestatie oplevert.

3 Voor de toepassing van deze afdeling en de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder:

a. authenticiteit van de herkomst: de gewaarborgde identiteit van degene die de goederenlevering of de dienst heeft
degene die de factuur heeft uitgereikt;
b. integriteit van de inhoud: de krachtens deze wet voorgeschreven inhoud van de factuur die geen wijzigingen heeft

4 De authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van een elektronische factuur kunnen, behalve door
in het tweede lid bedoelde bedrijfscontroles, bijvoorbeeld ook met de volgende technologieën worden gewaarborgd:
a. een gekwalificeerde handtekening als bedoeld in artikel 3, onderdeel 12, van verordening (EU) nr. 910/2014 van h
Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van richtlijn 1999/93/EG (PbEU 2014, L 257);
b. elektronische uitwisseling van gegevens (Electronic Data Interchange – EDI), zoals gedefinieerd in artikel 2 van bij
Aanbeveling 1994/820/EG van de Commissie van 19 oktober 1994 betreffende de juridische aspecten van de elektronische uitwisseling van gegevens, indien het akkoord betreffende deze uitwisseling voorziet in het gebruik van procedures die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de gegevens waarborgen.

5 Bij een reeks elektronische facturen die aan dezelfde afnemer worden verzonden of ter beschikking worden gesteld, ho
de verschillende facturen gelijke vermeldingen slechts één keer te worden opgenomen, voorzover voor elke factuur alle informatie toegankelijk is.

Artikel 35c

1 De ondernemer bewaart kopieën van de door hemzelf dan wel, in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn afnemer o
uitgereikte facturen, en alle door hemzelf ontvangen facturen in zijn administratie.

2 Wanneer een ondernemer de door hem verzonden of ontvangen facturen elektronisch bewaart, waarbij een online toe
gegevens wordt gewaarborgd, heeft de inspecteur met het oog op de toepassing van deze wet het recht de facturen ter controle in te zien, te downloaden en te gebruiken, indien de ondernemer is gevestigd in Nederland, dan wel de ondernemer de belasting in Nederland verschuldigd is.

3 Ingeval facturen elektronisch worden opgeslagen, worden de gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de inte
inhoud waarborgen, eveneens opgeslagen.

Artikel 35d

In deze wet wordt verstaan onder 'elektronische factuur', een factuur die de bij of krachtens deze wet voorgeschreven gegevens bevat, welke in elektronisch formaat is verstrekt en ontvangen.

Artikel 36

De artikelen 25, derde lid, en 27e, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vinden overeenkomstige toepassing, ingeval niet volledig is voldaan aan de verplichtingen welke zijn opgelegd bij of krachtens de artikelen 28n, 34 tot en met 35c en 39.

Artikel 37

Hij die op een factuur op enigerlei wijze melding maakt van omzetbelasting welke hij, anders dan op grond van dit artikel, niet verschuldigd is geworden, wordt die belasting verschuldigd op het tijdstip waarop hij die factuur heeft uitgereikt; hij is gehouden deze belasting op de voet van artikel 14 te voldoen.

Artikel 37a

1 De ondernemer, uitgezonderd die bedoeld in het artikel 7, zesde lid, of artikel 25, is verplicht uiterlijk de laatste dag va
volgend op een kalendermaand bij de inspecteur op de daartoe opengestelde wijze een formulier langs elektronische weg in te dienen met een lijst voor dat tijdvak waarop zijn vermeld de afnemers:
a. aan wie goederen zijn geleverd met toepassing van de bij deze wet behorende Tabel II, onderdeel a, post 6;
b. aan wie in een andere lidstaat goederen zijn geleverd in aansluiting op de ingevolge artikel 17b, derde lid, in die lid
ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen;
c. voor wie hij diensten heeft verricht die met toepassing van artikel 6, eerste lid, niet belastbaar zijn in Nederland e
belasting ingevolge artikel 196 van BTW-Richtlijn 2006 in de lidstaat van de afnemer wordt geheven van de afnemer, tenzij het verrichten van die dienst in die lidstaat is vrijgesteld;
d. voor wie, met inbegrip van diens btw-identificatienummer, de goederen zijn bestemd die in het kader van de regeli
voorraad op afroep, bedoeld in artikel 3b, worden verzonden of vervoerd en geeft hij kennis van iedere wijziging in de ingediende informatie.

2 In de lijst wordt opgave verlangd van de gegevens, bedoeld in de artikelen 264 en 265 van de BTW-Richtlijn 2006.

3 In afwijking in zoverre van het eerste lid geldt als tijdvak in plaats van een kalendermaand naar keus van de ondernem
derkwartaal indien het totaalbedrag van de in het eerste lid, onderdelen a en b genoemde leveringen noch voor het desbetreffende kalenderkwartaal, noch in één van de vier daaraan voorafgaande kalenderkwartalen, hoger is dan het daartoe bij ministeriële regeling vastgestelde bedrag. Deze afwijking geldt niet meer vanaf het einde van de maand waarin dit bedrag wordt overschreden, in welk
aand een lijst moet worden opgesteld en ingediend voor alle maanden die sinds de aanvang van dat

kwartaal zijn verlopen. In afwijking van het eerste lid geldt voor de informatie, bedoeld in onderdeel d, hetzelfde tijdvak als bepaald voor leveringen als bedoeld in de onderdelen a en b. *(Zie 36.4, art. 33b Uitv.besch. OB.)*

4 In afwijking in zoverre van het eerste lid geldt naar keus van de ondernemer als tijdvak een kalenderkwartaal indien de
de onder het eerste lid onderdeel c genoemde diensten verricht.

5 Indien voor het doen van aangifte voor de omzetbelasting ontheffing is verleend van de verplichting aangifte langs elekt
te doen, geldt deze ontheffing mede ten aanzien van de verplichting de lijst langs elektronische weg in te dienen. In dit geval wordt de lijst ingediend bij de inspecteur door middel van het uitgereikte of toegezonden formulier.

6 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake het indienen van de in dit artikel bedoelde gegevens. *(Er zijn geen nadere regels gesteld.)*

Artikel 37b

Degene die ter zake van de intracommunautaire verwerving van goederen valt onder de toepassing van artikel 1a, tweede lid, wordt niettemin de belasting verschuldigd ter zake van die intracommunautaire verwerving wanneer in de lidstaat waar de goederen worden geleverd, belastingheffing plaatsvindt alsof artikel 1, aanhef en onderdeel b, van toepassing zou zijn.

AFDELING 5
Bijzondere bepalingen

Artikel 37c

In afwijking van artikel 1, aanhef en onderdelen b en c, wordt ter zake van intracommunautaire verwervingen van goederen die op grond van artikel 17b, eerste lid, in Nederland worden verricht geen belasting geheven, voor zover:

a de goederen zijn verworven door een ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste in
en aan wie een btw-identificatienummer is toegekend in een andere lidstaat;

b de goederen door deze ondernemer in Nederland worden geleverd aan een ondernemer die in Nederland woont of is
wel aldaar een vaste inrichting heeft of aan een in Nederland gevestigd lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, en aan welke afnemer in Nederland een btw-identificatienummer is toegekend; en

c. de goederen rechtstreeks naar de in onderdeel b bedoelde afnemer worden verzonden of vervoerd vanuit een lidsta
btw-identificatienummer heeft toegekend aan de in onderdeel a bedoelde ondernemer.

Artikel 37d

Bij overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, wordt geacht dat geen leveringen of diensten plaatsvinden en treedt, tenzij bij ministeriële regeling anders is bepaald, degene op wie de goederen overgaan in de plaats van de overdrager. *(Zie 36.4, art. 8 Uitv.besch. OB.)*

Artikel 37e

De ondernemer die in Nederland woont of is gevestigd, wordt geacht zijn leveringen en diensten in Nederland te verrichten, voor zover hij niet aan de hand van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers het tegendeel aantoont. Deze bepaling is eveneens van toepassing op de ondernemer die in Nederland een vaste inrichting heeft, voor zover de leveringen en diensten vanuit die inrichting worden verricht.

Artikel 38

Het is de ondernemer verboden aan anderen dan ondernemers en publiekrechtelijke lichamen goederen en diensten aan te bieden tegen prijzen met zodanige aanduidingen dat de omzetbelasting niet in de prijzen zou zijn begrepen.

Artikel 39

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen:

a nadere regels worden gesteld welke tot vergemakkelijking van de heffing van belasting kunnen leiden;

b andere in het kader van de wet passende nadere regels worden gesteld ter aanvulling van in de wet geregelde onder

HOOFDSTUK VII | BESTUURLIJKE BOETE

Artikel 40

1 *(Tot 1 juli 2021. Zie 36.1):* Indien de ondernemer de in artikel 28s, eerste lid, bedoelde melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten of de in artikel 37a bedoelde lijst niet of niet tijdig heeft ingediend, dan wel een onvolledige of een onjuiste lijst of melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten heeft ingediend, vormt dat een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 5278 kan opleggen.

Indien de ondernemer een btw-melding als bedoeld in artikel 28q die hij in Nederland moet doen of de *lijst, bedoeld in artikel 37a, niet of niet tijdig heeft ingediend, dan wel een onvolledige of onjuiste btw-melding of lijst heeft ingediend, vormt dat een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste €5.514 kan opleggen.*

2 De bevoegdheid tot het opleggen van de in het eerste lid bedoelde boete vervalt, in afwijking van artikel 5:45, tweede l
gemene wet bestuursrecht, door het verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de in artikel *(tot 1 juli 2021. Zie 36.1)*: 28s, eerste lid *(vanaf 1 juli 2021: 28q, eerste lid)*, of artikel 37a, eerste lid, genoemde verplichting is ontstaan.

3 Artikel 67cb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing op het bedrag van de boe
in het eerste lid.

Artikel 41
[Vervallen.]

HOOFDSTUK VIII | STRAFBEPALING

Artikel 42
Hij die het in artikel 38 vervatte verbod overtreedt, wordt gestraft met een geldboete van de derde categorie.

HOOFDSTUK IX | OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN

Artikel 43 t/m 46
[Vervallen/Belang verloren.]

Artikel 47
Met betrekking tot de in artikel 4, tweede lid, onderdeel a, bedoelde handelingen blijft de heffing van belasting achterwege indien, met het oog op die handelingen, de voorbelasting ter zake van het in dat onderdeel bedoelde goed vóór de inwerkingtreding van die bepaling niet in aftrek is gebracht ingevolge het bepaalde in artikel 15 dan wel geheel of gedeeltelijk is uitgesloten ingevolge het bepaalde in artikel 16.

Artikel 48 t/m 51
[Vervallen/Belang verloren.]

Artikel 52
Hij die ingevolge een vóór de inwerkingtreding van een wijziging in de wetgeving inzake omzetbelasting gesloten overeenkomst verplicht is goederen te leveren of een dienst te verlenen, is bevoegd hetgeen met betrekking tot die goederen of die dienst wegens omzetbelasting meer is gevorderd dan vóór de inwerkingtreding van die wijziging had kunnen geschieden, terug te vorderen van degene aan wie hij de goederen moet leveren of de dienst moet verlenen. Hiermede strijdige bedingen zijn nietig.

Artikel 53
Hij aan wie ingevolge een vóór de inwerkingtreding van een wijziging in de wetgeving inzake omzetbelasting gesloten overeenkomst goederen worden geleverd of een dienst wordt verleend, is bevoegd van hem die verplicht is de goederen te leveren of de dienst te verlenen, terug te vorderen hetgeen met betrekking tot die goederen of dienst wegens omzetbelasting minder is gevorderd dan vóór de inwerkingtreding van die wijziging had kunnen geschieden. Hiermede strijdige bedingen zijn nietig.

Artikel 54
1 De Wet op de Omzetbelasting 1954 en de wet van 29 december 1966 (Stb. 592) vervallen, behalve ten aanzien van re
leveringen en diensten en begane strafbare feiten.
2 Onze Minister is bevoegd nadere bepalingen ter zake van de overgang vast te stellen.

Artikel 55
1 Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 1969.
2 Zij kan worden aangehaald als "Wet op de omzetbelasting 1968".

36.1.1 TABEL I, BEHORENDE BIJ DE WET OP DE OMZETBELASTING 1968

onderdeel a.

ddelen te weten:

a. eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;

b. produkten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- er en daarin geheel of ten dele opgaan;

c. produkten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a be drinkwaren;

met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken;

2 granen en peulvruchten, die niet zijn te rangschikken onder post 1;

3 pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit;

4 a. rundvee, schapen, geiten en varkens;

b. andere dan de onder a vallende dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in po voedingsmiddelen of die kennelijk zijn bestemd voor gebruik in de landbouw, alsmede dieren die kennelijk zijn bestemd voor het fokken van die dieren;

c. slachtafvallen van de onder a en b vallende dieren

d. goederen die kennelijk zijn bestemd voor de voortplanting van de onder a en b vallende dieren;

5 *[vervallen]*;

6 geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet waarvoor een handelsve verleend als bedoeld in artikel 1, onderdeel III, van die wet of waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van die wet, alsmede voorbehoedsmiddelen, infusievloeistoffen, nierdialyseconcentraten en kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegassen;

7 diergeneesmiddelen als zijn bedoeld in de Wet dieren, met uitzondering van diergeneesmiddelen voor in vitro gebruik;

8 verbandmiddelen zoals watten, windsels, gaas, hechtmiddelen, pleisters, tampons, spalken en daarmee gelijk te steller kennelijk zijn bestemd voor geneeskundige doeleinden, alsmede gevulde verbanddozen, damesverband, kraammatrassen en incontinentiematerialen;

9 t/m 27. *[vervallen]*;

28. water;

29. a kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, voor zover deze worden

b. kunstvoorwerpen voor zover deze worden geleverd door:

1° de maker of diens rechtverkrijgende onder algemene titel, of

2° een ondernemer, andere dan een wederverkoper, die ingevolge artikel 15, eerste lid, de belasting ter zake van zijn verk volledig in aftrek brengt;

30. boeken, met inbegrip van alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht; digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs; dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven;

31. braille-papier, braille-folie, braille-drukwerk, braille-schrijfmachines, braille-handschrijfhulpmiddelen en dergelijke braille-artikelen; uurwerken, optische leesapparaten, t.v.-leesloepen, leesplateaus, oriëntatie-hulpmiddelen, steun-, tast- en herkenningsstokken speciaal ontworpen voor persoonlijk gebruik door blinden en slechtzienden; blindengeleidehonden; andere bij ministeriële regeling aan te wijzen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door blinden en slechtzienden; leespennen en andere apparatuur met een vergelijkbare functie, alsmede programmatuur, die speciaal zijn ontworpen voor gebruik door dyslectici; *(Zie 36.4, art. 34 Uitv.besch. OB.)*

32. *[vervallen]*;

33. *[vervallen]*;

34. invalidewagentjes en invalidekrukken, sta-opstoelen, hooglaagbedden;

35. kunstledematen, te weten: arm-, hand-, been- en voetprothesen; hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het overnemen van de fixatiefunctie van een niet of slecht functionerende hand; beenbeugels, breukbanden en kunstgewrichten; kunstogen, -oren en -nieren; aangezichts-, borst-, neus- en larynxprothesen; chirurgische implanteringsprothesen; hart- en spierstimulatoren; gehoorapparaten en andere bij ministeriële regeling aan te wijzen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden; oorapparaten tegen stotteren; hulpmiddelen voor stomapatiënten; orthopedisch schoeisel, hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het uittrekken van therapeutisch elastische steunkousen, orthopedische maatkorsetten; delen, onderdelen en toebehoren, kennelijk bestemd voor de hiervoor genoemde goederen; *(Zie 36.4, art. 35 Uitv.besch. OB.)*

36. a. hulpmiddelen die plegen te worden aangewend voor het onderhuids toedienen van insuline r naalden die kennelijk mede voor andere doeleinden zijn geschikt;

b. hulpmiddelen die plegen te worden aangewend bij de zelfdiagnose van het bloedsuikergehalte;

37. meetapparatuur en toebehoren voor de zelfdiagnose van de stollingstijd van bloed; medicijnvernevelaars; katheters; urinezakken; allergeenvrije hoezen; antidecubitusmatrassen; draagbare uitwendige infuuspompen; zuurstofconcentratoren met toebehoren, alsmede speciaal voor persoonlijk mobiel gebruik ontworpen wagentjes en draagbanden of -tassen voor een zuurstofcilinder of een zuurstofvat; lan niet langs elektronische weg geleverd, die speciaal is ontwikkeld voor gebruikers met een tremor;

38. *[vervallen];*
39. *[vervallen];*
40. beetwortelen;
41. land- en tuinbouwzaden voor zover dienende voor de teelt van de in deze tabel genoemde produkten en oliehoudende zaden;
42. *[vervallen];*
43. rondhout;
44. stro en veevoeders;
45. vlas;
46. wol, ruw en ongewassen;
47. *[vervallen];*
48. sierteeltprodukten, te weten: bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijprodukten;

onderdeel b.

1 het herstellen van de in de posten a 31 en a 34 tot en met a 37 bedoelde goederen;
2 het uitlenen van goederen als bedoeld in post a 30;
3 het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden;
4 het herstellen van fietsen;
5 het herstellen van schoeisel en lederwaren;
6 het herstellen en vermaken van kleding en huishoudlinnen;
7 de diensten die door kappers als zodanig worden verricht;
8 het schilderen en stukadoren van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming;
9 het vervoer van personen per schip, besloten busvervoer, openbaar vervoer en taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van nenvervoer 2000, taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto, en het vervoer van personen met luchtvaartuigen indien de plaats van vertrek en de plaats van bestemming in Nederland zijn gelegen voor zover dat vervoer geschiedt met ballonnen of met luchtvaartuigen die zijn ingericht voor het vervoer van zieken of gewonden;
10. het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
11. het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
12. het verstrekken van voedingsmiddelen als bedoeld in post a 1, voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf;
13. *[vervallen];*
14. het verlenen van toegang tot:
    a. circussen;
    b. dierentuinen;
    c. openbare musea of verzamelingen, daaronder begrepen nauw daarmee samenhangende leveringen van goeden logi, foto's en fotokopieën;
    d. muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen opera's, operettes, dansen, pantomimes, revues, cabarets, alsmede lezingen, met uitzondering van peepshows en andere optredens die primair zijn gericht op erotisch vermaak;
    e. bioscopen;
    f. sportwedstrijden, sportdemonstraties en dergelijke;
    g. attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie inger ningen;
15. de diensten van exploitanten van reizende inrichtingen voor vermaak op kermissen;
16. de oplevering van merende zaken als bedoeld in onderdeel a door degene die de zaken heeft vervaardigd;
17. het optreden door uitvoerende kunstenaars;
18. *[vervallen];*
19. het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten;
20. het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen.
21. het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a 30 of het verlenen van toegang tot nieuwswebsites zoals die van dagbladen, weekbladen en tijdschriften, mits deze uitgaven, onderscheidenlijk nieuwswebsites niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal, of uit video-inhoud of beluisterbare muziek.

Algemene aantekening

Tot tabel I behoren niet pootgoed en land- en tuinbouwzaden die kunnen worden aangewend om planten of vruchtlichamen van schimmels en komen die voorkomen op lijst I of lijst II behorende bij de Opiumwet.

36.1.2 TABEL II, BEHORENDE BIJ DE WET OP DE OMZETBELASTING 1968

a 1. Van buiten Nederland komende goederen die niet zijn ingevoerd;

Bijzondere bepalingen

Goederen welke worden geleverd door de ondernemer die de goederen invoert of in wiens opdracht de invoer plaatsvindt of welke worden geleverd door ondernemers die ten aanzien van de goederen daaraan volgende leveringen verrichten, behoren niet tot de post;

2. goederen welke door een ondernemer worden:

– uitgevoerd uit de Unie, met uitzondering van goederen welke zijn bestemd voor de bevoorrading in Nederland van v
delen;

– geplaatst onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het Douanewetboek van de

Bijzondere bepaling

Tot de post behoren niet goederen die in bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen als reizigersbagage of als zending waaraan elk handelskarakter vreemd is, worden uitgevoerd uit de Unie; *(Er zijn geen gevallen aangewezen.)*

3. goederen bestemd voor de bevoorrading van:
a. schepen die voor 70 percent of meer worden gebruikt voor de vaart op volle zee:
1. waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt; of
2. die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële , handels- of visserijactiviteit
b. reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee;
c. schepen voor de kustvisserij, met uitzondering van scheepsproviand
d. oorlogsschepen die Nederland verlaten met als bestemming een haven of ankerplaats buiten Nederland,
e. luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het inte
vervoer van personen of goederen tegen betaling;
4. a. de schepen, bedoeld in post 3, onder a tot en met d, alsmede de voorwerpen -
die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;
b. de luchtvaartuigen bedoeld in post 3, onder e, alsmede de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen zijn verbo
voor hun exploitatie dienen
5. goud bestemd voor centrale banken;
6 goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, wanneer deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen;

Bijzondere bepaling

Tot de post behoren niet accijnsgoederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat ingevolge een levering aan een afnemer waarvoor artikel 3, lid 1, van de BTW-Richtlijn 2006 toepassing vindt, tenzij de verzending of het vervoer van de accijnsgoederen geschiedt overeenkomstig de artikelen 19 of 34 van Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG (PbEU 2009, L 9)

7. a. accijnsgoederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een accijnsgoed
en die voor die soort goederen als zodanig is aangewezen, voor zover die goederen voor de heffing van de accijns niet zijn uitgeslagen tot verbruik;
b. minerale oliën waarvoor in artikel 27 van de Wet op de accijns een accijnstarief is vastgesteld alsmede mineral
daarmee op grond van artikel 28 van die wet worden gelijkgesteld en die zijn gebracht buiten een accijnsgoederenplaats en die niet worden gebracht naar een andere accijnsgoederenplaats die voor minerale oliën als zodanig is aangewezen, indien:
1. het buiten de accijnsgoederenplaats brengen van de minerale oliën ingevolge de Wet op de accijns niet als
verbruik is of wordt aangemerkt;
2. voor het vervoer van de minerale oliën ingevolge de Wet op de accijns een document is afgegeven als bed
dening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24 juli 2009 tot uitvoering van Richtlijn 2008/118/EG van de Raad wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns (PbEU 2009, L 197); en
3. de minerale oliën niet worden vervoerd naar een andere lidstaat noch worden uitgevoerd of opgeslagen in

Bijzondere bepaling

Op verzoek wordt, onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, een accijnsgoederenplaats voor minerale oliën aangewezen voor een bijzondere regeling ingevolge welke de voorwaarden die zijn gesteld ter zake van de onder b bedoelde leveringen van accijnsgoederen die zich bevinden in een accijnsgoederenplaats, niet van toepassing zijn. Bij de uitslag tot verbruik van die
van de Wet op de accijns wordt de belasting geheven ter zake van de daaraan voorafgaande levering

naar het zonder de toepassing van deze post geldende tarief. Daarbij wordt de maatstaf van heffing verhoogd met de ter zake van de uitslag tot verbruik verschuldigde accijns en de vergoeding voor de diensten die na die levering met betrekking tot de minerale oliën met toepassing van tabel II, onderdeel b, post 1, zijn verricht. De belasting wordt geheven van de ondernemer aan wie die levering is verricht en is door deze verschuldigd op het tijdstip van de uitslag tot verbruik. *(Zie 36.4, art. 36ca Uitv.besch. OB.)*

8. a. bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen of soorten van goederen die w
   ander entrepot dan een douane-entrepot als bedoeld in artikel 157, lid 1, onder a en b, van de BTW-Richtlijn 2006 dat niet-plaatsgebonden is
   b. bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen of soorten van goederen die zich bevinden in een ander entrep
   douane-entrepot als bedoeld in artikel 157, lid 1, onder a en b, van de BTW-Richtlijn 2006 dat plaatsgebonden is, niet zijnde een accijnsgoederenplaats voor minerale oliën;

hetgeen onder een niet-plaatsgebonden en onder een plaatsgebonden entrepot als bedoeld in deze post wordt verstaan, wordt, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vastgesteld bij ministeriële regeling. *(Zie 36.4, artt. 36b, 36c en 36cb Uitv.besch. OB.)*

Bijzondere bepaling

Bij het beëindigen van de opslag van de goederen in het entrepot bedoeld in deze post, onder b, wordt de belasting ter zake van de daaraan voorafgaande levering geheven naar het zonder de toepassing van deze post geldende tarief. Daarbij wordt de maatstaf van heffing verhoogd met de vergoeding voor de diensten die na die levering met betrekking tot die goederen met toepassing van tabel II, onderdeel b, post 1, zijn verricht. De belasting wordt geheven van de ondernemer aan wie die levering is verricht en is door deze verschuldigd op het tijdstip van het beëindigen van de opslag. Bij ministeriële regeling wordt vastgesteld hetgeen wordt verstaan onder het beëindigen van de opslag van goederen in het entrepot bedoeld in deze post onder b. *(Zie 36.4, art. 36cb Uitv.besch. OB.)*

9. *(Vanaf 1 juli 2021. Zie 36.1).* goederen die de ondernemer op grond van artikel 3c, tweede lid,
geacht wordt te hebben ontvangen en geleverd, de levering van die goederen aan die ondernemer.

b a 1 de diensten die worden verricht ten aanzien van goederen als
   b. de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de schepen, bedoeld in post a.
   en met d, alsmede de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met die schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;
   c. de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de luchtvaartuigen, bedoeld in p
   c, alsmede de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;
   d. andere diensten dan de diensten, bedoeld onder b en c, die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften va
   bedoeld in post a.3, onder a tot en met d, en hun lading en de luchtvaartuigen, bedoeld in post a 3, onder e, en hun lading

2. de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde met toepassing van artikel 1
onderdeel b, in de maatstaf van heffing is begrepen;
3. het vervoer van personen door middel van zeeschepen of luchtvaartuigen, indien de plaats van bestemming of de
vertrek buiten Nederland is gelegen;
4. de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, welke betrekking hebben op r
verrichte prestaties dan wel op prestaties als zijn bedoeld onder 2 en 3;
5. de diensten, bestaande in werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken welke zijn ontvangen ten einde die werkzaamheden in Nederland te ondergaan en naar een plaats buiten de Unie worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van degene die de dienst heeft verricht, dan wel degene aan wie de dienst is verleend, indien deze laatste buiten Nederland woont of is gevestigd;
6. het intracommunautair goederenvervoer naar of vanaf de eilanden die de autonome regio's van de Azoren en van Madeira vormen, alsmede het vervoer van goederen tussen deze eilanden.

36.2 UITVOERINGSBESLUIT OMZETBELASTING 1968

Tekst zoals deze luidt na de laatste wijziging ingaande 1 januari 2019.

BEGRIPSBEPALINGEN

Artikel 1

1 Dit besluit geeft uitvoering aan de artikelen 8, vijfde lid, 9, tweede lid, onderdeel b, 11, eerste lid, aanhef en onderdele 3°, o, onder 2°, en u, 12, vijfde lid, 17c, tweede lid, 17d, 20, tweede lid, onderdeel b, 29, negende lid, 29a, tweede lid, 33g, tweede, vierde en zesde lid en 39 van de Wet op de omzetbelasting 1968 en aan artikel 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

2 Dit besluit verstaat onder:

a. wet: Wet op de omzetbelasting 1968;

b. belasting: omzetbelasting

HOOFDSTUK I | VERGOEDING

Artikel 2

1 Met kortingen wegens contante betaling wordt voor de bepaling van de vergoeding terstond rekening gehouden, mits – ingeval deze wordt uitgereikt – de korting in mindering wordt gebracht op het in rekening te brengen bedrag.

2 In gevallen waarin het eerste lid toepassing heeft gevonden en de korting wegens contante betaling uiteindelijk geheel niet wordt genoten, wordt de belasting alsnog verschuldigd over het bedrag van de niet genoten korting. De artikelen 13, 17g en 34c tot en met 35 van de wet zijn van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat het tijdstip waarop het niet-genieten van de korting komt vast te staan, geacht wordt te zijn het tijdstip waarop de levering, de intracommunautaire verwerving of de dienst is verricht.

Artikel 3

Artikel 29, eerste tot en met het vijfde, zevende en achtste lid, en artikel 29a, eerste lid, van de wet zijn niet van toepassing op bedragen welke niet zijn ontvangen onderscheidenlijk betaald ten gevolge van een korting voor contante betaling, indien niet ter zake van die korting een aanvullende factuur is uitgereikt.

Artikel 4

1 Tot de vergoeding behoren niet:

a. *[vervallen]*;

b. de assurantiekosten welke de ondernemer die de prestatie verricht, aan een andere ondernemer moet voldoen, mits zij afzonderlijk in rekening worden gebracht;

c. de voor degene aan wie de dienst wordt bewezen, aan rechten bij invoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algeme en andere belastingen en heffingen gedane uitschotten, alsmede andere bij ministeriële regeling aan te wijzen met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen betreffende niet belastbare of vrijgestelde prestaties. *(Zie 36.4, art. 5 Uitv.besch. OB.)*

2 Voorts behoort bij levering van gebruikte personenauto's, gebruikte motorrijwielen en gebruikte bestelauto's anders dan met toepassing van artikel 28b of 28d van de wet, niet tot de vergoeding, het bij de personenauto, het motorrijwiel of de bestelauto nog behorende bedrag aan belasting bedoeld in en berekend overeenkomstig het bij of krachtens artikel 10, derde en zesde lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 bepaalde. In afwijking hiervan behoort bij levering van gebruikte motorrijtuigen waarvoor op de voet van de in de vorige volzin genoemde wet een vrijstelling of een teruggaaf is verleend, niet tot de vergoeding het bedrag dat ingevolge die wet bij het afstoten van het motorrijtuig moet worden voldaan door de ondernemer die het motorrijtuig levert, met dien verstande dat de eerste volzin van overeenkomstige toepassing is voor zover de belasting voor het motorrijtuig al op een eerder tijdstip is voldaan omdat niet langer aan de voorwaarden van de vrijstelling, onderscheidenlijk de teruggaaf, werd voldaan.

3 Het tweede lid is alleen van toepassing indien de ondernemer op de factuur het bedrag vermeldt dat hij als belasting a de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 op de vergoeding in mindering heeft gebracht.

Artikel 5

1 Bij vestiging, overdracht, afstand en opzegging van de rechten van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming waarde van de canon, de retributie of de huur tot de vergoeding, met dien verstande dat de vergoeding hierdoor niet hoger kan zijn dan de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. De waarde in het economische verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.

2 Bij levering van onroerende zaken, bezwaard met een recht van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming, wordt de vergoeding verminderd met de waarde van de canon, de retributie of de huur.

3 Bij wijziging van een recht van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming behoort het verschil in waarde tussen retributie of de huur vóór en na de wijziging tot de vergoeding, met dien verstande dat bij vermindering van de waarde van de canon, de retributie of de huur, voor zover daar geen vermindering van de rechten van de zakelijk gerechtigde tegenover staat, het verschil in waarde op de vergoeding in mindering wordt gebracht.

4 Bij levering onder voorbehoud van grondrente of van met grondrente bezwaarde eigendom behoort de waarde van de de vergoeding, met dien verstande dat de vergoeding hierdoor niet hoger kan zijn dan de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

5 De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering wordt bepaald met inachtneming van de bij dit besl bijlage A. *(Zie 36.2.1.)*

6 Het tweede tot en met het vijfde lid is niet van toepassing voor zover de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en op rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen niet op grond van artikel 3, tweede lid, van de wet, met toepassing van de voorgaande leden, als levering van goederen wordt aangemerkt.

Artikel 5a

Bij de berekening van de belasting over de vergoeding en over de douanewaarde overeenkomstig de artikelen 8, eerste lid, en 17c, eerste lid, respectievelijk artikel 19, eerste lid, van de wet, wordt het bedrag van de verschuldigde belasting rekenkundig afgerond op centen. Deze rekenkundige afronding op centen wordt zodanig toegepast dat bij bedragen waarbij de derde decimaal het cijfer 5 of een hoger cijfer bereikt omhoog wordt afgerond, en dat in geval de derde decimaal dit cijfer niet bereikt omlaag wordt afgerond.

HOOFDSTUK II | VRIJSTELLINGEN; TARIEF

Artikel 6

Voor de toepassing van de in artikel 11 van de wet vervatte vrijstellingen is de ondernemer gehouden een boekhouding te voeren waarin de voor die toepassing nodige gegevens op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.

Artikel 7

1 Als leveringen en diensten van sociale of culturele aard als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet, w wezen de leveringen en diensten, genoemd in de bij dit besluit behorende bijlage B. *(Zie 12.5.2.)*

2 Voor zover niet vallend onder de bij dit besluit behorende bijlage B worden voorts als leveringen en diensten als bedoe 11, eerste lid, van de wet aangewezen:

a. leveringen en diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bes kinderen en jongeren; en

b. diensten van culturele aard andere dan die genoemd in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel b, alsmede nau samenhangende leveringen;

voor zover met deze leveringen en diensten geen winst wordt beoogd en niet een verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen en welke worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam of door een andere organisatie die, na een daartoe gedaan schriftelijk verzoek, door de inspecteur ter zake bij voor bezwaar vatbare beschikking is erkend als instelling van sociale of culturele aard. De inspecteur geeft in deze beschikking aan welke activiteiten van een instelling behoren tot dan wel niet behoren tot de aangewezen leveringen en diensten.

3 De inspecteur trekt de erkenning, bedoeld in het tweede lid, bij voor bezwaar vatbare beschikking in en vervangt deze door een nieuwe erkenning bij:

a. wijzigingen in de aard en samenstelling van de leveringen en diensten van de instelling

b. het beogen van winst door de instelling;

c. het optreden van een verstoring van concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers die winst beogen.

4 Als leveringen en diensten van sociale of culturele aard als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet, w aangemerkt:

a. de leveringen van goederen welke door de in het tweede lid bedoelde instellingen in het kader van arbeidstherapie zijn voortgebracht en de diensten welke door die instellingen in dat kader worden verricht;

b. diensten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 2° en 3°, van de wet die worden verleend aan and daarin bedoelde personen.

5 Onder het niet beogen van winst, bedoeld in het tweede en derde lid, wordt verstaan dat niet systematisch het maken v worden beoogd en, zo er wel winst wordt gemaakt, deze niet mag worden uitgekeerd, maar die winst moet worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de leveringen en diensten die worden verleend.

6 Bij wijzigingen in de aard en samenstelling van de leveringen en diensten van een instelling stelt de instelling de inspec in kennis.

Artikel 7a

1 Als diensten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, van de wet worden aangewezen de diensten d worden op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015, mits deze diensten:

a. worden verricht door de gemeente zelf of ter uitvoering van een overeenkomst die door de gemeente daartoe is ge

b. worden verleend aan personen die op grond van de artikelen 1.2.1. en 2.2.3. van de Wet maatschappelijke onders
ondersteund worden, en

c. bestaan uit:

1° het schoonhouden van de woonruimte;

2° het schoonhouden van kleding en huishoudlinnen behorende tot het huishouden van de cliënt;

3° het ondersteunen bij of het overnemen van activiteiten op het gebied van de verzorging van de cliënt;

4° ondersteunende activiteiten gericht op de bevordering van participatie en zelfredzaamheid

2 Het vereiste, genoemd in het eerste lid, onderdeel a, geldt niet ten aanzien van diensten verricht voor de cliënt aan wie e
gebonden budget is verstrekt als bedoeld in artikel 2.3.6, eerste lid, van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015.

3 Tot de diensten, bedoeld in het eerste lid, behoren in ieder geval niet:

a. het doen van aanpassingen aan, op of in de woonruimte;

b. het verrichten van onderhoud of herstelwerkzaamheden aan, op of in de woonruimte;

c. hovenierswerkzaamheden;

d. vervoersdiensten.

4 Als dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, van de wet wordt eveneens aangewezen het ter
stellen van personeel aan een andere ondernemer in het kader van diensten die verleend worden op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015, mits:

a. de uitlener voor zijn primaire activiteiten de vrijstelling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, van de

b. de inlener het personeelslid inzet voor diensten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, van de

c. de terbeschikkingstelling van het personeel onontbeerlijk is voor het verrichten van deze vrijgestelde diensten; en

d. de terbeschikkingstelling van het personeel er in hoofdzaak niet toe strekt extra opbrengsten te verkrijgen door de
rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van belasting zijn onderworpen.

Artikel 8

1 Als onderwijs als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2°, van de wet, wordt aangewezen:

a beroepsopleidingen verzorgd door:

1° instellingen die opgenomen zijn in het Instellingenregister Beroepsonderwijs;

2° natuurlijke personen die opgenomen zijn in het Docentenregister Beroepsonderwijs voor zover het betreft het verzorge
beroepsopleidingen die niet worden uitgevoerd als instelling als bedoeld onder 1°, of

3° de uit de openbare kassen bekostigde instellingen, genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetens
pelijk onderzoek of bedoeld bij de Wet educatie en beroepsonderwijs;

b algemeen vormend onderwijs, ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs dat is vrijgesteld op
tikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet, met uitzondering van het onderwijs dat een vrijetijdskarakter heeft dan wel dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven;

c. onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming, aan personen jonger dan 21 jaar;

d. bijlessen en tentamen- of examentrainingen die worden verstrekt in het kader van het onderwijs als bedoeld in arti
lid, onderdeel o, van de wet.

2 Onder onderwijs wordt mede begrepen het afnemen van examens ter toelating of ter afsluiting van onderwijs als bedo
11, eerste lid, onderdeel o, van de wet, ook indien dat geschiedt door een ander dan de ondernemer die voor het desbetreffende examen heeft opgeleid.

Artikel 9

1 Als diensten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de wet, worden aangewezen de diensten, verleend a
door zelfstandige groeperingen van:

a *[vervallen]*;

b. instellingen welke zijn toegelaten om op de voet van de Woningwet werkzaam te zijn in het belang van de volkshuis
zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het beheer of het onderhoud van woningwet- of premiewoningen;

c. *[vervallen]*;

d. verplegings- en verzorgingsinstellingen waarvan de prestaties zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, ond
de wet, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties, met uitzondering van de diensten, bestaande in de wasverzorging en het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie;

e. kruisverenigingen waarvan de prestaties zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet
de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties;

f. andere dan hiervoor genoemde personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen,
richten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties, met uitzondering van de diensten, bestaande in het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financi-
grootboekadministratie.

2 Het eerste lid is alleen van toepassing, indien de daar bedoelde zelfstandige groeperingen ter zake van de aan hun le
diensten slechts terugbetaling vorderen van het aandeel van die leden in de gezamenlijke uitgaven.

Artikel 10 en 11

[Vervallen.]

HOOFDSTUK III | GRENSOVERSCHRIJDEND VERKEER VAN GOEDEREN EN DIENSTEN

Artikel 12

1 De aanspraak op toepassing van het tarief van nihil voor leveringen, intracommunautaire verwervingen en invoer van
voor diensten, genoemd in de bij de wet behorende tabel II, geldt slechts, indien de toepasselijkheid van dat tarief uit boeken en bescheiden blijkt.

2 Onverminderd het bepaalde in het eerste lid, is het tarief van nihil slechts van toepassing:
In geval de leverancier of de afnemer in de gevallen bedoeld in de onderdelen b en c niet in Nederland woont of is gevestigd dan wel aldaar geen vaste inrichting heeft, dient deze voor de toepassing van het tarief van nihil een fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 24c te hebben aangesteld.

- a. 1° voor wat betreft de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer va
  ten aanzien van luchtvaartuigen worden verricht, indien de ondernemer kan overleggen een schriftelijke verklaring van de afnemer van de luchtvaartuigen, onderscheidenlijk degene aan wie de diensten ten aanzien van luchtvaartuigen worden verleend, dat het luchtvaartuigen betreft als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 3;
  - 2° voor wat betreft de leveringen van goederen als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, indien de ondernemer:
    - – beschikt over het btw-identificatienummer van degene die de goederen afneemt en dit btw-identificatienummer is toegekend door een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt;
    - – voldoet aan de verplichting om een lijst in te dienen, bedoeld in artikel 37a van de wet, en op die lijst opgave d
      gegevens, bedoeld in artikel 37a, tweede lid, van de wet;
- b. 1° voor wat betreft de leveringen van accijnsgoederen als bedoeld in de bij de wet
  a, indien de ondernemer kan overleggen een schriftelijke verklaring van de ondernemer die de accijnsgoederen afneemt dat deze de goederen geleverd krijgt en in opslag neemt in een accijnsgoederenplaats als bedoeld in de Wet op de accijns die voor dit soort accijnsgoederen als zodanig is aangewezen, en dat deze de goederen niet aan dat regime zal onttrekken, anders dan in het kader van een levering ter zake waarvan gehele aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet door die ondernemer mogelijk is;
  - 2° voor wat betreft de leveringen van minerale oliën als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7, c
    b, indien de ondernemer een schriftelijke verklaring kan overleggen van de afnemer van de minerale oliën dat deze de minerale oliën niet aan de accijnsschorsingsregeling zal onttrekken, anders dan in het kader van een levering ter zake waarvan gehele aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet door die ondernemer mogelijk is;
- c. voor wat betreft de leveringen van goederen als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 8,
  de ondernemer kan overleggen een schriftelijke verklaring van de ondernemer die de goederen afneemt dat deze die goederen opneemt in zijn niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in die post, onder vermelding van het nummer van zijn entrepotvergunning, en dat deze de goederen niet aan dat regime zal onttrekken, anders dan in het kader van een levering ter zake waarvan gehele aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet door die ondernemer mogelijk is;
- d. voor wat betreft de achtereenvolgende leveringen die plaatsvinden ingeval door meer dan één persoon overeenkor
  gesloten met de verplichting tot levering van eenzelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer buiten de Unie of in een douane-entrepot wordt afgeleverd, indien een door iedere afnemer – behalve de buitenlandse – aan zijn leverancier uit te reiken schriftelijke opdracht tot uitvoer uit de Unie of tot plaatsing onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het Douanewetboek van de Unie kan worden overgelegd;
- e. voor wat betreft de levering van een motorrijtuig waarvoor ter zake van de in artikel 36 van de Wegenverkeerswet 1
  opgaaf van een kenteken een bewijs is afgegeven en welk motorrijtuig door een ondernemer wordt vervoerd naar een andere lidstaat of wordt uitgevoerd uit de Unie, indien de ondernemer een afschrift van het ter zake door de Dienst Wegverkeer afgegeven kentekenbewijs deel II dat hem is uitgereikt op de voet van artikel 17, tweede lid, van het Kentekenreglement, kan overleggen;
- f. voor wat betreft de levering door een ondernemer als bedoeld in artikel 7, zesde lid, van de wet, van een nieu
  dat wordt vervoerd naar een andere lidstaat, indien de ondernemer aan de inspecteur de naam en het adres meldt van degene aan wie de levering is verricht.

3 In geval een ondernemer die een verklaring als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b of c, heeft afgegeven, aan de d
goederen een andere bestemming geeft, wordt de belasting ter zake van de aan hem verrichte levering van die goederen alsnog verschuldigd naar het tarief als bedoeld in artikel 9, eerste lid, dan wel tweede lid, onderdeel a, van de wet.

4 In geval het derde lid toepassing vindt met betrekking tot accijnsgoederen als bedoeld in de bij de wet behorende tabel a, post 7, wordt de maatstaf van heffing verhoogd met het bedrag van de accijns dat voor die goederen ingevolge de Wet op de accijns bij uitslag verschuldigd zou zijn.

5 Bij ministeriële regeling kunnen nadere voorschriften worden gegeven met betrekking tot de wijze waarop de aanspraak op toepassing van het tarief van nihil wordt aangetoond. *(Zie 36.4, artt. 19 en 36a Uitv.besch. OB.)*

Artikel 12a

1 Met betrekking tot de leveringen van minerale oliën als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7 zich bevinden in een accijnsgoederenplaats is artikel 12, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, niet van toepassing indien ter zake van die accijnsgoederenplaats de bijzondere bepaling van tabel II, onderdeel a, post 7, van toepassing is.

2 Met betrekking tot de leveringen bedoeld in het eerste lid is artikel 12, tweede lid, slotzin, niet van toepassing.

Artikel 13

Bij ministeriële regeling kunnen aan de teruggaaf op de voet van artikel 24, eerste lid, van de wet voorwaarden worden verbonden welke betrekking kunnen hebben op

a het overleggen van bescheiden bij de aangifte ter verkrijging van de teruggaaf;

b de wijze waarop wordt aangetoond, dat de goederen waarvan de belasting wordt teruggevraagd, de Unie hebben verl geplaatst onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 207, tweede lid, van het Douanewetboek van de Unie. *(Zie 36.4, artt. 20 t/m 23 Uitv.besch. OB.)*

Artikel 14

[Vervallen.]

HOOFDSTUK IV | SUPPLETIE

Artikel 15

1 Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist o heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken.

2 De suppletie moet gedaan worden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspect desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.

3 De suppletie, bedoeld in het eerste lid, geschiedt zo spoedig mogelijk op de door de inspecteur aangegeven wijze.

4 Het niet of niet tijdig doen van de suppletie, bedoeld in het eerste lid, en het niet doen van de suppletie op de op grond lid aangegeven wijze worden aangemerkt als een overtreding.

5 De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete op grond van het vierde lid vervalt door verloop van vijf jaren het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

HOOFDSTUK V | BIJZONDERE REGELINGEN

AFDELING A

Ondernemers met verschillende tarieven

Artikel 16

De ondernemer die krachtens artikel 26 van de wet de belasting kan voldoen naar ontvangsten, kan, indien hij leveringen verricht zowel van 9%-goederen als van 21%-goederen, die hij niet zelf heeft vervaardigd, de ter zake verschuldigde belasting berekenen op een van de hierna omschreven wijzen.

I.

a De ondernemer splitst zijn inkopen van voor wederverkoop bestemde goederen in 9%-goederen en 21%-goederen;

b hij bepaalt voor alle in onderdeel a bedoelde goederen de winkelwaarde, waaronder in deze afdeling wordt verstaan de de goederen door hem worden verkocht;

c. hij berekent de totale winkelwaarde van de in het lopende boekjaar tot en met het aan de orde zijnde belastingtijdvak goederen naar de in onderdeel a bedoelde splitsing;

d de totale ontvangsten in het belastingtijdvak wegens levering van goederen verdeelt hij in ontvangsten voor 9%-goederen en ontvangsten voor 21%-goederen naar evenredigheid van de in onderdeel c bedoelde totale winkelwaarden;

e over het aldus berekende deel van de ontvangsten dat betrekking heeft op de 9%-goederen, bedraagt de belasting $^{9}/_{109}$ gedeelte en over het deel dat betrekking heeft op de 21%-goederen, $^{21}/_{121}$ gedeelte;

f. de som van beide belastingbedragen vormt het bedrag dat geacht wordt in het belastingtijdvak aan belasting te zij die som worden vervolgens de overige bepalingen van de wet toegepast (aftrek van voorbelasting, kleine ondernemersregeling enz.);

g na afloop van het boekjaar wordt de belasting herrekend als volgt:

1. de ondernemer bepaalt de winkelwaarde van de ten verkoop in voorraad zijnde goederen, gespitst in 9%-goedere goederen;
2. de onder 1° bedoelde winkelwaarde van de 9%-goederen wordt afgetrokken van de winkelwaarde van de in het bo kochte 9%-goederen en de aldaar bedoelde winkelwaarde van de 21%-goederen wordt afgetrokken van de winkelwaarde van de in het boekjaar ingekochte 21%-goederen;
3. de totale ontvangsten in het boekjaar wegens levering van goederen verdeelt de ondernemer over de 9%- en de 2 naar evenredigheid van de uit 2° voortvloeiende saldi aan winkelwaarden voor die goederen
(Opmerking: volgens art. XVI, lid 4,van het Besluit van 19 dec. 2018 tot wijziging van enkele uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen, Stb. 2018, 514, wordt in dit subonderdeel '6%' niet per 1 jan. 2019, maar per 1 jan. 2020 vervangen door '9%'. Naar verwachting zal deze duidelijk kenbare fout begin 2019 worden hersteld. Daarom is besloten hier reeds 9% te vermelden.);
4. van het aldus berekende deel van de ontvangsten dat betrekking heeft op de 9%-goederen wordt $^{9}/_{109}$ en van het deel dat betrekking heeft op de 21%-goederen, wordt $^{21}/_{121}$ gedeelte genomen;
5. de som van de uitkomsten van de berekeningen onder 4° vormt het bedrag dat geacht wordt in het boekjaar aan be verschuldigd; op die som worden vervolgens de overige bepalingen van de wet toegepast (aftrek van voorbelasting, kleine ondernemersregeling enz.);
6. indien deze herrekening leidt tot een hoger bedrag dan over het boekjaar aan belasting is afgedragen, moet het ve voldaan op de aangifte over het eerste belastingtijdvak van het volgende boekjaar; leidt de herrekening tot een lager bedrag dan over het boekjaar aan belasting is afgedragen, dan wordt het verschil aan de ondernemer op verzoek teruggegeven;
7. op die aangifte voldoet de ondernemer tevens de belasting ter zake van het beschikken over goederen in de zin va derde lid, onderdeel a, van de wet (eigen gebruik) in het boekjaar voor zover de vergoeding voor deze goederen niet in de onder 3° bedoelde ontvangsten zijn begrepen;

h de in onderdeel g 1° bedoelde in voorraad zijnde goederen worden beschouwd als goederen die in het eerste belastin het volgende boekjaar zijn ingekocht

II.

a De ondernemer houdt afzonderlijk aantekening van zijn inkopen van voor wederverkoop bestemde 21%-goederen;

b hij bepaalt voor die goederen de winkelwaarde;

c. hij berekent de totale winkelwaarde van de in het belastingtijdvak ingekochte 21% goederen en het verschil tussen de totale ontvangsten in dat belastingtijdvak wegens leveringen van goederen en die totale winkelwaarde;

d de belasting bedraagt $^{21}/_{121}$ gedeelte van de in onderdeel c bedoelde totale winkelwaarde, benevens $^{9}/_{109}$ gedeelte van het in onderdeel c bedoelde verschil indien de totale ontvangsten de totale winkelwaarde overtreffen;

e de som van beide belastingbedragen vormt het bedrag dat geacht wordt in het belastingtijdvak aan belasting te zijn ver die som worden vervolgens de overige bepalingen van de wet toegepast (aftrek van voorbelasting, kleine ondernemersregeling, enz.)
(Opmerking: volgens art. XVI, lid 1,van het Besluit van 19 dec. 2018 tot wijziging van enkele uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen, Stb. 2018, 514, wordt in dit subonderdeel 'kleine ondernemersregeling,' niet per 1 jan. 2020 geschrapt, maar per 1 jan. 2019. Naar verwachting zal deze duidelijk kenbare fout begin 2019 worden hersteld. Daarom is besloten hier de woorden 'kleine ondernemersregeling,' te laten staan.)

f. overtreft de in onderdeel c bedoelde totale winkelwaarde de aldaar bedoelde totale ontvangsten, dan wordt het ve gebracht op de totale ontvangsten van het volgende belastingtijdvak;

g ter zake van het eigen gebruik vindt, voor zover de belasting wordt voldaan naar de ontvangsten, het bepaalde in I-g-7° stige toepassing, en kan de ondernemer, voor zover de belasting wordt voldaan naar de winkelwaarde, op de in die bepaling bedoelde aangifte in mindering brengen de belasting over het verschil tussen de winkelwaarde en de vergoeding voor de goederen voor eigen gebruik, terwijl de in die aangifte te begrijpen ontvangsten met laatstbedoelde winkelwaarde worden verhoogd;

h deze regeling is van overeenkomstige toepassing voor 9%-goederen.

III.

a De ondernemer splitst zijn inkopen van voor wederverkoop bestemde goederen in 9%-goederen en 21%-goederen;

b hij bepaalt voor alle in onderdeel a bedoelde goederen de winkelwaarde;

c. hij berekent de totale winkelwaarde van de in een belastingtijdvak ingekochte goederen naar de in onderdeel a bedoe

d over de aldus berekende totale winkelwaarde die betrekking heeft op de 9%-goederen, bedraagt de belasting $^{9}/_{109}$ gedeelte; over de aldus berekende totale winkelwaarde die betrekking heeft op de 21%-goederen, bedraagt de belasting $^{21}/_{121}$ gedeelte;

e de som van beide belastingbedragen vormt het bedrag dat geacht wordt in het belastingtijdvak aan belasting te zijn ver
die som worden vervolgens de overige bepalingen van de wet toegepast (aftrek van voorbelasting, kleine ondernemersregeling, enz.) *(Opmerking: volgens art. XVI, lid 1, van het Besluit van 19 dec. 2018 tot wijziging van enkele uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen, Stb. 2018, 514, wordt in dit subonderdeel 'kleine ondernemersregeling,' niet per 1 jan. 2020 geschrapt, maar per 1 jan. 2019. Naar verwachting zal deze duidelijk kenbare fout begin 2019 worden hersteld. Daarom is besloten hier de woorden 'kleine ondernemersregeling,' te laten staan.)*;

f na afloop van het boekjaar kan de ondernemer op zijn aangifte over het eerste belastingtijdvak van het volgende boekjaar in mindering brengen de belasting over het verschil tussen de winkelwaarde en de vergoeding voor de goederen voor eigen gebruik

Algemene aantekeningen

1 Dit artikel is slechts van toepassing, indien en voor zover de ondernemer niet op grond van zijn bedrijfsadministratie ka
welk gedeelte van de ontvangsten betrekking heeft op leveringen van 9%-goederen en welk gedeelte op leveringen van 21%-goederen.

2 Dit artikel heeft niet betrekking op goederen die worden geleverd ingevolge een overeenkomst van huurkoop of een an
komst van koop en verkoop op afbetaling.

3 *[Vervallen.]*

Artikel 16a

Bij een tariefwijziging met ingang van een boekjaar wordt met betrekking tot het daaraan voorafgaande boekjaar het in artikel 16 voor methode I in onderdeel g bepaalde toegepast met inachtneming van de vóór die wijziging geldende tarieven.

Artikel 16b

1 Bij een tariefwijziging in de loop van een boekjaar handelt de ondernemer, in afwijking in zoverre van het in artikel 16 v
I in de onderdelen a tot en met h bepaalde, als is aangegeven in het tweede tot en met het vijfde lid.

2 Met betrekking tot een in het boekjaar gelegen belastingtijdvak na het tijdstip van tariefwijziging kan de ondernemer voor de toepassing van het voor methode I in de onderdelen c en d bepaalde:

  1 de winkelwaarde van de goederen die zijn ingekocht in het lopende boekjaar tot en met het aan de orde zijnde bel
  berekenen met inachtneming van de op het moment van inkoop geldende tarieven; en

  2. de totale ontvangsten verdelen naar evenredigheid van de aldus bepaalde totale winkelwaarden.

3 Voor de herrekening van de belasting na afloop van het boekjaar past de ondernemer het voor methode I in onderdeel
onder 1° tot en met 4°, bepaalde afzonderlijk toe zowel op het gedeelte van het boekjaar vóór de tariefwijziging als op het gedeelte daarna met inachtneming van de tarieven die gelden voor het desbetreffende gedeelte van het boekjaar.

4 Bij de in het derde lid bedoelde herrekening kan de ondernemer met betrekking tot het gedeelte van het boekjaar vóór de tariefwijziging voor de toepassing van het voor methode I in onderdeel g, onder 1°, bepaalde de winkelwaarde van de op het tijdstip van tariefwijziging ten verkoop in voorraad zijnde goederen stellen op het verschil tussen de totale winkelwaarde van de in dat gedeelte van het boekjaar ingekochte goederen, bepaald met inachtneming van en gesplitst naar de vóór die tariefwijziging geldende tarieven, en de naar evenredigheid van deze winkelwaarden gesplitste ontvangsten in dat gedeelte van het boekjaar.

5 Bij de in het derde lid bedoelde herrekening worden met betrekking tot het gedeelte van het boekjaar na de tariefwijzig
toepassing van het voor methode I in onderdeel h bepaalde in samenhang met het bepaalde in onderdeel g, onder 1°, de op het tijdstip van de tariefwijziging ten verkoop in voorraad zijnde goederen beschouwd als goederen die zijn ingekocht in het na dat tijdstip gelegen gedeelte van het boekjaar en wordt de winkelwaarde van die goederen bepaald met inachtneming van de na de tariefwijziging geldende tarieven.

Artikel 16c

1 Bij een wijziging van de hoogte van het in artikel 16 bij methode II in onderdeel a vermelde tarief met ingang van een b
de loop daarvan wordt, in afwijking in zoverre van het voor die methode in onderdeel f bepaalde, het op de totale ontvangsten van het volgende belastingtijdvak in mindering te brengen verschil bepaald met inachtneming van de tariefwijziging.

2 In geval van tariefverlaging wordt op de verschuldigde belasting in het in het eerste lid bedoelde belastingtijdvak in minde
een bedrag gelijk aan het bedrag waarmee het voor methode II in onderdeel f bedoelde verschil berekend zonder de tariefwijziging uitgaat boven dat verschil bepaald met inachtneming van de tariefwijziging.

3 In geval van tariefverhoging wordt in het in het eerste lid bedoelde belastingtijdvak aan belasting verschuldigd een bed
het bedrag waarmee het voor methode II in onderdeel f bedoelde verschil bepaald met inachtneming van de tariefwijziging uitgaat boven dat verschil berekend zonder de tariefwijziging.

Artikel 16d

Bij een wijziging van de hoogte van het in artikel 16 bij methode II in onderdeel h vermelde tarief met ingang van een boekjaar of in de loop daarvan is het bepaalde in artikel 16c van overeenkomstige toepassing.

Artikel 17

1 Ingeval de ondernemer goederen levert welke hijzelf heeft vervaardigd, is daarop artikel 16 van overeenkomstige toep
inachtneming van het volgende:
- a. in de plaats van de inkopen van de goederen worden gesteld de inkopen van de grondstoffen welke voor de verva
bestemd, gesplitst naar grondstoffen voor 9%-goederen en grondstoffen voor 21%-goederen;
- b. de winkelwaarden van de zelfvervaardigde goederen worden gesteld op de som van de inkoopprijzen van de gron
meerderd met een zodanig percentage van die som, dat de prijs waarvoor de zelfvervaardigde goederen worden verkocht, zo dicht mogelijk wordt benaderd;
- c. de in onderdeel b bedoelde winkelwaarden worden gevoegd bij de winkelwaarden van de voor wederverkoop ing
goederen onderscheidenlijk 21%-goederen;
- d. onder de voorraad zelfvervaardigde goederen wordt begrepen de voorraad grondstoffen en wel voor de inkoopprijs
met het in onderdeel b bedoelde percentage.

2 Bij ministeriële regeling kan het in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde percentage voor de verschillende goederen of
goederen worden vastgesteld. *(Er is geen percentage vastgesteld.)*

3 Voor de ondernemer bij wie toepassing van het bij ministeriële regeling vastgestelde percentage leidt tot een winkelwa
betekenende mate afwijkt van de prijs waarvoor de goederen worden verkocht, kan de inspecteur een ander percentage vaststellen.

4 Voor de ondernemer te wiens aanzien bij ministeriële regeling geen percentage is vastgesteld, geschiedt zulks door de

5 De vaststelling door de inspecteur van het percentage geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het percentage geldt met ingang van het tijdvak, volgende op dat waarin een afschrift van de beschikking aan de ondernemer is verzonden.

Artikel 17a

Het bepaalde in de artikelen 16a, 16b, 16c en 16d is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van een ondernemer als bedoeld in artikel 17, eerste lid.

Artikel 18

1 Grondstoffen en voor verkoop bestemde goederen, die aanwezig zijn bij de aanvang van het eerste belastingtijdvak w
in deze afdeling opgenomen regeling wordt toegepast, worden beschouwd als in dat tijdvak te zijn ingekocht. Voor zelfvervaardigde goederen treden hierbij in de plaats de grondstoffen waaruit zij zijn vervaardigd.

2 Het eerste lid vindt bij de in artikel 16 omschreven methode II geen toepassing ten aanzien van 9%-goederen en voor de vervaardiging daarvan bestemde grondstoffen.

3 Indien blijkt, dat de voorraad aan goederen als bedoeld in het tweede lid, op enig tijdstip groter is dan bij de aanvang v
belastingtijdvak waarover de in artikel 16 omschreven methode II is toegepast, kan de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking bepalen, dat de inkopen van die goederen in een door hem aan te wijzen belastingtijdvak met het verschil in de voorraad worden verminderd.

Artikel 19

Een in deze afdeling opgenomen regeling mag slechts worden toegepast met ingang van het boekjaar volgende op dat waarin de ondernemer van zijn voornemen daartoe schriftelijk mededeling aan de inspecteur heeft gedaan. Zij vindt dan toepassing tot het boekjaar, volgende op dat waarin de ondernemer aan de inspecteur schriftelijk heeft medegedeeld, dat hij haar niet langer wenst toe te passen.

AFDELING B

Zegelsystemen, waardebonnen enz.

Artikel 20

1 In gevallen waarin bij de levering van goederen of het verrichten van diensten gratis zegels worden verstrekt die kunn
gewisseld tegen geld wordt, in afwijking in zoverre van artikel 29, eerste lid, van de wet, de belasting berekend overeenkomstig de hierna volgende regels:
- a. op de totale vergoeding of ontvangsten wordt niets in aftrek gebracht voor de verstrekte zegels;
- b. op de door een ondernemer in een tijdvak verschuldigde belasting brengt deze in mindering:
  - 1° ingeval de geldswaarde van de zegels pas te zijnen laste komt bij inwisseling van de zegels: de belasting over het bed
van de in dat tijdvak bij hem ingewisselde zegels;
  - 2° ingeval de geldswaarde van de zegels reeds te zijnen laste komt vóór de verstrekking van de zegels: de belasting ove
bedrag van de in dat tijdvak door hem verstrekte zegels.

2 Onder zegels worden begrepen andere voorwerpen welke een soortgelijke functie vervullen.

Artikel 21

1 In gevallen waarin de ondernemer aan zijn afnemers bij de levering van goederen of diensten – al dan niet tegen betal
bonnen verstrekt die afzonderlijk of tezamen met andere waardebonnen bij hem of bij een andere ondernemer alleen met bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen of diensten, wordt de belasting berekend met inachtneming van de volgende regels:

- a. voor de vergoeding of ontvangsten voor de goederen of diensten waarbij de waardebonnen zijn verstrekt, blijft de
  van de waardebonnen buiten beschouwing;
- b. ter zake van de levering van goederen of diensten tegen inwisseling van de waardebonnen bestaat de vergoeding
  bijbetaald voor deze goederen of diensten, de belasting niet daaronder begrepen, vermeerderd met hetgeen is betaald voor de waardebonnen, de belasting niet daaronder begrepen.

2 Ter zake van waardebonnen die de ondernemer aan zijn afnemers bij de levering van goederen en diensten – al dan r
taling – verstrekt die afzonderlijk of tezamen met andere waardebonnen bij hem of bij een andere ondernemer, hetzij alleen met verplichte bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen of diensten, hetzij zonder bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen bepaalde andere goederen of diensten, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing voor zover deze waardebonnen met verplichte bijbetaling worden ingewisseld tegen goederen of diensten.

AFDELING C
Aftrek van voorbelasting

Artikel 22, 23 en 24
[Vervallen.]

AFDELING D
Bevoorrading van vervoermiddelen

Artikel 24a

1 Van niet in het vrije verkeer zijnde goederen waarmee in Nederland een vervoermiddel wordt bevoorraad, moet degen
goederen zijn bestemd, niet zijnde een ondernemer of lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, aangifte doen. Op de aangifte en de goederen zijn de wettelijke bepalingen, bedoeld in artikel 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet, van toepassing als ware sprake van een aangifte voor het vrije verkeer en van voor de douaneregeling vrij verkeer aangegeven goederen.

2 De in het eerste lid bedoelde goederen worden slechts vrijgegeven als bedoeld in artikel 194, eerste lid, van het Douan
de Unie indien wordt aangetoond dat de in het eerste lid van dit artikel bedoelde aangifte is gedaan.

AFDELING E
Verlegging

Artikel 24b

1 Dit artikel verstaat onder:

- a. werknemer, dienstbetrekking en inhoudingsplichtige: hetgeen daaronder wordt verstaan voor de toepassing van de
  loonbelasting 1964;
- b. aannemer: degene, die zich jegens een ander, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking tegen een te
  een werk van stoffelijke aard uit te voeren dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen als bedoeld in Bijlage I, deel II, hoofdstuk 89, van Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PbEG 1987, L 256);
- c. onderaannemer: degene, die zich jegens een aannemer verbindt om buiten dienstbetrekking tegen een te betalen
  onderdeel b bedoelde werk geheel of gedeeltelijk uit te voeren.

2 Voor de toepassing van dit artikel wordt de onderaannemer ten opzichte van zijn onderaannemer als aannemer besch

3 Voor de toepassing van dit artikel wordt met een aannemer gelijkgesteld degene, die zonder daartoe van een opdrachtg
te hebben gekregen buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een in het eerste lid, onderdeel b, bedoeld werk uitvoert.

4 Voor de toepassing van dit artikel wordt ten opzichte van de aannemer als onderaannemer beschouwd de verkoper var
stige zaak, indien en voor zover de koop en verkoop voortvloeit uit of verband houdt met het in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde werk.

5 Als gevallen als zijn bedoeld in artikel 12, vijfde lid, van de wet worden aangewezen de gevallen waarin:

- a. een onderaannemer een in het eerste lid, onderdeel b, bedoeld werk geheel of gedeeltelijk uitvoert;
- b. een werknemer met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige ter beschikking is gesteld v
  om werkzaam te zijn bij de uitvoering van een in het eerste lid, onderdeel b, bedoeld werk.

ijfde lid van toepassing is, dient op de uit te reiken factuur te worden vermeld: btw verlegd.

7 De voorgaande leden zijn niet van toepassing:

1. indien een werk dat betrekking heeft op onroerende zaken of schepen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, tot waarvan een onderaannemer zich jegens een aannemer heeft verbonden, geheel of grotendeels wordt verricht op de plaats, waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd, of
2. indien de uitvoering van een werk waartoe een onderaannemer zich jegens de aannemer heeft verbonden onderg een tussen hen gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak.

8 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gegeven inzake de toepassing van dit artikel. *(Zie 36.4, art. 25a Uitv.besch. OB.)*

Artikel 24ba

1 Als gevallen als bedoeld in artikel 12, vijfde lid, van de wet, worden mede aangewezen de gevallen waarin

a. een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen, wordt geleverd met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, van de wet;

b. goud of een halffabrikaat met een zuiverheid van tenminste wordt geleverd aan een ondernemer;

c. beleggingsgoud wordt geleverd met toepassing van het in artikel 28l van de wet opgenomen keuzerecht;

d. een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak dan wel een recht waaraan een onroerende zaak is onderv geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid;

e. een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen, wordt geleverd aan een ondernemer op grond va toriale titel door de executieschuldenaar;

f. een overdracht aan een ondernemer plaatsvindt van broeikasgasemissierechten, als omschreven in artikel 3 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (PbEU 2003, L 275), die overdraagbaar zijn overeenkomstig artikel 12 van die richtlijn alsmede de overdracht aan een ondernemer van andere eenheden die door exploitanten kunnen worden gebruikt om aan de betreffende richtlijn te voldoen;

g. een van de volgende goederensoorten wordt geleverd aan een ondernemer voor een totaalbedrag van € 10 000 o vering per soort goed, de omzetbelasting niet daaronder begrepen:

  1° mobiele telefoons, zoals toestellen die zijn vervaardigd of aangepast voor gebruik in een netwerk waarvoor een vergun is afgegeven en die op gespecificeerde frequenties werken, ongeacht of zij nog een ander gebruik hebben;

  2° geïntegreerde schakelingen, zoals microprocessoren en centrale verwerkingseenheden, voordat deze in een eindprodu ingebouwd;

  3° spelcomputers, zoals computers waarvan de objectieve kenmerken en voornaamste functies van dien aard zijn dat zij be zijn voor het spelen van videogames of andere computerspellen, ongeacht of zij nog een ander gebruik hebben;

  4° tablet pc's;

  5° laptops;

h. een telecommunicatiedienst wordt verricht als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel r, van de wet, voor zover plaatsvindt in Nederland tussen ondernemers die deze diensten verrichten;

i. levering van gas- en elektriciteitscertificaten aan een ondernemer.

2 Artikel 24b, zesde en achtste lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 24bb

1 Als gevallen als bedoeld in artikel 12, vijfde lid, van de wet, worden tevens aangewezen de gevallen waarin sprake is va aan een ondernemer van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval, schroot, en van bepaalde goederen en diensten, voorzover het betreft:

a. de levering van resten en afval van ferro- en non-ferroproducten en oude materialen, halffabrikaten daaronder beg resultaat zijn van het verwerken, vervaardigen of smelten van ferro- en non-ferrometalen of legeringen daarvan;

b. de levering van ferro- en non-ferrohalfabrikaten en daarmee samenhangende verwerkingsdiensten;

c. de levering van residuen en andere materialen voor hergebruik bestaande uit ferro- en non-ferrometalen, legering slakken, assen, bladders en industriële residuen die metalen of legeringen daarvan bevatten, alsmede de diensten bestaande in het scheiden, snijden, fragmenteren en samenpersen van deze producten;

d. de levering van en verwerkingsdiensten met betrekking tot afval van ferro- en non-ferroproducten alsmede snipper resten en afval, en oud materiaal en materiaal voor hergebruik bestaande uit glasscherven en glas, papier en karton, lompen, beenderen, leder, kunstleder, perkament, huiden en vellen, pezen en zenen, bindgaren, touw en kabel, rubber en kunststof;

e. de levering van de in dit lid genoemde materialen na bewerking in de vorm van reinigen, polijsten, scheiden, snijden, fragmenteren, samenpersen of gieten tot ingots;

f. de levering van resten en afval dat ontstaat bij de bewerking van grondstoffen.

2 Artikel 24b, zesde en achtste lid, is van overeenkomstige toepassing.

3 Dit artikel is niet van toepassing bij levering van de in het eerste lid genoemde goederen door een wederverkoper met

AFDELING F
Fiscaal vertegenwoordiger

Artikel 24c

1 Het verzoek om een vergunning voor een fiscaal vertegenwoordiger dient de volgende gegevens te bevatten:

a. naam, adres en woonplaats van de verzoeker;

b. het beoogde tijdstip van aanvang van het fiscaal vertegenwoordigerschap;

c. de vermoedelijke aard en omvang van de belastbare handelingen per kalenderjaar

2 Het verzoek om een algemene vergunning voor een fiscaal vertegenwoordiger dient voorts de volgende gegevens te

a. naam, adres en woonplaats van de ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste
(in dit hoofdstuk: buitenlandse ondernemer) alsmede, indien de ondernemer is gevestigd in een lidstaat het btw-identificatienummer dat is toegekend door die lidstaat;

b. de aard van het bedrijf van de buitenlandse ondernemer.

3 Tenzij de inspecteur anders bepaalt wordt een vergunning voor een fiscaal vertegenwoordiger slechts verleend indien

a. in Nederland woont of is gevestigd

b. in de afgelopen vijf jaren niet wegens overtreding van de wettelijke bepalingen inzake rijksbelastingen dan wel doua
pelijk is veroordeeld;

c. een administratie voert die voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden; *(Zie 36.4, art. 31a Uitv.besch. OB.)*

d. onder de in het zevende lid genoemde voorwaarden zekerheid stelt tot het beloop van een door de inspecteur vastge

e. op verzoek aan de inspecteur de inlichtingen verstrekt die noodzakelijk zijn om het beloop van de zekerheid vast

4 De verlening van een algemene vergunning voor een fiscaal vertegenwoordiger is tevens gebonden aan de volgende

a. de verzoeker treedt op namens de buitenlandse ondernemer voor alle leveringen en diensten waarvoor belasting is
en de intracommunautaire verwervingen en invoer behoudens in de gevallen dat een fiscaal vertegenwoordiger met een beperkte vergunning is aangesteld;

b. de verzoeker is per kalenderjaar mede aansprakelijk voor de verschuldigde belasting en de daarmee samenhange
digde rente en bestuurlijke boeten tot een maximum van de gestelde zekerheid.

5 De verlening van een beperkte vergunning voor een fiscaal vertegenwoordiger is tevens gebonden aan de volgende

a. de verzoeker kan namens de buitenlandse ondernemer waarvoor hij als fiscaal vertegenwoordiger met een beperk
is aangesteld, optreden voor:

1° de invoer van goederen;

2° de op de invoer volgende levering van goederen anders dan bedoeld in artikel 5c, eerste lid, van de wet;

3° de levering van goederen met toepassing van het tarief van nihil op de voet van tabel II, onderdeel a, post 7 of 8, van

4° de intracommunautaire verwerving van goederen die voorafgaat aan een levering als bedoeld onder 3°;

5° de levering van goederen met toepassing van het tarief van nihil op de voet van tabel II, onderdeel a, post 2 of 6, van
die volgt op een levering als bedoeld onder 3°;

6° de levering bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7, Bijzondere bepaling, dan wel post 8, Bijzo
bepaling, voor de buitenlandse ondernemer indien de levering aan hem is verricht, alsmede voor de door die ondernemer te verrichten volgende levering.

b. de verzoeker is mede aansprakelijk voor de belasting die is verschuldigd ter zake van de in onderdeel a genoemd
handelingen en de daarmee samenhangende verschuldigde rente en bestuurlijke boeten.

6 De aansprakelijkstelling op grond van het vierde en het vijfde lid vindt plaats met toepassing van hoofdstuk VI, afdeling
vorderingswet 1990.

7 Het bedrag van de zekerheid wordt door de inspecteur zodanig vastgesteld dat de te verhalen bedragen voldoende ver
worden geacht. De ontvanger beslist of de door de verzoeker aangeboden vorm van zekerheid wordt aanvaard. Het bedrag van de zekerheid kan door de inspecteur worden gewijzigd.

8 De inspecteur kan de vergunning intrekken of wijzigen:

a. op verzoek van de fiscaal vertegenwoordiger met schriftelijke instemming van de buitenlandse ondernemer;

b. op verzoek van de buitenlandse ondernemer

c. indien de fiscaal vertegenwoordiger niet meer voldoet aan de aan de vergunning gebonden voorwaarden.

De buitenlandse ondernemer wordt van de intrekking van de vergunning in kennis gesteld, alsmede van de gronden waarop deze berust.

Artikel 24d

1 De buitenlandse ondernemer die in Nederland belasting verschuldigd is ingevolge artikel 5a, eerste lid, van de wet, st
vertegenwoordiger met een algemene vergunning aan wanneer het hoofdkantoor of de vestiging van de ondernemer is gelegen in een derde-land waarmee geen rechtsinstrument inzake wederzijdse bijstand bestaat als bedoeld in artikel 204, lid 1, tweede alinea, van de BTW-Richtlijn 2006.

2 De buitenlandse ondernemer is gehouden een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen voor de levering die aan hem en waarvoor van hem de belasting wordt geheven ingevolge de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7, Bijzondere bepaling, dan wel post 8, Bijzondere bepaling. De eerste volzin is eveneens van toepassing op de door de buitenlandse ondernemer verrichte levering die volgt op de aldaar bedoelde levering.

Artikel 25
[Vervallen.]

SLOTBEPALING

Artikel 26

1 Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 1969.

2 Dit besluit kan worden aangehaald als Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

36.2.1 BIJLAGE A

a De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering van het leven van één persoon afhankelijk, wordt jaarlijkse bedrag, vermenigvuldigd met:

factor	*wanneer degene gedurende wiens leven de schuldplichtigheid moet plaatshebben*
16,	jonger dan 20 jaar is,
15,	20 jaar of ouder, doch jonger dan 30 jaar is,
14,	30 jaar of ouder, doch jonger dan 40 jaar is,
13,	40 jaar of ouder, doch jonger dan 50 jaar is,
12,	50 jaar of ouder, doch jonger dan 55 jaar is,
11,	55 jaar of ouder, doch jonger dan 60 jaar is,
10,	60 jaar of ouder, doch jonger dan 65 jaar is,
8,	65 jaar of ouder, doch jonger dan 70 jaar is,
7,	70 jaar of ouder, doch jonger dan 75 jaar is,
5,	75 jaar of ouder, doch jonger dan 80 jaar is,
4,	80 jaar of ouder, doch jonger dan 85 jaar is,
3,	85 jaar of ouder, doch jonger dan 90 jaar is,
2,	90 jaar of ouder is.

b De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering die na een bepaalde tijd vervalt, wordt gesteld op bedrag, vermenigvuldigd met het aantal jaren gedurende welke zij moet plaatshebben, iedere euro berekend tegen de volgende bedragen:

	indien de schuldplichtigheid afhankelijk is van het leven van een persoon			
	jonger dan 40 jaar	*40 jaar of ouder, doch jonger dan 60 jaar*	*60 jaar of ouder*	*indien de schuldplichtigheid niet van het leven afhankelijk is*
het eerste vijftal jaren	0,84	0,83	0,75	0,85
het tweede vijftal jaren	0,62	0,60	0,40	0,64
het derde vijftal jaren	0,46	0,42	0,15	0,48
het vierde vijftal jaren	0,34	0,28	0,04	0,36
het vijfde vijftal jaren	0,25	0,18	0,02	0,28
de volgende jaren	0,12	0,08	–	0,15

c. De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhan gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

d De overeenkomstig onderdeel b berekende waarde kan, indien de schuldplichtigheid:

1. van het leven afhankelijk is, niet hoger zijn dan de waarde die verkregen zou zijn, wanneer de schuldplichtigheid n een bepaalde tijd zou vervallen;
2. niet van het leven afhankelijk is, niet hoger zijn dan het zeventienvoud van het jaarlijkse bedrag.

e Een canon, een retributie, een huur of een uitkering die vervalt bij het overlijden:

1. van de langstlevende van twee of meer personen, wordt gelijkgesteld met een canon, een retributie, een huur of e
   afhankelijk van het leven van iemand die vijf jaren jonger is dan de jongste van de vorenbedoelde personen;
2. van de eerststervende van twee of meer personen, wordt gelijkgesteld met een canon, een retributie, een huur of e
   afhankelijk van het leven van iemand die vijf jaren ouder is dan de oudste van de vorenbedoelde personen.

f. Een canon, een retributie, een huur of een uitkering tot een onzeker jaarlijks bedrag wordt gelijkgesteld met een ca
een huur of een uitkering tot het geschatte gemiddelde jaarlijkse bedrag.

g. De waarde van een schuldplichtigheid, niet vallende onder een van de vorige leden, wordt gesteld op het bedrag waar
schuldplichtigheid zou kunnen worden verkocht.

h. Een canon, een retributie, een huur of een uitkering tot andere zaken dan geld, wordt gelijkgesteld met een canon, een
een huur of een uitkering tot een jaarlijks bedrag gelijk aan de waarde welke aan die zaken in het economische verkeer kan worden toegekend.

Art. XVI van het Besluit van 17 december 2014 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen (*Stb.* 2014, 579) luidt: *Voor overeenkomsten die voor 1 juli 2015 zijn gesloten tot de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn of worden onderworpen als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, waarbij die rechten voor 1 januari 2017 juridisch worden gevestigd, overgedragen, gewijzigd, afgestaan of opgezegd, blijft bijlage A, onderdeel c, bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, zoals dat op 31 december 2014 luidde, van toepassing tot en met 31 december 2016, mits partijen dit overeenkomen en in de overeenkomsten in de akte opnemen. Dit overgangsrecht geldt ook voor de opvolgende vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van die rechten, mits deze opvolgende handelingen plaatsvinden voor 1 januari 2017*

Bijlage A, onderdeel c., bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 luidde op 31 december 2014: *c. De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhankelijk is, wordt gesteld op het zeventienvoud van het jaarlijkse bedrag.*

36.2.2 BIJLAGE B

Deze bijlage is opgenomen in 12.5.2.

36.3 BESLUIT UITSLUITING AFTREK OMZETBELASTING 1968

Tekst zoals deze luidt na de laatste wijziging ingaande 1 juli 2011.

Artikel 1

1 De in artikel 15, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bedoelde aftrek wordt uitgesloten in de gevallen wa
zover de goederen en diensten worden gebezigd voor:

- a. het voeren van een zekere staat;
- b. het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omze
  rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen;
- c. het aan het personeel van de ondernemer verlenen van huisvesting, uitkeren van loon in natura, geven van gelegen
  ontspanning of privé-vervoer, dan wel voor andere persoonlijke doeleinden van dat personeel. De terbeschikkingstelling van een auto wordt van het vorenstaande uitgezonderd.

2 Onder relatiegeschenken of andere giften worden verstaan alle prestaties welke de ondernemer in verband met zakelijke verhoudingen of uit vrijgevigheid ten behoeve van anderen verricht zonder vergoeding of tegen een vergoeding welke lager is dan de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel, in geval van diensten, de kostprijs van die prestaties de omzetbelasting niet daaronder begrepen.

3 Onder de prestaties als zijn bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, worden niet begrepen:

- a. het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de ondernemer;
- b. het vervoer van het personeel van de ondernemer tussen de woon- of verblijfplaats en de plaats waar de werkzaamh
  verricht, indien dit vervoer geschiedt in de vorm van besloten busvervoer als bedoeld in artikel 1, onderdeel i, van de Wet personenvervoer 2000 op grond van een krachtens die wet daartoe verleende vergunning;
- c. het aan een werknemer verstrekken of ter beschikking stellen van een fiets voor het vervoer van die werknemer tus
  of verblijfplaats en de plaats waar deze zijn werkzaamheden verricht, voorzover:
  - 1°. de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de fiets niet meer bedragen dan € 749 inclusief omzetbelasting of, in ge
    waarin de werkgever een gebruiksrecht van een derde heeft verworven, de totale kostprijs inclusief omzetbelasting van dat recht niet meer bedraagt dan € 749;

2° in het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren aan de werknemer geen fiets is verstrekt of ter beschikking gesteld; en

3° vanaf het verstrekken of ter beschikking stellen tot het einde van het kalenderjaar en in elk van de twee daaropvolgen lenderjaren niet voor 50 percent of meer van het aantal dagen dat de werknemer pleegt te reizen tussen zijn woon- of verblijfplaats en de plaats waar deze zijn werkzaamheden verricht, wordt voorzien in een vergoeding of ander vervoer dan het vervoer per fiets;

d outplacement ten behoeve van het personeel van de ondernemer

Artikel 2

Ingeval de ondernemer ter zake van een prestatie als is bedoeld in artikel 1, eerste lid, letter b of c, een vergoeding in rekening heeft gebracht en deswege omzetbelasting is verschuldigd, wordt de aftrek niet uitgesloten tot het bedrag van de ter zake van die prestatie verschuldigde belasting.

Artikel 3

1 Indien goederen en diensten door de ondernemer worden gebezigd ten behoeve van de verstrekking van spijzen en d zijn personeel en hij ter zake van die verstrekking minder in rekening heeft gebracht dan het in het tweede lid omschreven bedrag, wordt de aftrek uitgesloten tot 9 percent van het verschil tussen dat bedrag en hetgeen in rekening is gebracht.

2 Het in het eerste lid bedoelde bedrag bestaat uit de aanschaffingskosten van de spijzen en dranken, de omzetbelasting n begrepen, vermeerderd met 25 percent. Voor zover de ondernemer de spijzen en dranken zelf heeft vervaardigd, worden in plaats van de aanschaffingskosten van de spijzen en dranken de aanschaffingskosten van de grondstoffen in aanmerking genomen.

Artikel 4

1 Indien het totaal van de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel de kostprijs de omzetbelasting niet daaronde van alle door de ondernemer in een boekjaar ten behoeve van eenzelfde belanghebbende verrichte prestaties als zijn bedoeld in artikel 1, eerste lid, letters b en c, en het op die belanghebbende betrekking hebbende deel van het in artikel 3, eerste lid, bedoelde verschil niet meer bedraagt dan € 227, blijven die prestaties en dat deel van bedoeld verschil voor de toepassing van dit besluit buiten aanmerking.

2 Bij het berekenen van het in het eerste lid bedoelde totaal blijft het in artikel 3, eerste lid, bedoelde verschil buiten aanm ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de ondernemer uitsluiting van de aftrek heeft plaatsgevonden op de voet van artikel 3.

Artikel 5

1 Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 1969.

2 Dit besluit kan worden aangehaald als Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

36.4 UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

Tekst zoals deze luidt na de laatste wijziging ingaande 1 januari 2020.

BEGRIPSBEPALINGEN

Artikel 1

1 Deze regeling geeft uitvoering aan de artikelen 1a, derde lid, 2a, eerste lid, onderdelen l en m, en tweede lid, 5a, vierd 6h, zesde lid, 7, derde en vierde lid, 8, zevende lid, 11, eerste lid, onderdelen a, onder 2°, b, onder 5°, p, en zesde lid, 15, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, derde en zesde lid, 17e, 21, 23, eerste lid, 24, tweede lid, 25, negende lid, 26, 28d, 28i, 28p, 28zb, vierde lid, 29, tiende lid, 31, zevende lid, 32f, tweede lid, 32h, 32i, 34, eerste, tweede, derde en vierde lid, 34c, tweede lid, 34e, 35a, zesde lid, en 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968, onderdeel a, posten 31 en 35, van de bij die wet behorende tabel I, onderdeel a, posten 7 en 8, van de bij die wet behorende tabel II, artikel 62 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, alsmede de artikelen 4, eerste lid, onderdeel c, 12, vijfde lid, 13, 24b, achtste lid, 24ba, tweede lid, en 24c, derde lid, onderdeel c, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

2 Deze regeling verstaat onder:

a. wet: Wet op de omzetbelasting 1968;

b. besluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968;

c. belasting: omzetbelasting.

Artikel 1a

1 De inspecteur stelt de datum met ingang waarvan ingevolge artikel 1a, derde lid, eerste volzin, van de wet het tweede artikel niet van toepassing is, vast:

- a. op de datum van dagtekening van de beschikking bedoeld in het derde lid van dat artikel; dan wel
- b. indien degene die het verzoek indient zulks wenst, op een in het verzoek aangegeven latere datum.

2 De wederopzegging als bedoeld in artikel 1a, derde lid, tweede volzin, van de wet, dient schriftelijk te geschieden.

3 De inspecteur stelt de datum met ingang waarvan na de wederopzegging artikel 1a, tweede lid, van de wet, wederom va is, vast, met inachtneming van het derde lid, tweede volzin, van dat artikel, op 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de wederopzegging is ontvangen.

Artikel 1b

In geval moet worden aangetoond dat een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is, dienen zodanig deugdelijke gegevens te worden overgelegd dat aan de hand daarvan kan worden vastgesteld dat het vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is. In ieder geval moeten worden overgelegd:

- a de gegevens als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- b de gegevens omtrent het gebruik op het moment van aankoop;
- c. naam en adres van degene van we het vervoermiddel is verkregen.

HOOFDSTUK I | VEILINGEN

Artikel 2

[Vervallen.]

HOOFDSTUK I A | VERKOPEN OP AFSTAND

Artikel 2a

Het bedrag bedoeld in artikel 5a, vierde lid, van de wet, is voor leveringen naar:

- a het Koninkrijk Denemarken: Dkr 280 000;
- b het Koninkrijk Zweden: SEK 320 000;
- c. het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland: £ 70 000.
- d de overige lidstaten: het in euro's luidende bedrag zoals dat in die lidstaten geldt met ingang van 1 januari 2002. *(Zie 6.5.2.)*

Artikel 2b

1 De inspecteur stelt de datum met ingang waarvan ingevolge artikel 5a, vijfde lid, eerste volzin, van de wet, het vierde lid niet van toepassing is, vast:

- a. op de datum van dagtekening van de beschikking bedoeld in het vijfde lid van dat artikel; dan wel
- b. indien degene die het verzoek indient zulks wenst, op een in het verzoek aangegeven latere datum.

2 De wederopzegging als bedoeld in artikel 5a, vijfde lid, tweede volzin, van de wet, dient schriftelijk te geschieden.

3 De inspecteur stelt de datum met ingang waarvan na de wederopzegging artikel 5a, vierde lid, van de wet, wederom v is, vast, met inachtneming van het vijfde lid, tweede volzin, van dat artikel, op 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de wederopzegging is ontvangen.

HOOFDSTUK II | PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN EN FISCALE EENHEID

Artikel 3

Publiekrechtelijke lichamen worden als ondernemer aangemerkt met betrekking tot het geven van gelegenheid tot parkeren waarbij een fysieke barrière of een registratie bij de in- of uitrit ter verzekering van de betaling van het parkeergeld dient.

Artikel 3a

1 Bij vorming van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de wet, wordt de fiscale eenheid voor het be de door haar verschuldigde belasting geacht in de plaats te zijn getreden van de natuurlijke personen en lichamen in de zin van de elastingen, die de fiscale eenheid vormen.

2 Bij beëindiging van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de wet, worden de natuurlijke personen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die de fiscale eenheid vormden, voor het berekenen van de door hen verschuldigde belasting geacht in de plaats te zijn getreden van de fiscale eenheid, voor het deel dat tot hun bedrijfsvermogen behoort.

3 Bij wijziging van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de wet:

a. is bij toetreding van een natuurlijk persoon of lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tot de fis
het eerste lid van overeenkomstige toepassing; en

b. is bij uittreding van een natuurlijk persoon of lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen uit de fis
het tweede lid van overeenkomstige toepassing.

4 De voorgaande leden gelden niet voor de toepassing van artikel 4c, derde en vierde lid.

HOOFDSTUK III

REGELING VOOR GEBRUIKTE GOEDEREN, KUNSTVOORWERPEN, VOORWERPEN VOOR VERZAMELINGEN EN ANTIQUITEITEN

Artikel 4

1 Als edele metalen en edelstenen als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel l, van de wet, worden aangewezen onbe
metalen (GN-code 7106, 7108, 7110 en 7112) en onbewerkte edelstenen (GN-code 7102, 7103).

2 Als kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel n
worden aangewezen de in bijlage J bedoelde goederen. *(Zie 37.4.5.)*

Artikel 4a

1 De wederverkoper is verplicht aan zijn leverancier als bedoeld in artikel 28b, tweede lid, van de wet een door laatstbe
dertekenen inkoopverklaring uit te reiken waarin op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld:

a. de dag waarop de levering wordt verricht;

b. naam en adres van de wederverkoper;

c. naam en adres van de leverancier;

d. een duidelijke omschrijving van het geleverde goed en, voor zover het een motorrijtuig betreft, tevens het kenteker

e. de hoeveelheid van de geleverde goederen;

f. het bedrag dat aan de leverancier ter zake van de levering is of moet worden voldaan;

g. een verklaring van de leverancier dat hij ter zake van de levering aan hem van het goed in het geheel geen belastı
heeft gebracht.

2 De wederverkoper is verplicht een dubbel van de uitgereikte inkoopverklaring te bewaren.

3 Het eerste lid is niet van toepassing:

a. ingeval het bedrag dat aan de leverancier moet worden voldaan minder dan € 500 bedraagt;

b. ingeval de leverancier ingevolge artikel 34c van de wet een factuur uitreikt;

c. ingeval de inkoop van een goed door de wederverkoper gelijktijdig plaatsvindt met de levering door hem van een a
de leverancier en de wederverkoper een factuur uitreikt die voldoet aan de in de wet gestelde voorwaarden, mits de factuur tevens voldoet aan het bepaalde in het eerste lid.

Artikel 4b

1 Ingeval van inwilliging van het in artikel 28c, eerste lid, van de wet bedoelde verzoek, is de wederverkoper de belasting c
heeft gebracht:

a. ter zake van de levering en invoer van goederen als bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en b, van dat artikel, o

b. met toepassing van het tweede lid van dit artikel

alsnog verschuldigd in het eerste belastingtijdvak waarin artikel 28c van de wet toepassing vindt.

2 Ingeval van een wederopzegging als bedoeld in artikel 28c, tweede lid, van de wet, kan de ondernemer de belasting d

a. ingevolge artikel 28e, onderdeel b, van de wet niet in aftrek heeft gebracht; of

b. met toepassing van het eerste lid van dit artikel verschuldigd is geworden;

alsnog in aftrek brengen in het eerste belastingtijdvak waarin die wederopzegging toepassing vindt.

Artikel 4c

1 Artikel 28d van de wet is van toepassing:

a. ter zake van leveringen door wederverkopers van de volgende goederen alsmede van de gebruikte onderdelen, to
benodigdheden terzake:

- 1° vervoermiddelen, daaronder begrepen caravans, fietsen en bromfietsen;
- 2° kleding;
- 3° meubels;
- ijdschriften;

5° foto-, film- en video-apparatuur alsmede beeld- en geluiddragers zoals grammofoonplaten, video- en muziekcassettes compact-discs;

6° muziekinstrumenten;

7° huishoudelijke, elektrische en elektronische apparaten;

8° huisdieren;

9° kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten;

b ter zake van leveringen door wederverkopers van andere goederen dan die bedoeld in onderdeel a, ingeval het or ongebruikelijk is om de goederen administratief van inkoop tot verkoop te volgen of om de aankoopprijs van een partij goederen te splitsen in aankoopprijzen voor elk afzonderlijk goed, mits de wederverkoper op een daartoe gedaan verzoek door de inspecteur is aangewezen.

2 Het eerste lid is niet van toepassing ten aanzien van veilinghouders.

3 Het eerste lid, aanhef en onderdeel a, is niet van toepassing ten aanzien van wederverkopers die daarvan schriftelijk k aan de inspecteur. Deze regeling mag slechts worden toegepast met ingang van het kalenderjaar volgend op dat van de kennisgeving en geldt tot wederopzegging met ingang van een kalenderjaar na die wederopzegging, doch voor ten minste vijf kalenderjaren. Een hernieuwde schriftelijke kennisgeving kan eerst met ingang van het zesde kalenderjaar na het ingaan van die wederopzegging worden ingewilligd.

4 De inspecteur beslist op het in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij i het verzoek geldt zulks met ingang van het kalenderjaar volgend op dat van het verzoek en tot wederopzegging met ingang van een kalenderjaar na die wederopzegging, doch voor ten minste vijf kalenderjaren. Een hernieuwd verzoek kan eerst met ingang van het zesde kalenderjaar na het ingaan van die wederopzegging worden ingewilligd.

5 De wederverkoper die ingevolge de vorige leden de belasting moet berekenen op de voet van artikel 28d van de wet, zake van de levering van een goed in het tijdvak van aangifte op grond van artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de wet het tarief van nihil toepast dan wel de belasting berekent met toepassing van artikel 28f, eerste lid, van de wet, is gehouden in dat tijdvak de in artikel 28d, tweede volzin, van de wet, laatstbedoelde som te verminderen.

a. met het bedrag dat eerder bij de berekening van de winstmarge per tijdvak van aangifte ter zake van dat goed in a genomen; of

b. ingeval het in onderdeel a bedoelde bedrag niet bekend is, met het bedrag van de vergoeding voor dat goed vermir positieve bedrag van de brutowinst, welke wordt gesteld op het bedrag van die vergoeding vermenigvuldigd:

1° met het saldo van de winstmarges per tijdvak van aangifte over het voorgaande kalenderjaar gedeeld door de som va bij de berekening van die winstmarges in aanmerking genomen vergoedingen; of

2° ingeval het onder 1° bedoelde saldo ontbreekt, met de winstmarge over het voorafgaande tijdvak van aangifte gedeelc de som van de bij de berekening van die winstmarge in aanmerking genomen vergoedingen;

waarbij de onder 1° en 2° bedoelde winstmarges en vergoedingen betrekking hebben op goederen waarop eenzelfde tarief van toepassing is als op het geleverde goed en de bedoelde winstmarges de in een tijdvak van aangifte gerealiseerde winstmarges betreffen, voordat de in het zesde lid bedoelde verrekening of optelling heeft plaatsgevonden.

6 Ingeval in een belastingtijdvak in een kalenderjaar, het laatste belastingtijdvak in een kalenderjaar uitgezonderd, de wi belastingtijdvak met betrekking tot leveringen van goederen waarop eenzelfde tarief wordt toegepast (tijdvak-winstmarge) negatief is, wordt deze negatieve tijdvak-winstmarge verrekend met een positieve tijdvak-winstmarge, of opgeteld bij een negatieve tijdvak-winstmarge, die in het volgende belastingtijdvak wordt gerealiseerd.

7 Na afloop van een kalenderjaar wordt voor dat kalenderjaar met betrekking tot leveringen van goederen waarop eenzelf toegepast de in artikel 28d, van de wet bedoelde winstmarge op jaarbasis vastgesteld (jaarsaldo). Ingeval dat jaarsaldo negatief is, wordt dit negatieve jaarsaldo opgeteld bij de ten behoeve van de vaststelling van het jaarsaldo van het daaropvolgende kalenderjaar in artikel 28d, tweede volzin, van de wet laatstbedoelde, op jaarbasis herrekende, som. Ingeval de belasting over dat aldus berekende jaarsaldo minder bedraagt dan het bedrag aan belasting dat over dat kalenderjaar is of moet worden voldaan ter zake van dergelijke leveringen, wordt het verschil aan de wederverkoper teruggegeven.

8 Het vaststellen van een negatief jaarsaldo als bedoeld in het zevende lid, alsmede van het bedrag van de aldaar bedoel geschiedt op verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het verzoek wordt gedaan bij de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar. Indien de beschikking met betrekking tot de vaststelling van een negatief jaarsaldo tot een onjuist bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur de beschikking bij voor bezwaar vatbare beschikking herzien. De bevoegdheid tot herziening ten aanzien van een negatief jaarsaldo vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin dat saldo, zonder toepassing van de tweede volzin van het zevende lid berekend, is ontstaan.

HOOFDSTUK IIIA | REGELING VOOR REISBUREAUS

Artikel 4d

De keuze, bedoeld in artikel 28zb van de wet, geldt voor een periode van tenminste vijf opeenvolgende jaren en geldt vanaf het begin

HOOFDSTUK IV | DOORLOPENDE POSTEN

Artikel 5

Als met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen, bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel c, van het besluit, worden aangewezen:

a de bedragen welke door een reisbureau, reisvereniging of een dergelijke ondernemer op eigen naam ten behoeve van wie zij de reis verzorgen, aan een andere ondernemer worden voldaan ter zake van in het buitenland ten behoeve van die reizigers verrichte leveringen en diensten;

b de bedragen welke de leverancier van een motorrijtuig aan de afnemer in rekening brengt ter zake van de inschrijving en tenaamstelling van het voertuig in het kentekenregister, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i, van de Wegenverkeerswet 1994, voor zover die bedragen aan leges zijn voldaan.

HOOFDSTUK IVA | GEMAAKTE UITGAVEN

Artikel 5a

1 Als gemaakte uitgaven voor het gebruik van een goed als bedoeld in artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet wo achtneming van het gestelde in het tweede en derde lid, aangemerkt de kosten van de ondernemer, de omzetbelasting daaronder niet begrepen, in verband met:

   a de verwerving of de vervaardiging van het goed;
   b. het onderhoud, het herstel, de verbetering en de verbouwing van het goed;
   c. het feitelijke gebruik van het goed

   wanneer ter zake van de desbetreffende kosten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van belasting is ontstaan en voor zover het goed wordt gebruikt in de zin van genoemde bepaling.

2 Het bedrag van de voor een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, w door 10 ingeval van een onroerende zaak, en gedeeld door 5 ingeval van een roerende zaak waarop de ondernemer afschrijft voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

3 Het bedrag van de voor een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, w op het bedrag van die kosten in het kalenderjaar waarin de ondernemer de betreffende goederen of diensten gaat gebruiken.

4 De in het eerste lid, onderdeel a, bedoelde kosten voor de verwerving of de vervaardiging van een goed worden op nih een onroerende zaak na afloop van het negende jaar volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken, en voor een roerende zaak na afloop van het vierde jaar volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken, indien het gaat om een roerende zaak waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

5 Voor goederen waarvoor de kosten in verband met de verwerving of de vervaardiging van het goed bij de verwerving o diging lager zijn dan de vergoeding voor de levering van dat goed als bedoeld in artikel 8 van de wet, wordt voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, de vergoeding aangemerkt als de gemaakte kosten.

Artikel 5b

Als gemaakte uitgaven voor een dienst als bedoeld in artikel 4, tweede lid, onderdeel b, van de wet, wordt aangemerkt het bedrag van de door de ondernemer voor het verrichten van de dienst gemaakte kosten.

HOOFDSTUK V | VRIJSTELLINGEN

Artikel 6

1 De keuze blijkens de notariële akte of het verzoek om te worden uitgezonderd van de vrijstelling van belasting voor de onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen kan voor elke onroerende zaak en voor elk recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen worden gedaan.

2 In de notariële akte of het verzoek wordt vermeld een omschrijving van de onroerende zaak en het recht waaraan deze is onderworpen met plaatselijke en kadastrale aanduiding alsmede de datum van aanvang van het boekjaar. In de notariële akte of het verzoek wordt een door de afnemer ondertekende verklaring gevoegd waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet bestaat.

3 De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

4 Aan de in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de wet bedoelde voorwaarde dat de afnemer de onroerende voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet bestaat,

is voldaan, wanneer de onroerende zaak zowel over het boekjaar van levering van de onroerende zaak als over het daarop volgende boekjaar voor de hiervoor vermelde doeleinden is gebruikt.

5 Ingeval de onroerende zaak niet vóór het einde van het boekjaar volgende op het boekjaar van levering van de onroer gebruik is genomen door de afnemer, is niet voldaan aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarde.

6 De afnemer stelt binnen vier weken na afloop van het boekjaar volgende op het boekjaar van levering van de onroere leverancier door middel van een door hem ondertekende verklaring ervan in kennis, of is voldaan aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarde. De afnemer zendt binnen dezelfde termijn een afschrift van deze verklaring aan de inspecteur.

7 In geval van levering door de afnemer van de onroerende zaak binnen de termijn waarin het keuzerecht voor belasting wordt beoordeeld, is het zesde lid van toepassing, met dien verstande dat de verklaring wordt overgelegd binnen vier weken na het tijdstip waarop de levering is verricht. In dat geval vervalt de verklaring, bedoeld in de eerste volzin van het zesde lid.

8 Voor de toepassing van dit artikel geldt als boekjaar het boekjaar van de afnemer.

Artikel 6a

1 De keuze blijkens de schriftelijke huurovereenkomst of het verzoek om te worden uitgezonderd van de vrijstelling van l verhuur van onroerende zaken kan voor elke onroerende zaak afzonderlijk worden gedaan.

2 In de schriftelijke huurovereenkomst of het verzoek wordt vermeld een omschrijving van de onroerende zaak met plaat dastrale aanduiding alsmede de datum van aanvang van het boekjaar van de huurder. In de schriftelijke huurovereenkomst of het verzoek wordt een door de huurder ondertekende verklaring gevoegd waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet bestaat.

3 De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking, waarin de datum met ingang waarvan de vrij toepassing blijft, wordt vermeld.

4 Voor elk boekjaar geldt dat aan de in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5°, van de wet bedoelde voorwaarde dat de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet bestaat, is voldaan, wanneer de onroerende zaak over het desbetreffende boekjaar voor de hiervoor vermelde doeleinden is gebruikt. De voorwaarde wordt voor de eerste keer beoordeeld over het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak, met toepassing van het keuzerecht voor belasting, is gaan huren.

5 Ingeval de onroerende zaak niet vóór het einde van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak, met toepass keuzerecht voor belasting, is gaan huren, door de huurder in gebruik is genomen, is niet voldaan aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarde.

6 Ingeval niet meer wordt voldaan aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarde stelt de huurder de verhuurder binnen v afloop van het desbetreffende boekjaar daarvan in kennis door middel van een door hem ondertekende verklaring. Tevens zendt de huurder binnen dezelfde termijn een afschrift hiervan aan de inspecteur.

7 Ingeval in een boekjaar dat is aangevangen na het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak is gaan huren, de buiten toepassing is gebleven en na afloop van dat boekjaar blijkt dat de huurder niet meer voldoet aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarde, kan de vrijstelling in dat boekjaar buiten toepassing blijven, tenzij de huurder redelijkerwijs kon voorzien dat hij niet langer zou voldoen aan deze voorwaarde. Blijkt in het daarop volgende boekjaar evenmin te worden voldaan aan voormelde voorwaarde, dan vindt de vrijstelling toepassing met ingang van laatstgemeld boekjaar, ook als de huurder redelijkerwijs niet kon voorzien dat hij in het desbetreffende boekjaar niet zou voldoen aan die voorwaarde.

8 Voor de toepassing van dit artikel geldt als boekjaar het boekjaar van de huurder.

Artikel 6b

Tot de leveringen en diensten, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet, behoren niet, behoudens voor zover in bijlage B bij het besluit anders is bepaald:

a het verstrekken van spijzen en dranken;
b het verrichten van onderzoek;
c. het ter beschikking stellen van personeel
d het verzorgen van loon- en salarisadministraties, financiële administraties en grootboekadministraties.

Artikel 7

De vrijstelling van belasting voor voordrachten en dergelijke diensten, als zijn bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel p, van de wet, geldt in gevallen waarin zij worden gehouden of verricht vanwege publiekrechtelijke lichamen, stichtingen en verenigingen en strekken tot bevordering van wetenschap of algemene ontwikkeling.

Artikel 7a

Tot leveringen en diensten die voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel v, van de wet, behoren niet verstrekkingen van spijzen en dranken die samenhangen met evenementen gelegen in de persoonlijke sfeer.

Artikel 8

1 In het geval, bedoeld in artikel 37d van de wet, wordt hij aan wie de overdracht is geschied, voor het berekenen van de verschuldigde belasting wat de onderneming of het overgedragen gedeelte betreft, geacht in plaats te zijn getreden van degene die de onderneming of een gedeelte daarvan heeft overgedragen.

2 Het eerste lid geldt niet voor de toepassing van artikel 4c, derde en vierde lid.

Artikel 9

[Vervallen.]

Artikel 9a

Tot de diensten, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de wet, behoren niet:

a het ontwikkelen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
b het voor de in onderdeel a bedoelde systemen ontwikkelen van programmatuur, alsmede het ter beschikking stellen d
c. het begeleiden van dan wel het leiding geven aan de toepassing van de in onderdeel a bedoelde systemen;
d het ter beschikking stellen van computerapparatuur;
e advisering, begeleiding, onderzoek en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen;
f. expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzel degeval;
g het verlenen van bijstand als bedoeld in artikel 13, zevende lid en artikel 14, eerste lid, van de Arbeidsomstandigheden
h werkzaamheden met betrekking tot de pensioenadministratie;
i. het adviseren en ondersteunen van paritaire organisaties;
j. het ter beschikking stellen van personeel.

Artikel XVII van de Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014, nr. IZV2014/715M, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit en douane alsmede van de Wet op de sociale luidt: *Voor overeenkomsten tot het verlenen van diensten inzake het adviseren en ondersteunen van paritaire organisaties die zijn gesloten voor 1 januari 2015, blijft artikel 9a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, zoals dat op 31 december 2014 luidde, van toepassing tot en met 31 december 2017.*
(Onderdeel i. maakte tot 1 januari 2015 geen onderdeel uit van art. 9a Uitv.besch. OB.)

HOOFDSTUK VI | AFTREK VAN VOORBELASTING

Artikel 10

Door de ondernemer kan in aftrek worden gebracht de belasting die blijkens zijn boeken en bescheiden in het tijdvak van aangifte op de voet van artikel 22 van de wet verschuldigd is geworden ter zake van de invoer van voor hem bestemde goederen.

Artikel 10a

1 De in artikel 15, derde lid, eerste volzin, van de wet bedoelde belasting die in de aankoopprijs is begrepen, wordt gestel het bedrag van de aankoopprijs voorzover deze betrekking heeft op een personenauto, een bestelauto of een motorrijwiel verminderd met het bij de personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel nog behorende bedrag aan belasting bedoeld in en berekend overeenkomstig artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

2 Het bedrag van de aankoopprijs dient ten genoegen van de inspecteur te worden aangetoond aan de hand van besch een originele factuur, een inkoopverklaring of een betalingsbewijs.

Artikel 11

1 De aftrek van de in artikel 15 van de wet bedoelde belasting (voorbelasting) geschiedt, ingeval de ondernemer zowel h verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als handelingen verricht waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, met inachtneming van het volgende:

- a. van goederen en diensten, die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbela komt de voorbelasting geheel voor aftrek in aanmerking;
- b. van goederen en diensten, die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van vo bestaat, komt de voorbelasting in het geheel niet voor aftrek in aanmerking;
- c. met betrekking tot goederen en diensten die zowel voor de onder a als voor de onder b bedoelde handelingen wo komt voor aftrek in aanmerking het gedeelte van de voorbelasting dat in dezelfde verhouding staat tot die belasting als het totaal van de vergoedingen voor de handelingen bedoeld onder a staat tot het totaal van de vergoedingen voor de handelingen bedoeld onder a en onder b.

2 Indien aannemelijk is dat het werkelijke gebruik van de in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde goederen en diensten, genomen, niet overeenkomt met de aldaar bedoelde verhouding, wordt het voor aftrek in aanmerking komende gedeelte van de voorbelasting van die goederen en diensten berekend op basis van het werkelijke gebruik.

3 Ingeval de ondernemer twee of meer goederen of diensten van dezelfde soort gebruikt, worden deze alle geacht mede gebruikt ten behoeve van handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, tenzij blijkt welke van die goederen of diensten uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat en welke uitsluitend voor handelingen waarvoor dat recht wél bestaat.

4 De in artikel 15, eerste lid, laatste alinea, van de wet bedoelde aftrek over uitgaven in verband met een onroerende zaak wordt berekend op basis van het werkelijke gebruik van die onroerende zaak.

Artikel 12

1 De in artikel 11 voorgeschreven berekeningswijze geschiedt op basis van de gegevens van het belastingtijdvak waarin aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel de belasting wordt verschuldigd.

2 De herziening, bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de wet, geschiedt op basis van de gegevens van het belastingtijdv ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken.

3 Bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het boekjaar vindt herziening van de aftrek plaats op basis van de vo boekjaar geldende gegevens.

Artikel 13

1 In afwijking van artikel 11 worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking genomen:

- a. onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;
- b. roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of wa kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

2 Met betrekking tot onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt de aftrek herzien in elk van de negen boekjaren, volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.

3 Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde roerende zaken wordt de aftrek herzien in elk van de vier volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. De herziening geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.

4 De herziening blijft achterwege in het boekjaar waarin de belasting welke op basis van de voor dat boekjaar geldende g aftrek in aanmerking komt, niet meer dan tien percent verschilt van de in aftrek gebrachte belasting, met dien verstande dat wanneer de herziening het gevolg is van een aanmelding voor toepassing van de vrijstelling, bedoeld in artikel 25, eerste lid, van de wet, dan wel van een beëindiging van die vrijstelling, deze in ieder geval achterwege blijft wanneer het bedrag van de herziening in dat boekjaar minder is dan € 500'.

Artikel 13a

1 In geval van levering door de ondernemer van de in artikel 13, eerste lid, bedoelde goederen binnen de termijn waarin d herzien, is artikel 13, tweede en derde lid, van overeenkomstige toepassing. Daarbij wordt de ondernemer geacht tot het einde van die termijn het gebruik van het goed voor bedrijfsdoeleinden voort te zetten uitsluitend ten behoeve van:

- a. belaste handelingen, indien ter zake van de levering van het goed belasting verschuldigd is dan wel geen belasting is omdat het gaat om een handeling als bedoeld in artikel 15, tweede lid, van de wet;
- b. handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, indien ter zake van de levering van het goed g verschuldigd is en het niet gaat om een handeling als bedoeld in artikel 15, tweede lid, van de wet.

2 De herziening geschiedt in één keer bij de aangifte over het belastingtijdvak waarin de levering plaatsvindt.

Artikel 14

Het afstoten van goederen welke de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt, wordt niet beschouwd als een handeling die voor de berekening van de aftrek bij hem in aanmerking komt.

Artikel 14a

[Vervallen.]

Artikel 15 en 16

[Vervallen.]

VRIJSTELLING VOOR INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

Artikel 16a

1 Voor de toepassing van de vrijstelling, bedoeld in artikel 17e van de wet, is de ondernemer gehouden een boekhoudin waarin de voor die toepassing nodige gegevens op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.

2 In geval de ondernemer niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft, dient de aanspraak op toepassing van de vrijstelling ten genoegen van de inspecteur te worden aangetoond.

HOOFDSTUK VII | GRENSOVERSCHRIJDEND VERKEER VAN GOEDEREN EN DIENSTEN

Artikel 16b

1 Ten aanzien van de vrijstelling als bedoeld in artikel 21, onderdeel d, van de wet, is een vergunning van de inspecteur bepaalde in artikel 22 van het Douanewetboek van de Unie is van overeenkomstige toepassing.

2 De verlening van de vergunning, bedoeld in het eerste lid, is gebonden aan de volgende voorwaarden:
  - a. degene die de goederen invoert, verstrekt aan de inspecteur zijn btw-identificatienummer dat is toegekend door Ne geval de belasting wordt voldaan door zijn fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 33g van de wet het btw-identificatienummer dat is toegekend door Nederland aan deze fiscaal vertegenwoordiger en het btw-identificatienummer waaronder degene die de goederen intracommunautair afneemt in een andere lidstaat is geregistreerd of ingeval van overbrenging van eigen goederen het btw-identificatienummer waaronder degene die de goederen invoert zelf in de lidstaat van aankomst van het vervoer is geregistreerd
  - b. de inspecteur kan bepalen dat degene die de goederen invoert, onder de in het vierde lid genoemde voorwaarden stelt tot het beloop van een door de inspecteur vastgesteld bedrag per invoer van goederen;
  - c. degene die de goederen invoert, verstrekt op verzoek aan de inspecteur de inlichtingen die noodzakelijk zijn om h de zekerheid vast te stellen.

3 Ten aanzien van de goederen die worden ingevoerd kan door de inspecteur bewijs worden verzocht dat de ingevoerde bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden vervoerd of verzonden.

4 Met betrekking tot de te stellen zekerheid zijn de bepalingen van Titel III, hoofdstuk 2, van het Douanewetboek van de overeenkomstige toepassing.

5 De inspecteur kan de vergunning intrekken of wijzigen:
  - a. op verzoek van de vergunninghouder;
  - b. indien de vergunninghouder niet voldoet aan de aan de vergunning verbonden voorwaarden.

6 De vrijstelling is slechts van toepassing indien wordt aangetoond dat ter zake van de levering is voldaan aan het bepa kelen 14, 34c, 35a en 37a van de wet alsmede in artikel 12 van het besluit.

Artikel 17

1 Voor goederen opgenomen in de bij deze regeling behorende bijlage A worden voor de toepassing van artikel 23 van d wezen alle ondernemers en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers. *(Zie 37.4.1.)*

2 Bij de aangifte ten invoer worden bescheiden – een kopie-factuur, vracht- en ladingspapieren en dergelijke – overgeleg dat de regeling van artikel 23 van de wet van toepassing is.

Artikel 17a

1 Voor de toepassing van artikel 23 van de wet worden aangewezen alle ondernemers en lichamen in de zin van de Alg inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers, doch alleen voor wat betreft de voor hen bestemde, niet in het vrije verkeer zijnde goederen waarmee in Nederland een vervoermiddel wordt bevoorraad.

2 Lichamen moeten van het bevoorraden, bedoeld in het eerste lid, afzonderlijk aantekening houden op de voet van artil

Artikel 18

1 Voor andere goederen dan bedoeld in de artikelen 17 en 17a wordt een verzoek om aanwijzing voor de toepassing va van de wet ingediend bij de inspecteur. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij inwilliging van het verzoek stelt de inspecteur een datum van ingang vast en kent hij aan de belanghebbende een btw-identificatienummer toe.

2 Het verzoek wordt slechts ingewilligd, indien de belanghebbende:
  - a. in Nederland woont of is gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting of een fiscaal vertegenwoordiger heeft;
  - b. geregeld goederen invoert, dan wel incidenteel goederen invoert en een fiscaal vertegenwoordiger in Nederland he
  - c. een bedrijfsadministratie voert welke naar het oordeel van de inspecteur zodanig is ingericht dat daarin op overzi zijn opgenomen de door de inspecteur nodig geoordeelde gegevens omtrent de ingevoerde goederen, en dat aan de hand daarvan op eenvoudige wijze de ter zake van de invoer van die goederen verschuldigde omzetbelasting kan worden vastgesteld.

3 De aanwijzing geldt voor alle goederen welke ten behoeve van de belanghebbende worden ingevoerd, waaronder zijn goederen ter zake waarvan de belanghebbende aan een andere ondernemer een schriftelijke verklaring heeft afgegeven dat hij de voer in zijn opdracht plaatsvindt.

4 Ten aanzien van goederen welke door Koninklijke PostNL B.V. worden ingevoerd, vindt artikel 23 van de wet slechts toepassing, indien:
- a. op de postzending of in de daarbij behorende bescheiden het aan de belanghebbende toegekende btw-identificati vermeld, of
- b. ten aanzien van de postzending de belanghebbende een schriftelijke inklaringsopdracht aan de Koninklijke PostNl verstrekt waarin het aan hem toegekende btw-identificatienummer is vermeld.

5 Tenzij de inspecteur anders bepaalt, moet de belanghebbende voldoen aan de volgende voorwaarden:
- a. van de invoer wordt afzonderlijk aantekening gehouden op de voet van artikel 31;
- b. bij aangifte ten invoer van de goederen worden bescheiden – een kopie-factuur, vracht- en ladingspapieren en der overgelegd waaruit blijkt dat de goederen voor belanghebbende zijn bestemd en de regeling van artikel 23 van de wet van toepassing is. Op deze bescheiden moet het btw-identificatienummer zijn vermeld.

6 Ingeval de belanghebbende handelt in strijd met de gestelde voorwaarden, alsmede in geval van misbruik, waaronder wo misbruik door de vervoerder van de goederen, kan de inspecteur de aanwijzing intrekken en een nieuwe aanwijzing weigeren. De intrekking en de weigering geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking.

7 Het eerste tot en met zesde lid zijn niet van toepassing op personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen in de zin van 3 en 4 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

Artikel 18a

1 Voor personenauto's en bestelauto's in de zin van artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrij wordt een verzoek om aanwijzing voor de toepassing van artikel 23 van de wet ingediend bij de inspecteur. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij inwilliging van het verzoek stelt de inspecteur een datum van ingang vast en wijst hij aan waar aangifte ten invoer dient te geschieden.

2 Het verzoek wordt slechts ingewilligd, indien:
- a. de belanghebbende in Nederland woont of is gevestigd, dan wel aldaar een vaste inrichting of een fiscaal verteger heeft,
- b. de belanghebbende reeds gedurende een tijdvak van ten minste zes maanden geregeld goederen als bedoeld in heeft ingevoerd en op regelmatige wijze de ter zake van de invoer van die goederen verschuldigde omzetbelasting heeft voldaan;
- c. de belanghebbende een bedrijfsadministratie voert welke naar het oordeel van de inspecteur zodanig is ingericht overzichtelijke wijze zijn opgenomen de door de inspecteur nodig geoordeelde gegevens omtrent de hiervoor bedoelde goederen en dat aan de hand daarvan op eenvoudige wijze de ter zake van de invoer van die goederen verschuldigde omzetbelasting kan worden vastgesteld;
- d. de voldoening van de ter zake van de invoer van de hiervoor bedoelde goederen verschuldigde omzetbelasting noo van de inspecteur is verzekerd.

3 De belanghebbende moet voldoen aan de volgende voorwaarden:
- a. van de invoer van goederen als zijn bedoeld in het eerste lid, wordt afzonderlijk aantekening gehouden op de voet v
- b. bij aangifte ten invoer van de hiervoor bedoelde goederen worden bescheiden – een kopie-factuur, vracht- en ladir en dergelijke – overgelegd waaruit blijkt dat de goederen voor belanghebbende zijn bestemd en de regeling van artikel 23 van de wet van toepassing is. Op deze bescheiden moeten datum en nummer van de in het eerste lid bedoelde beschikking, alsmede in voorkomende gevallen het op de voet van artikel 18 aan belanghebbende toegekende btw-identificatienummer zijn vermeld.

4 De inspecteur is bevoegd in bepaalde gevallen nadere voorwaarden te stellen.

5 Ingeval de belanghebbende handelt in strijd met de gestelde voorwaarden, alsmede in geval van misbruik, waaronder wo misbruik door de vervoerder van de in het eerste lid bedoelde goederen, kan de inspecteur de aanwijzing intrekken en een nieuwe aanwijzing weigeren. De intrekking en de weigering geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking.

6 Het eerste tot en met vijfde lid zijn van overeenkomstige toepassing op motorrijwielen in de zin van artikel 4 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

Artikel 18b

Bij toepassing van de artikelen 17, 17a, 18 en 18a is degene die goederen ten invoer aangeeft verplicht op eerste vordering een kopie-factuur in te leveren. Indien in een van de gevallen bedoeld in de eerste volzin van dit lid geen factuur wordt opgemaakt, wordt in plaats van een kopie-factuur een daarmee gelijk te stellen bescheid ingeleverd.

Artikel 19

De schriftelijke opdracht, bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel d, van het besluit, tot uitvoer uit de Unie of tot plaatsing onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het Douanewetboek van de Unie wordt opgemaakt overeenkomstig het in de bij deze regeling behorende bijlage B opgenomen model. *(Zie 36.4.2.)*

Artikel 20

Bij de aangifte ter verkrijging van teruggaaf op grond van artikel 24, eerste lid, van de wet worden overgelegd:

waarmee kan worden aangetoond hoeveel belasting voor de goederen is betaald;

b het certificaat van uitvoer waarin de uit de Unie uitgevoerde of in een entrepot opgeslagen goederen zijn vermeld en dat overeenkomstig artikel 22 is aangeboden en afgetekend;

c. voor wat betreft motorrijtuigen waarvoor ter zake van de in artikel 36 van de Wegenverkeerswet 1994 bedoelde opga
kenteken een bewijs is afgegeven, een ter zake van de uitvoer uit de Unie door de Dienst Wegverkeer afgegeven kentekenbewijs deel II, dat is uitgereikt op de voet van artikel 17, tweede lid, van het Kentekenreglement.

Artikel 21

In de aangifte ter verkrijging van teruggaaf op grond van artikel 24, eerste lid, van de wet worden per partij uit de Unie uitgevoerde of in een entrepot opgeslagen goederen vermeld:

a het bedrag van de gevraagde teruggaaf;

b de soort en de hoeveelheid van de uit de Unie uitgevoerde of in een entrepot opgeslagen goederen;

c. het nummer van het certificaat van uitvoer;

d een omschrijving van de bescheiden waarmee kan worden aangetoond hoeveel belasting voor de goederen is betaal

Artikel 22

1 Een lichaam als bedoeld in artikel 24, eerste lid, van de wet, dat aanspraak wil maken op teruggaaf van de belasting o
dat artikel, draagt zorg, dat de goederen bij de uitvoer uit de Unie of bij de opslag in een entrepot zijn vergezeld van een certificaat van uitvoer uit de Unie. Daartoe dient te worden gebruik gemaakt van een van rijkswege tegen betaling verkrijgbaar gesteld formulier.

2 In het certificaat worden vermeld:

  a een per kalenderjaar doorlopend volgnummer;

  b. de naam en het adres van het lichaam;

  c. een nauwkeurige omschrijving van de soort en de hoeveelheid van de goederen.

3 Het certificaat wordt, na daartoe te zijn aangeboden, voor uitvoer uit de Unie afgetekend door de daartoe bevoegde amb
zendt het certificaat terug aan het daarin vermelde adres.

Artikel 23

Ingeval een lichaam als bedoeld in artikel 24, eerste lid, van de wet, is aangewezen op de voet van artikel 23 van de wet, kunnen de artikelen 20 en 22 al dan niet op verzoek en onder nader bij de aanwijzing te stellen voorwaarden buiten toepassing worden verklaard.

Artikel 23a

1 In geval van levering van goederen aan natuurlijke personen die hun normale verblijfplaats hebben in een derde-land
dan als ondernemer, deze goederen uiterlijk het einde van de derde maand na de maand van aankoop bij het verlaten van Nederland in hun persoonlijke bagage meevoeren naar een derde-land, hetzij rechtstreeks hetzij via één of meer andere lidstaten, is de ondernemer gerechtigd, in afwijking van het wettelijk geldende tarief, het tarief van nihil toe te passen, indien de totale waarde van de op de factuur vermelde goederen, inclusief de tegen het wettelijk tarief berekende belasting, ten minste € 50 bedraagt. De normale verblijfplaats dient aan de hand van een legitimatiebewijs te worden aangetoond.

2 Het eerste lid, eerste volzin, is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot goederen die worden afgenomen doo
lijke persoon die zijn normale verblijfplaats heeft in de Unie en die ten genoegen van de inspecteur kan aantonen dat hij zich binnen de in het eerste lid bedoelde termijn in een derde-land zal vestigen.

3 Met betrekking tot de toepassing van het tarief van nihil is het bepaalde in artikel 12 van het besluit van overeenkomstig
met dien verstande dat voor het aantonen van de aanspraak op toepassing daarvan in ieder geval is vereist een factuur, een kopiefactuur, of een daarmee gelijk te stellen bescheid dat, na daartoe te zijn aangeboden, voor uitvoer uit de Unie is voorzien van een visum door een geautomatiseerd systeem van of vanwege de bevoegde autoriteiten of door een daartoe bevoegde ambtenaar.

HOOFDSTUK VIII | KLEINE ONDERNEMERSREGELING

Artikel 24

Vervallen

Artikel 25

De wederopzegging, bedoeld in artikel 25, zevende lid, van de wet, wordt uiterlijk vier weken voordat de vrijstelling wordt beëindigd door de ondernemer gedaan bij de inspecteur op een door de inspecteur vast te stellen wijze.

HOOFDSTUK IX | KASSTELSEL

Artikel 26

1 Als ondernemers als bedoeld in artikel 26 van de wet, worden aangewezen:

a. 1°. winkeliers;
   2°. marktkooplieden
   3°. schoenherstellers;
   4°. kappers;
   5°. glazenwassers
   6°. exploitanten van wasserijen;
   7°. rijwielherstellers;
   8°. exploitanten van schoonheidsverzorgingsbedrijven;
   9°. behangers;
   10°. stoffeerders
   11°. exploitanten van horecabedrijven;
   12°. advocaten die hun praktijk alleen uitoefenen;
   13°. houders van autorijscholen

b. andere dan de in onderdeel a genoemde ondernemers, indien zij hun prestaties als ondernemer uitsluitend of nagenoeg uitsluitend verrichten in of vanuit een inrichting welke bestemd is voor de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan anderen dan ondernemers;

c. niet onder de onderdelen a of b vallende ondernemers die niet aan ondernemers goederen plegen te leveren en d te verlenen, behoudens voorzover zij goederen leveren als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de wet, mits zij op daartoe gedaan verzoek door de inspecteur zijn aangewezen. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2 Indien de in het eerste lid in de onderdelen a en b bedoelde ondernemers van de aanwijzing geen gebruik maken, die hun administratie te laten blijken.

HOOFDSTUK X | LANDBOUWREGELING

[Vervallen.]

Artikel 27
[Vervallen.]

Artikel 28
[Vervallen.]

Artikel 29
[Vervallen.]

HOOFDSTUK XA | REGELING VOOR BELEGGINGSGOUD

Artikel 29a
[Vervallen.]

Artikel 29b
De ondernemer of de tussenpersoon die het recht uitoefent om overeenkomstig artikel 28l van de wet voor belastingheffing te kiezen, stelt de inspecteur schriftelijk in kennis van deze keuze.

Artikel 29c
Handelingen die op grond van artikel 28k van de wet van de belasting zijn vrijgesteld, worden voor de toepassing van de artikelen 11 tot en met 14 aangemerkt als handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Artikel 29d
Voor de toepassing van de in artikel 28k van de wet vervatte vrijstelling, is de ondernemer gehouden een boekhouding te voeren waarin de voor die toepassing nodige gegevens op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.

HOOFDSTUK XB | MELDING

Artikel 29e

1 Indien de dienstverrichter, bedoeld in artikel 6h, zesde lid, van de wet, de inspecteur meldt dat hij artikel 6h, eerste lid, v
vindt dat eerste lid toepassing vanaf de eerste dag van het daaropvolgende belastingtijdvak.

2 Wanneer de eerste dienst waarop de dienstverrichter artikel 6h, eerste lid, van de wet, wil toepassen, plaatsvindt vóór
bedoeld in het eerste lid, dan is artikel 6h, eerste lid, van de wet vanaf de datum van die dienst van toepassing, mits de dienstverrichter de inspecteur uiterlijk op de tiende dag van de maand volgende op die eerste dienst hiervan op de hoogte brengt.

HOOFDSTUK XI | ONDERNEMERSVERKLARING

Artikel 30

[Vervallen.]

Artikel 30a

Een ondernemer die buiten de Unie woont of is gevestigd en geen vaste inrichting in Nederland heeft, dient indien de inspecteur zulks vraagt, bij een verzoek om teruggaaf als bedoeld in artikel 31, tweede lid, van de wet aan te tonen dat hij ondernemer is in de zin van artikel 7 van de wet.

HOOFDSTUK XII | ADMINISTRATIEVE VERPLICHTINGEN

Artikel 31

1 De ondernemer is gehouden regelmatig aantekening te houden van:
- a. de aan hem en door hem uitgereikte facturen alsmede, indien het een wederverkoper betreft, de door hem uitgereik
klaringen;
- b. de uitgaven en ontvangsten ter zake van de aan hem en door hem verrichte leveringen van goederen en verleend
de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen;
- c. het betrekken van voor hem bestemde ingevoerde goederen;
- d. het verzenden of afleveren van door hem voor uitvoer uit de Unie of opslag in een entrepot bestemde goederen.

2 De in het eerste lid bedoelde aantekeningen van facturen – welke doorlopend dienen te worden genummerd – omvatt
- a. dagtekening en nummer;
- b. naam, adres en, in voorkomend geval, btw-identificatienummer van de ondernemer door wie of aan wie de levering
wordt verricht, alsmede van degene aan wie wordt geleverd met toepassing van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6;
- c. een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen of van de dienst;
- d. de vergoeding;
- e. het bedrag van de belasting.

3 De rechtspersoon, andere dan ondernemer, is gehouden ter zake van zijn intracommunautaire verwervingen regelmatig
te houden van:
- a. de aan hem uitgereikte facturen;
- b. de uitgaven ter zake van die verwervingen.

4 De in het derde lid bedoelde aantekeningen van facturen – welke doorlopend dienen te worden genummerd – omvatte
- a. dagtekening en nummer;
- b. naam, adres en btw-identificatienummer van degene door wie de levering wordt verricht;
- c. een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen;
- d. de vergoeding onderscheiden naar:
  - 1°. nieuwe vervoermiddelen;
  - 2°. accijnsgoederen;
  - 3°. overige goederen;
- e. het bedrag van de belasting.

5 De aantekeningen worden op zodanige duidelijke en overzichtelijke wijze en met vermelding van zodanige bijzonderhed
dat aan de hand daarvan de door de ondernemer of door de rechtspersoon, andere dan ondernemer, over een bepaald belastingtijdvak verschuldigde belasting kan worden vastgesteld. De wederverkoper is tevens gehouden om met betrekking tot goederen die administratief van inkoop tot verkoop zijn te volgen, zijn boekhouding op zodanige wijze te voeren dat aan de hand daarvan het verband tussen inkoop en verkoop kan worden vastgesteld.

6 De ondernemer en de rechtspersoon, andere dan ondernemer, zijn verplicht de aantekeningen te bewaren gedurende
bedoeld in artikel 52, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in artikel 34a van de wet.

ur kan afwijkingen toestaan van de verplichtingen welke zijn opgelegd in de vorige leden.

8 De ondernemer is gehouden zijn boekhouding op zodanige duidelijke en overzichtelijke wijze te voeren en met vermeld
nige bijzonderheden, dat de inspecteur aan de hand daarvan kan vaststellen of de belastingheffing met betrekking tot de in artikel 34, tweede lid, onderdelen a en b, van de wet, bedoelde goederen, op de juiste wijze plaatsvindt.

Artikel 31a

De ondernemer aan wie een vergunning voor een fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 24e van het besluit is verleend, is gehouden:

a afzonderlijk aantekening te houden van de gegevens als bedoeld in artikel 31 die betrekking hebben op de buitenlandse
b de aantekeningen als bedoeld in onderdeel a zodanig te houden dat de herkomst en de bestemming van de goederen o
wijze kunnen worden gevolgd en de verschuldigde belasting op eenvoudige wijze kan worden vastgesteld.

Artikel 31b

Het verzoek om teruggaaf, bedoeld in artikel 29, tiende lid, van de wet, wordt door de ondernemer per aangiftetijdvak ingediend op de door de inspecteur aan te geven wijze.

Artikel 32

1 Als ondernemers als bedoeld in artikel 34e van de wet, worden aangewezen groothandelaren in levensmiddelen, taba
dranken, tandheelkundige grondstoffen, tandtechnische werken en onderdelen van tandtechnische werken.

2 De in artikel 34c, tweede lid, van de wet, bedoelde ontheffing van de verplichting om een factuur uit te reiken indien vri
prestaties worden verricht, geldt niet ter zake van de levering van een roerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de wet.

Artikel 33

1 In afwijking in zoverre van de verplichtingen opgelegd bij artikel 35a van de wet geldt als een op de voorgeschreven wijz
factuur:
  a het vervoersbewijs voorzover de ondernemer personen vervoert in de vorm van openbaar vervoer of taxivervoer a
  artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000;
  b. de gebruikelijke afrekening voorzover de ondernemer spijzen en dranken verstrekt voor gebruik ter plaatse binnen het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
  c. de factuur die bij inruiltransacties wordt uitgereikt en die de gehele inruiltransactie dekt, mits die factuur alle verm
  die anders op de afzonderlijk uit te reiken facturen zouden moeten worden vermeld;
  d de wekelijks of maandelijks uitgereikte verzamelfactuur met betrekking tot leveringen of diensten waarbij bonnen e
  worden uitgereikt die op zich niet voldoen aan de factuurvereisten, mits deze verwijst naar de bonnen en dergelijke, en samen daarmee voldoet aan de factuurvereisten;
  e. het gedeelte van de overschrijvingskaart dat de afnemer behoudt of de aan de afnemer gezonden bank- of giro-afi
  het gebruik van acceptgirokaarten onderscheidenlijk automatische overschrijving;

mits daarop de vermeldingen, bedoeld in artikel 35a, tweede lid, van de wet staan.

2 In afwijking in zoverre van de verplichtingen opgelegd bij artikel 35a van de wet:
  a. kan bij de levering van energie voor landvoertuigen de vermelding van de naam en het adres van de afnemer achter
  mits die afnemer kan worden geïdentificeerd doordat zijn gegevens door de wijze van betalen, giraal of anderszins, traceerbaar zijn;
  b. kan bij de levering van goederen door groothandelaren, in plaats van de vermelding van de aard van de geleverde
  een door de inspecteur goedgekeurde codevermelding worden gebruikt.

3 Geen afwijkingen zijn toegestaan voor leveringen als bedoeld in artikel 5a van de wet en voor leveringen met toepassi
de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6

Artikel 33a

1 De aanvrager van het teruggaafverzoek als bedoeld in artikel 32f van de wet neemt in het verzoek alle informatie op d
schreven in de artikelen 8 en 9, lid 1, van Richtlijn 2008/9/EG.

2 De aanvrager van het verzoek bedoeld in het eerste lid omschrijft in het verzoek mede zijn beroepsactiviteit op de wijze
in artikel 32h van de wet.

3 De aanvrager kan zowel voor het verstrekken van de gegevens in het in het eerste lid bedoelde verzoek als voor alle r
dere op dit teruggaafverzoek betrekking hebbende te verstrekken aanvullende of verder aanvullende gegevens, gebruik maken van de Nederlandse, Engelse of Duitse taal.

Artikel 33b

Het bedrag, bedoeld in artikel 37s, derde lid, van de wet, is € 50 000.

Artikel 34

Als hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door blinden en slechtzienden als bedoeld in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel a, post 31, worden aangewezen:

a sprekende koortsthermometers, bloedsuikermeters en bloeddrukmeters die worden aangewend voor zelfdiagnose;

b programmatuur, alsmede de hiermee samenhangende apparatuur, die door middel van zogeheten spraakoutput er sp gericht visueel gehandicapten in staat te stellen om met computers te werken;

c. programmatuur die grafische besturingssystemen omzet in voor zogeheten spraakoutput en brailleschrift begrijpelijke

d programmatuur die erop is gericht om conventionele geschriften met behulp van een scanner om te zetten in een door e te gebruiken tekst waardoor deze geschriften toegankelijk worden voor visueel gehandicapten;

e programmatuur die erop is gericht de weergave op het beeldscherm van een computer te vergroten en/of te laten cont

f. de volgende bijzondere gezichtshulpmiddelen voor slechtzienden, mits die gewoonlijk door een arts of een optom voorgeschreven en individueel worden aangemeten: op of in een bril gemonteerde kijkerloepsystemen; telescoop- en prismaloepbrillen, de daarbij behorende opsteeklenzen daaronder begrepen; in een brilmontuur of brilglazen aan te brengen vergroot- en loepglazen; filterlenzen en -toepassingen en filterglazen bestemd voor een selectieve absorptie van meer dan 400 nm. van het licht met korte golflengte; alsmede tafelloepsystemen, al dan niet voorzien van verlichting, voor vergrotingen tot 2x en bijbehorende toebehoren, en monoculaire handtelescopen.

Artikel 34a

[Vervallen.]

Artikel 34b

[Vervallen.]

Artikel 34c

[Vervallen.]

Artikel 35

Als hulpmiddel dat speciaal is ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden als bedoeld in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel a, post 35, worden aangewezen:

a wek- en waarschuwingsapparatuur die er specifiek op is gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten geluidssi zetten in zichtbare of voelbare signalen;

b teksttelefoons die er specifiek op zijn gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten spraak om te zetten tekst.

Artikel 36

[Vervallen.]

Artikel 36a

1 Als schriftelijke verklaring als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b.1° en b.2°, van het besluit, wordt aangewezen een kopiefactuur, of een daarmee gelijk te stellen bescheid dat is voorzien van de in die bepaling bedoelde verklaring van de afnemer van de goederen, die vergezeld gaat van een verklaring van de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats dat deze de goederen voor de ondernemer in zijn accijnsgoederenplaats in opslag neemt.

2 Als schriftelijke verklaring als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het besluit, wordt aangewezen een fa piefactuur, of een daarmee gelijk te stellen bescheid dat is voorzien van de in die bepaling bedoelde verklaring van de afnemer van de goederen.

3 In de factuur die de ondernemer afgeeft ter zake van leveringen als bedoeld in het eerste en tweede lid vermeldt hij 'le toepassing van tabel II, post a.7', onderscheidenlijk 'levering met toepassing van tabel II, post a.8'. Wanneer een levering is geschied met toepassing van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7, onder b, moet op de afgegeven factuur tevens het accijnsnummer van de afzender van het geleidedocument, alsmede het volgnummer van het geleidedocument worden vermeld.

Artikel 36b

Tot de goederen of soorten van goederen bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 8, onder a, onderscheidenlijk onder b behoren de goederen opgenomen in de bij deze regeling behorende bijlage I onderscheidenlijk bijlage K, voor zover deze produkten niet geschikt zijn zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht. *(Zie 37.4.4 en 37.4.6)*

Artikel 36c

1 Ondernemers wier bedrijfsuitoefening gericht is op het leveren van goederen als bedoeld in de bij deze regeling behor
I, kunnen met betrekking tot die goederen, voor zover in Nederland aanwezig, in aanmerking komen voor een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 8, onder a. *(Zie 37.4.4.)*

2 Degene die een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot wil verkrijgen, dient daartoe een verzoek in bij de I

3 In het verzoek dient te worden vermeld:

a. de naam, het adres, het btw-identificatienummer en de aard van het bedrijf van de ondernemer die het verzoek do

b. de goederen waarop het verzoek betrekking heeft.

4 In de vergunning neemt de inspecteur nadere regels op met betrekking tot de door de ondernemer te voeren administratie ten behoeve van de controle op de juiste toepassing van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 8, onder a. In de vergunning vermeldt de inspecteur voorts de datum met ingang waarvan de vergunning geldt.

5 De vergunning kan worden gewijzigd of ingetrokken:

a. op verzoek van de vergunninghouder;

b. in geval de voorwaarden voor de vergunning niet worden nageleefd.

6 Het verlenen, het wijzigen en het intrekken van een vergunning alsmede het afwijzen van een verzoek om een vergunni
geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 36ca

1 Een accijnsgoederenplaats voor minerale oliën als bedoeld in de Wet op de accijns kan worden aangewezen voor toe
de bijzondere bepaling van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7.

2 Voor het verkrijgen van de in het eerste lid bedoelde aanwijzing dient de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats een verzoek in bij de inspecteur. In het verzoek dient hij zijn naam, adres en btw-identificatienummer te vermelden. Voorts dient hij de inspecteur een afschrift te verstrekken van zijn vergunning voor die accijnsgoederenplaats.

3 In de aanwijzing neemt de inspecteur nadere voorwaarden op met betrekking tot de door de vergunninghouder te voeren ten behoeve van de controle op de juiste toepassing van de bijzondere bepaling van de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 7. Deze voorwaarden bepalen in ieder geval dat de administratie zodanig wordt gevoerd dat bij de uitslag van minerale oliën uit de accijnsgoederenplaats in de zin van de Wet op de accijns de identiteit wordt vastgelegd van de ondernemer van wie de belasting wordt geheven ter zake van de aan hem verrichte, aan de uitslag voorafgaande levering alsmede dat de hoeveelheid en de soort van de desbetreffende minerale oliën wordt omschreven. Daarbij moet, wanneer bedoelde ondernemer een buitenlandse ondernemer is, de naam en het btw-identificatienummer worden vastgelegd van de fiscaal vertegenwoordiger die voor die ondernemer optreedt met betrekking tot die levering. In de aanwijzing vermeldt de inspecteur voorts de datum met ingang waarvan de aanwijzing geldt.

4 De aanwijzing kan worden gewijzigd of ingetrokken:

a. op verzoek van de vergunninghouder;

b. in geval de voorwaarden voor de aanwijzing niet worden nageleefd.

5 Het verlenen, het wijzigen en het intrekken van een aanwijzing alsmede het afwijzen van een verzoek om een aanwijzin
geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een aanwijzing kan niet worden verleend aan degene die een vergunning voor een accijnsgoederenplaats voor minerale oliën heeft verkregen als bedoeld in artikel 42a van de Wet op de accijns.

Artikel 36cb

1 Ondernemers wier bedrijfsuitoefening erop gericht is om ten behoeve van een andere ondernemer te beschikken over een opslagplaats voor goederen als bedoeld in de bij deze regeling behorende bijlage K, kunnen met betrekking tot die opslagplaats voor die goederen in aanmerking komen voor een vergunning voor een plaatsgebonden entrepot als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 8, onder b. *(Zie 37.4.6.)*

2 Degene die een vergunning voor een plaatsgebonden entrepot wil verkrijgen, dient daartoe een verzoek in bij de inspe

3 In het verzoek dient te worden vermeld:

a. de naam, het adres, het btw-identificatienummer en de aard van het bedrijf van de ondernemer die het verzoek do

b. de goederen waarop het verzoek betrekking heeft.

c. *[vervallen]*;

d. de locatie en de inrichting van de als plaatsgebonden entrepot aan te merken plaats of plaatsen.

4 In de vergunning neemt de inspecteur ten behoeve van de controle op de juiste toepassing van de bij de wet behorend
derdeel a, post 8, onder b, nadere voorwaarden op met betrekking tot de tot het plaatsgebonden entrepot te rekenen plaatsen en de door de ondernemer te voeren administratie. Deze voorwaarden bepalen in ieder geval dat de administratie zodanig wordt gevoerd dat bij de beëindiging van de opslag van de goederen in het entrepot de identiteit wordt vastgelegd van de ondernemer van wie de belasting wordt geheven ter zake van de aan hem verrichte, aan de beëindiging van de opslag voorafgaande levering alsmede dat de hoeveelheid en de soort van de desbetreffende goederen wordt omschreven. Daarbij moet, wanneer bedoelde ondernemer een buitenlandse ondernemer is, de naam en het btw-identificatienummer worden vastgelegd van de fiscaal vertegenwoordiger die voor die ondernemer optreedt met betrekking tot die levering. In de vergunning vermeldt de inspecteur voorts de datum met ingang

5 De vergunning kan worden gewijzigd of ingetrokken
- a. op verzoek van de vergunninghouder;
- b. in geval de voorwaarden voor de vergunning niet worden nageleefd.

6 Het verlenen, het wijzigen en het intrekken van een vergunning alsmede het afwijzen van een verzoek om een vergunnin geschieden bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een verzoek om een vergunning kan worden geweigerd aan de ondernemer die in de vijf aan het verzoek voorafgaande jaren onherroepelijk is veroordeeld wegens het niet nakomen van een wettelijke bepaling inzake de omzetbelasting

7 Onder beëindiging van de opslag van goederen in een plaatsgebonden entrepot wordt verstaan:
- a. het brengen van goederen buiten een plaatsgebonden entrepot dat voor dat soort goederen als zodanig is aangew in opdracht van de ondernemer die de macht heeft als eigenaar over die goederen te beschikken;
- b. het verrichten van een zodanige be- of verwerking met betrekking tot in een plaatsgebonden entrepot opgeslagen g of in opdracht van de ondernemer die de macht heeft als eigenaar over die goederen te beschikken, dat die goederen daama geen goederen meer zijn die zijn genoemd in de bij deze regeling behorende bijlage K, dan wel dat die goederen weliswaar goederen zijn die zijn genoemd in die bijlage, maar geschikt zijn om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht.

HOOFDSTUK XIV OVERGANGSBEPALINGEN MET BETREKKING TOT GEBRUIKTE GOEDEREN, KUNSTVOORWERPEN, VOORWERPEN VOOR VERZAMELINGEN EN ANTIQUITEITEN, IN HET HANDELSVERKEER MET ENKELE LIDSTATEN

Artikel 36d

1 Artikel 1, aanhef en onderdeel b, van de wet is niet van toepassing wanneer het verworven goed een gebruikt vervoem zin van artikel 327, lid 3, van de BTW-Richtlijn 2006 waarvan de levering aan de in artikel 4, onder b, van die richtlijn vermelde voorwaarden voldoet.

2 Artikel 5a van de wet is niet van toepassing op de in het eerste lid bedoelde leveringen

3 De in het eerste lid bedoelde leveringen worden voor de toepassing van artikel 28b, tweede lid, van de wet gelijkgeste dat tweede lid bedoelde leveringen aan de wederverkoper.

SLOTBEPALING

Artikel 37

1 Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 januari 1969.

2 Deze regeling kan worden aangehaald als Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

36.4.1 BIJLAGE A UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Haar van varkens of van wilde zwijnen; dassenhaar en ander dierlijk haar, voor borstelwerk; afval van dit haar	05 02
Darmen, blazen en magen van dieren (andere dan die van vissen) in hun geheel of in stukken, vers, gekoeld, bevroren, gezouten, gepekeld, gedroogd of gerookt	05 04
Vogelhuiden en andere delen van vogels, met veren of dons bezet, veren en delen van veren (ook indien bijgesneden) en dons, ruw, gereinigd, ontsmet of op andere wijze behandeld ter voorkoming van bederf, doch niet verder bewerkt; poeder en afval van veren of van delen van veren	05 05
Beenderen en hoornpitten, ruw, ontvet of eenvoudig voorbehandeld (doch niet in vorm gesneden), met zuur behandeld of ontdaan van gelatine; poeder en afval van deze stoffen	05 06
Grijze amber, bevergeil, civet en muskus; Spaanse vlieg; gal, ook indien gedroogd; klieren en andere stoffen van dierlijke oorsprong, die worden gebruikt voor het bereiden van farmaceutische producten, vers, gekoeld, bevroren of anderszins voorlopig geconserveerd	05 10
Darmen, blazen en magen van vissen, pezen en zenen; snippers en dergelijk afval van ongelooide huiden en vellen	ex 0511
Mout, ook indien gebrand	1107
Cacaobonen, ook indien gebroken, al dan niet gebrand	18 01
Cacaodoppen, cacaoschillen, cacaovliezen en andere afvallen van cacao	18 02
Cacaopasta, ook indien ontvet	18 03

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Ruwe en niet tot verbruik bereide tabak	ex 2401
IJzerkies, ongeroost	2502
Marmer, travertijn, ecaussine en andere kalksteen voor de steenhouwerij of voor het bouwbedrijf, met een schijnbare dichtheid van 2,5 of meer, en albast, ook indien enkel kantrecht behouwen dan wel in blokken of in platen van vierkante of rechthoekige vorm, verkregen door zagen, door splijten of op dergelijke wijze	2515
Graniet, porfier, basalt, zandsteen en andere natuursteen voor de steenhouwerij of voor het bouwbedrijf, ook indien enkel kantrecht behouwen dan wel in blokken of in platen van vierkante of rechthoekige vorm, verkregen door zagen, door splijten of op dergelijke wijze	2516
Korrels, scherven, splinters en poeder van de steensoorten bedoeld bij de posten 2515 en 2516, ook indien zij een warmtebehandeling hebben ondergaan, van marmer	2517 41 00
Kalksteen voor hoogoventoeslag; kalksteen voor de vervaardiging van kalk of van cement	2521
Hydraulisch cement (cementklinker daaronder begrepen), ook indien gekleurd	2523
Ertsen, slakken en assen	2601 t/m 2620
Andere slakken en andere assen, as van zeewier daaronder begrepen, andere dan uit melasse gewonnen potas	ex 2621
Ruwe aardolie en ruwe olie uit bitumineuze mineralen	2709
Petroleumbitumen	2713 2000
Natuurlijke bitumen en natuurlijk asfalt; bitumineuze leisteen en bitumineus zand; asfaltiet en asfaltsteen	2714
Calciumcarbonaat	2836 50 00
Ruw thorium; resten en afval daarvan	ex 2844 30 55
Tannine (looizuur), alsmede zouten, ethers, esters en andere derivaten daarvan	ex 3201
Synthetische organische looistoffen; anorganische looistoffen; preparaten voor het looien, ook indien zij natuurlijke looistoffen bevatten; enzympreparaten voor het voorlooien	3202
Dopes (antiklopmiddelen, oxydatievertragers, peptisatiemiddelen, middelen ter verbetering van de viscositeit, corrosievertragers en dergelijke preparaten), voor minerale olie (benzine daaronder begrepen)	ex 3811
Natuurlijke rubber, balata, gutta percha, guayule, chicle en dergelijke natuurlijke gommen, in primaire vormen of in de vorm van gerookte vellen of vellen crêperubber	ex 4001
Synthetische rubber en uit olie vervaardigde factis, in primaire vormen; mengsels van natuurlijke rubber en synthetische rubber, in de vorm van latex	ex 4002
Basismengsels ('master-batches'), andere dan die bestaande uit mengsels van rubber en carbonblack of dergelijk zwartsel of van rubber met siliciumdioxyde	ex 4005
Huiden en vellen, ongelooid (vers, gezouten, gedroogd, gekalkt, gepekeld ('pickled') of anderszins geconserveerd, doch niet gelooid, niet tot perkament verwerkt of verder bewerkt), ook indien onthaard of gesplit	4101 t/m 4103
Kips van Indische runderen, in gehele staat (ook indien zonder kop en zonder poten), wegende per stuk niet meer dan 4,5 kg, enkel met plantaardige stoffen voorgelooid of gelooid, ook indien verder bewerkt, maar niet als zodanig bruikbaar voor het vervaardigen van werken van leder	4104 41 11 en 4104 49 11
Gelooide huiden en vellen van runderen (buffels daaronder begrepen), van paarden of van paardachtigen	ex 4104
Gelooide onthaarde huiden en vellen van Indische bastaards, voorgelooid met plantaardige stoffen, ook indien verder bewerkt, maar niet als zodanig bruikbaar voor het vervaardigen van werken van leder	4105 30 10
Gelooide onthaarde huiden en vellen van Indische geiten, voorgelooid met plantaardige stoffen, ook indien verder bewerkt, maar niet als zodanig bruikbaar voor het vervaardigen van werken van leder	4106 22 10
Wol, niet gekaard en niet gekamd	5101
Fijn haar en grof haar, niet gekaard en niet gekamd	5102
Afval van wol, van fijn haar of van grof haar, afval van garen daaronder begrepen doch met uitzondering van rafelwol en van rafelingen van haar	5103
Rafelwol en rafelingen van fijn haar of van grof haar	5104
Vlas, ruw of bewerkt, doch niet gesponnen; werk en afval (afval van garen en rafelingen daaronder begrepen), van vlas	5301
Jute en andere bastvezels (andere dan vlas, hennep en ramee), ruw of bewerkt, doch niet gesponnen; werk en afval (afval van garen en rafelingen daaronder begrepen), van deze vezels	5303
Synthetische of kunstmatige stapelvezels	5501 t/m 5507
Al dan niet vervilte weefsels, ook indien geïmpregneerd of voorzien van een deklaag van de soort gebruikt voor papiermachines of voor ander technisch gebruik, met enkelvoudige ketting en/of inslag, dan wel plat geweven met meervoudige ketting en/of inslag	ex 5911
Lompen en vodden; afvallen oud goed, van bindgaren, van touw of van kabel	6310

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Resten en afval, van edele metalen of van metalen geplateerd met edele metalen; andere resten en afval, bevattende edele metalen of verbindingen van edele metalen, van de soort hoofdzakelijk gebruikt voor het terugwinnen van edele metalen	7112
Gietijzer en spiegelijzer, in gietelingen, in blokken of in andere primaire vormen, niet-gelegeerd, bevattende niet meer dan 0,5 gewichtspercent fosfor en bevattende minder dan 0,1 gewichtspercent mangaan.	7201 1090
Ferrolegeringen	7202
Resten en afval, van gietijzer	7204 10
Resten en afval, van roestvrij staal	7204 21
Resten en afval, van vertind ijzer en staal	7204 30
Draaisel, krullen, spanen, slijpsel, zaagsel, vijlsel en afval van het stampen of stansen, ook indien in pakketten	7204 41
Andere resten en afval	7204 49
Afvalingots	7204 50
Ingots van ijzer of van niet-gelegeerd staal, bevattende 0,6 of meer gewichtspercenten koolstof	ex 7206 10
Halffabricaten van ijzer of van niet-gelegeerd staal, andere dan door continue-gieten verkregen en andere dan gesmede producten	ex 7207
Gewalste platte producten, enkel warm gewalst, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, bevattende minder dan 0,6 gewichtspercenten koolstof, met een breedte van 600 mm of meer	ex 7208
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, enkel koud gewalst, met een breedte van 600 mm of meer, bevattende minder dan 0,6 gewichtspercent koolstof	ex 7209
Gewalste platte producten, enkel warm gewalst, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm, bevattende minder dan 0,6 gewichtspercent koolstof	ex 7211
Gewalste platte producten, enkel koud gewalst, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm, bevattende minder dan 0,5 gewichtsprocenten koolstof, anders dan bestemd voor het vervaardigen van blik	ex 7211
Gewalste platte producten, warm gewalst, van ijzer of van niet gelegeerd staal, bevattende minder dan 0,6 gewichtspercenten koolstof, met een rechthoekige dwarsdoorsnede, met een dikte van 1,5 of meer mm en een breedte van meer dan 500 mm, op rollen wegende 500 of meer kg, of overlangs warm gewalst in gesloten kalibers of op het universeel walswerk, met een dikte van meer dan 5 mm doch niet meer dan 100 mm en met een breedte van meer dan 150 mm doch niet meer dan 1200 mm	ex 7208 en ex 7211
Staven van ijzer of van niet-gelegeerd staal, enkel warm gewalst of warm geperst, bevattende minder dan 0,6 gewichtspercenten koolstof	ex 7214
Profielen van ijzer of van niet-gelegeerd staal, enkel warm gewalst of warm geperst, bevattende minder dan 0,6 gewichtspercenten koolstof	ex 7216
Ingots en halffabricaten van roestvrij staal, andere dan door continuegieten verkregen	ex 7218
Gewalste platte producten, warm gewalst, van roestvrij staal, met een rechthoekige dwarsdoorsnede, met een dikte van 1,5 of meer mm en een breedte van meer dan 500 mm, op rollen wegende 500 of meer kg, of overlangs warm gewalst in gesloten kalibers of op het universeel walswerk, met een dikte van meer dan 5 mm doch niet meer dan 100 mm en met een breedte van meer dan 150 mm doch niet meer dan 1200 mm	ex 7219 en ex 7220
Ingots en halffabricaten van ander gelegeerd staal, andere dan door continuegieten verkregen	ex 7224
Gewalste platte producten, warm gewalst, van ander gelegeerd staal, met een rechthoekige dwarsdoorsnede, met een dikte van 1,5 of meer mm en een breedte van meer dan 500 mm, op rollen wegende 500 of meer kg, of overlangs warm gewalst in gesloten kalibers of op het universeel walswerk, met een dikte van meer dan 5 mm doch niet meer dan 100 mm en met een breedte van meer dan 150 mm doch niet meer dan 1200 mm	ex 7225 en ex 7226
Kopersteen of ruwsteen; cementkoper (neergeslagen koper)	7401
Niet-geraffineerd koper; anoden van koper voor het elektrolytisch raffineren	7402
Geraffineerd koper en koperlegeringen, ruw	7403
Resten en afval, van koper	7404
Toeslaglegeringen van koper, bevattende niet meer dan 8 gewichtspercenten fosfor	ex 7405
Nikkelmatte, nikkeloxydesinters en andere tussenproducten van de nikkelmetallurgie	7501
Ruw nikkel	7502
Resten en afval, van nikkel	7503
Ruw aluminium	7601
Ruw lood	7801
Resten en afval, van lood	7802
Ruw zink	7901

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Resten en afval, van zink	7902
Ruw tin	8001
Resten en afval, van tin	8002
Ruw kobalt	ex 8105 20
Resten en afval van kobalt	8105 30
Ruw bismut; resten en afval van bismut	ex 8106 00 10
Ruw cadmium	ex 8107 20
Resten en afval van cadmium	8107 30
Ruw titaan	ex 8108 20
Resten en afval van titaan	8108 30
Ruw zirkonium	ex 8109 20
Resten en afval van zirkonium	8109 30
Ruw antimoon	ex 8110 10
Resten en afval van antimoon	8110 20
Ruw mangaan	ex 8111 00 11
Resten en afval van ruw mangaan	8111 00 19
Ruw chroom, germanium, vanadium, gallium, hafnium (celtium), indium, niobium (columbium), rhenium en thallium; resten en afval van deze metalen	ex 8112
Luchtvaartmotoren	8407 10
Turbinestraalmotoren	8411 11
Turbinestraalmotoren	8411 12
straalmotoren (reactiemotoren), andere dan turbinestraalmotoren	8412 10

36.4.2 BIJLAGE B UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

MODELOPDRACHT TOT UITVOER UIT DE GEMEENSCHAP OF TOT OPSLAG IN EEN ENTREPOT

(Achtereenvolgende leveringen als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Ondergetekende (naam opdrachtgever) ……………………………………………
te (bedrijfsadres opdrachtgever) ……………………………………………
geeft aan (naam leverancier) ……………………………………………
te (bedrijfsadres leverancier) ……………………………………………
opdracht de aan eerstgenoemde te leveren goederen, welke hieronder zijn omschreven,
a. rechtstreeks te zenden naar (plaats)
   gelegen buiten de Gemeenschap (x) ……………………………………………
b. te leveren aan boord van het schip (naam) ……………………………………………
   in de haven van (plaats)
   waarmede de uitvoer van de goederen uit de Gemeenschap zal geschieden (x) ……………………
c. te leveren in (soort vervoermiddel) ……………………………………………
   te (plaats) ……………………………………………
   waarmede de uitvoer van de goederen uit de Gemeenschap zal geschieden (x) ……………………
d. op te slaan in het (soort) …………………………………………… entrepot
   te (plaats) (x) ……………………………………………
e. te leveren in (soort vervoermiddel) ……………………………………………
   te (plaats)
   waarmede het vervoer van de goederen naar het (soort) ……………………………………………
   entrepot te (plaats) …………………………………………… zal geschieden (x)
De levering is derhalve, mits aan de overige formaliteiten is voldaan, onderworpen aan het tarief van nihil.

Dagtekening en nummer van:	Te leveren goederen	
1. verkoopfactuur (x) 2. inkoopfactuur (x)	Soort naar de gewone handelsbenaming	Hoeveelheid
1. (x) 2. (x)		

x) Doorhalen wat niet van toepassing is.

…………………………… 20 ..
De opdrachtgever
(Handtekening)

36.4.3 BIJLAGEN C T/M H UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

[Vervallen.]

36.4.4 BIJLAGE I UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Maniokwortel, arrowroot (pijlwortel), salepwortel, aardperen, bataten (zoete aardappelen) en dergelijke wortels en knollen met een hoog gehalte aan zetmeel of aan inuline, vers, gekoeld, bevroren of gedroogd, ook indien in stukken of in pellets; merg van de sagopalm	0714
Koffie, ongebrande	0901 11 00 en 0901 12 00
Thee	0902
Granen	1001 t/m 1008
Oliehoudende zaden en vruchten	1201 t/m 1207
Vetten en oliën	1501 t/m 1516
Ruwe glycerol, glycerolwater en glycerolloogen	1520
Ruwe suiker	1701 12 10 t/m 1701 14 90
Melasse verkregen bij de extractie of de raffinage van suiker	1703
Cacaobonen, ook indien gebroken, al dan niet gebrand	1801
Cacaodoppen, cacaoschillen, cacaovliezen en andere afvallen van cacao	1802
Tapioca	ex 1903
Producten voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen, voor zover deze producten nog een be- of verwerking moeten ondergaan voordat zij aan eindgebruikers worden geleverd	ex 2106
ustrie	2301 t/m 2308

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Bereidingen van de soort gebruikt voor het voederen van dieren, voor zover deze producten nog een be- of verwerking moeten ondergaan voordat zij aan eindgebruikers worden geleverd	ex 2309
Zout; zwavel; aarde en steen; gips, kalk en cement	2501 t/m 2530
IJzererts en concentraten daarvan, geroost ijzerkies (pyrietas) daaronder begrepen	2601
Molybdeenerts en concentraten daarvan	2613
Steenkool; briketten, eierkolen en dergelijke van steenkool vervaardigde vaste brandstoffen	2701
Olie en andere producten, verkregen bij het distilleren van hogetemperatuursteenkoolteer; dergelijke producten waarin het gewicht van de aromatische bestanddelen dat van de niet-aromatische overtreft	2707
Ruwe aardolie en ruwe olie uit bitumineuze mineralen	2709
Aardolie en olie uit bitumineuze mineralen andere dan ruwe; preparaten bevattende als basisbestanddeel 70 of meer gewichtspercenten aardolie of olie uit bitumineuze mineralen, elders genoemd noch elders onder begrepen; afvalolie	2710
Aardgas en andere gasvormige koolwaterstoffen	2711
Vaseline, paraffine, microkristallijne was uit aardolie, "slack wax", ozokeriet, montaanwas, turfwas, andere minerale was en dergelijke door synthese of op andere wijze verkregen producten, ook indien gekleurd	2712
Petroleumbitumen	2713 20 00
Elektrische energie met een spanning van ten minste 110 kilovolt	ex 2716 00 00
Anorganische chemische producten; anorganische of organische verbindingen van edele metalen, van radioactieve elementen, van zeldzame aardmetalen en van isotopen	2801 t/m 2853
Organische chemische producten	2901 t/m 2942
Ammoniumsulfaat onder de voorwaarde dat deze producten nog een be- of verwerking moeten ondergaan voordat zij aan eindgebruikers worden geleverd	ex 3102 21 00
Mengsels van ammoniumnitraat en calciumcarbonaat of andere niet-vruchtbaarmakende anorganische stoffen	3102 4010 00
Mengsels van ureum en ammoniumnitraat, opgelost in water of in ammoniakwater	3102 8000 00
Kleurstoffen van plantaardige of dierlijke oorsprong (verfstofextracten, andere dan dierlijk zwartsel, daaronder begrepen), ook indien chemisch welbepaald; preparaten bedoeld bij aantekening 3 op dit hoofdstuk, op basis van kleurstoffen van plantaardige of dierlijke oorsprong	3203
Synthetische organische kleurstoffen, ook indien chemisch welbepaald; preparaten bedoeld bij aantekening 3 op dit hoofdstuk, op basis van synthetische organische kleurstoffen; synthetische organische producten van de soort gebruikt als fluorescerende helderermakende stoffen of als "lichtgevende stoffen" (luminoforen), ook indien chemisch welbepaald	3204
Etherische oliën (ook indien daaruit de terpenen zijn afgesplitst), vast of vloeibaar; harsaroma's; door extractie verkregen oleoharsen; geconcentreerde oplossingen van etherische oliën in vet, in vette oliën, in was of in dergelijke stoffen, verkregen door enfleurage of door maceratie; terpeenhoudende bijproducten, afgesplitst uit etherische oliën; gedistilleerd aromatisch water en waterige oplossingen van etherische oliën	3301
Organische tensioactieve producten (andere dan zeep); tensioactieve bereidingen, wasmiddelen (hulppreparaten voor het wassen daaronder begrepen) en reinigingsmiddelen, ook indien zeep bevattend, andere dan die bedoeld bij post 3401	3402
Smeermiddelen (boor-, snij- en draaiolie (koelolie), preparaten voor het losmaken van bouten en moeren, roest- en corrosiewerende preparaten en preparaten voor het insmeren van vormen, op basis van smeermiddelen, daaronder begrepen) alsmede preparaten van de soort gebruikt voor het smouten, vetten of oliën van textiel, van leder, van pelterijen of van andere stoffen, bevattende aardolie of olie uit bitumineuze mineralen	3403 11 00 t/m 3403 19 90
Enzymen; bereidingen van enzymen, elders genoemd noch elders onder begrepen	3507
Diverse producten van de chemische industrie	3801 t/m 3820
Polymeren van ethyleen, in primaire vormen	3901
Polymeren van propyleen of van andere olefinen, in primaire vormen	3902
Polymeren van styreen, in primaire vormen	3903
Polymeren van vinylchloride of van andere halogeenolefinen, in primaire vormen	3904
Polyacetalen, andere polyethers en epoxyharsen, in primaire vormen; polycarbonaten, alkydharsen, polyallylesters en andere polyesters, in primaire vormen	3907
Petroleumharsen, cumaronharsen, indeenharsen of cumaronindeenharsen en polyterpenen	3911 10 00
Andere platen, vellen, foliën, stroken en strippen, van kunststof zonder celstructuur, niet versterkt, gelaagd of op dergelijke wijze gecombineerd met andere stoffen, niet op een drager	3920
Synthetische rubber en uit olie vervaardigde factis, in primaire vormen of in platen, vellen of strippen; mengsels van producten bedoeld bij post 4001 met producten bedoeld bij deze post, in primaire vormen of in platen, vellen of strippen	4002

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Synthetische filamentgarens (andere dan naaigarens), niet opgemaakt voor de verkoop in het klein, synthetische monofilamenten van minder dan 67 decitex daaronder begrepen	5402
Ferrolegeringen	7202
Halffabricaten van ijzer of van niet-gelegeerd staal	7207
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer, warm gewalst, niet geplateerd noch bekleed	7208
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer, koud gewalst, niet geplateerd noch bekleed	7209
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer, geplateerd of bekleed	7210
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm, niet geplateerd noch bekleed	7211
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm, geplateerd of bekleed	7212
Profielen van ijzer of van niet-gelegeerd staal	7216
Gewalste platte producten van roestvrij staal, met een breedte van 600 mm of meer	7219
Gewalste platte producten van roestvrij staal, met een breedte van minder dan 600 mm	7220
Ander gelegeerd staal in ingots of in andere primaire vormen, halffabricaten van ander gelegeerd staal	7224
Gewalste platte producten van ander gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer	7225
Gewalste platte producten van ander gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm	7226
Niet-geraffineerd koper; anoden van koper voor het elektrolytisch raffineren	7402
Geraffineerd koper en koperlegeringen, ruw	7403
Nikkeloxydesinters en andere tussenproducten van de nikkelmetallurgie	7501 20 00
Ruw nikkel	7502
Staven, profielen en draad, van nikkel	7505
Platen, bladen en strippen, van nikkel	7506
Aluminium en werken van aluminium	7601 t/m 7610
Reservoirs, fusten, trommels, bussen, blikken en dergelijke bergingsmiddelen (buisjes en tubes daaronder begrepen), voor ongeacht welke goederen (andere dan voor gecomprimeerd of vloeibaar gemaakt gas), van aluminium, met een inhoudsruimte van niet meer dan 300 l, niet voorzien van een mechanische inrichting of van een inrichting om te koelen of te warmen, ook indien inwendig bekleed of voorzien van een warmte-isolerende bekleding	7612
Kabels, strengen en dergelijke artikelen, van aluminium, niet geïsoleerd voor het geleiden van elektriciteit	7614
Ruw lood	7801
Ruw zink	7901
Platen, bladen en strippen, van zink	7905
Ruw tin	8001
Molybdeen en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8102
Magnesium en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8104
Kobaltmatte en andere tussenproducten van de kobaltmetallurgie; kobalt en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8105
Bismut en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8106
Cadmium en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8107
Titaan en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8108
Antimoon en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8110
Mangaan en werken daarvan, resten en afval daaronder begrepen	8111
Beryllium, chroom, germanium, vanadium, gallium, hafnium (celtium), indium, niobium (columbium), rhenium en thallium, alsmede werken van deze metalen, resten en afval daaronder begrepen	8112

36.4.5 BIJLAGE J UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

1 kunstvoorwerpen:

a. schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen geheel van de hand van de kuns

uitzondering van bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden en van met de hand versierde voorwerpen alsmede van beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik (GN-code 9701)

b. originele gravures, originele etsen en originele litho's, dat wil zeggen een of meer door de kunstenaar geheel met
vaardigde platen die in een beperkte oplage rechtstreeks in het zwart of in kleuren zijn afgedrukt, ongeacht het materiaal waarop dit afdrukken is geschied en ongeacht de gevolgde techniek, met uitzondering van de mechanische en van de fotomechanische reproductietechniek (GN-code 9702 00 00);

c. originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk, ongeacht het materiaal waarvan zij vervaardigd zijn, mits het
van de hand van de kunstenaar is; afgietsels van beeldhouwwerken in een oplage van maximaal acht exemplaren, die door de kunstenaar of diens rechthebbenden wordt gecontroleerd (GN-code 9703 00 00);

d. tapisserieën (GN-code 5805 00 00) en wandtextiel (ex 6304), met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk zijn;

e. unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd

f. emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar
neerde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen en edelsmeedwerk;

g. foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genumm
oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen.

2 voorwerpen voor verzamelingen:

a. postzegels, fiscale zegels, gefrankeerde enveloppen en postkaarten, eerstedagsenveloppen en dergelijke, gestem
ongestempeld, voor zover zij niet geldig zijn of niet geldig zullen worden (GN code 9704 00 00);

b. verzamelingen en voorwerpen voor verzamelingen, met een zoölogisch, botanisch, mineralogisch, anatomisch, hist
ologisch, paleontologisch, etnografisch of numismatisch belang (GN-code 9705 00 00).

3 antiquiteiten: andere voorwerpen dan kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen, ouder dan 100 jaar (GN-c
00).

36.4.6 BIJLAGE K UITVOERINGSBESCHIKKING OMZETBELASTING 1968

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Koffie, ongebrand	0901 11 00 en 0901 12 00
Thee	0902
Granen	1001 t/m 1008
Oliehoudende zaden en vruchten	1201 t/m 1207
Cacaobonen, ook indien gebroken, al dan niet gebrand	1801
Molybdeenerts en concentraten daarvan	2613
Steenkool; briketten, eierkolen en dergelijke van steenkool vervaardigde vaste brandstoffen	2701
Anorganische chemische producten; anorganische of organische verbindingen van edele metalen, van radioactieve elementen, van zeldzame aardmetalen en van isotopen	2801 t/m 2853
Onverzadigde eenwaardige acyclische carbonzuren en eenwaardige cyclische carbonzuren, daarvan afgeleide anhydriden, halogeniden, peroxiden en peroxyzuren, alsmede halogeen-, sulfo-, nitro- en nitrosoderivaten daarvan	2916
Amidoverbindingen van carbonzuren of van koolzuur	2924
Andere organische verbindingen van niet-metalen of van metalen	2931
Organische tensioactieve producten (andere dan zeep); tensioactieve bereidingen, wasmiddelen (hulppreparaten voor het wassen daaronder begrepen) en reinigingsmiddelen, ook indien zeep bevattend, andere dan die bedoeld bij post 3401	3402
Onkruidbestrijdingsmiddelen	3808 93 27
Bereide bindmiddelen voor gietvormen of voor gietkernen; chemische producten en preparaten van de chemische of van aanverwante industrieën (mengsels van natuurlijke producten daaronder begrepen), elders genoemd noch elders onder begrepen	3824
Polymeren van ethyleen, in primaire vormen	3901
Polymeren van propyleen of van andere olefinen, in primaire vormen	3902
Polymeren van styreen, in primaire vormen	3903
Polyacetalen, andere polyethers en epoxyharsen, in primaire vormen; polycarbonaten, alkydharsen, polyallylesters en andere polyesters, in primaire vormen	3907
Polyamiden in primaire vormen	3908
Aminoharsen, fenolharsen en polyurethanen, in primaire vormen	3909
Natron- en sulfaatcellulose, andere dan die bedoeld bij post 4702	4703

Goederenomschrijving	*Post (of onderverdeling) van de gecombineerde nomenclatuur*
Zilver (verguld zilver en geplatineerd zilver daaronder begrepen), onbewerkt, halfbewerkt of in poedervorm	7106
Platina, onbewerkt, halfbewerkt of in poedervorm	7110
Ferrolegeringen	7202
Halffabricaten van ijzer of van niet-gelegeerd staal	7207
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer, warm gewalst, niet geplateerd noch bekleed	7208
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer, koud gewalst, niet geplateerd noch bekleed	7209
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer, geplateerd of bekleed	7210
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm, niet geplateerd noch bekleed	7211
Gewalste platte producten, van ijzer of van niet-gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm, geplateerd of bekleed	7212
Staven van ijzer of van niet-gelegeerd staal, enkel gesmeed, warm gewalst, warm getrokken of warm geperst, ook indien na het walsen getordeerd	7214
Andere staven van ijzer of van niet-gelegeerd staal	7215
Profielen van ijzer of van niet-gelegeerd staal	7210
Gewalste platte producten van roestvrij staal, met een breedte van 600 mm of meer	7219
Gewalste platte producten van roestvrij staal, met een breedte van minder dan 600 mm	7220
Gewalste platte producten van ander gelegeerd staal, met een breedte van 600 mm of meer	7225
Gewalste platte producten van ander gelegeerd staal, met een breedte van minder dan 600 mm	7226
Damwandprofielen van ijzer of van staal, ook indien van gaten voorzien of bestaande uit aaneengezette delen; gelaste profielen van ijzer of van staal	7301
Andere buizen en pijpen (bijvoorbeeld gelast, geklonken, genageld, gefelst), met een rond profiel en met een uitwendige diameter van meer dan 406,4 mm, van ijzer of van staal	7305
Andere buizen, pijpen en holle profielen (bijvoorbeeld gelast, geklonken, genageld, gefelst of met enkel tegen elkaar liggende randen), van ijzer of van staal	7306
Niet-geraffineerd koper; anoden van koper voor het elektrolytisch raffineren	7402
Geraffineerd koper en koperlegeringen, ruw	7403
Toeslaglegeringen van koper	7406
Draad van koper	7408
Nikkeloxydesinters en andere tussenproducten van de nikkelmetallurgie	7501 20 00
Ruw nikkel	7502
Poeder en schilfers, van nikkel	7504
Staven, profielen en draad, van nikkel	7505
Platen, bladen en strippen, van nikkel	7506
Aluminium en werken van aluminium	7601 t/m 7610
Reservoirs, fusten, trommels, bussen, blikken en dergelijke bergingsmiddelen (buisjes en tubes daaronder begrepen), voor ongeacht welke goederen (andere dan voor gecomprimeerd of vloeibaar gemaakt gas), van aluminium, met een inhoudsruimte van niet meer dan 300 l, niet voorzien van een mechanische inrichting of van een inrichting om te koelen of te warmen, ook indien inwendig bekleed of voorzien van een warmte-isolerende bekleding	7612
Kabels, strengen en dergelijke artikelen, van aluminium, niet geïsoleerd voor het geleiden van elektriciteit	7014
Ruw lood	7801
Ruw zink	7901
Platen, bladen en strippen, van zink	7905
Ruw tin	8001
Andere onedele metalen; cermets; werken van deze stoffen	8101 t/m 8113
Grafietelektroden	ex 8545 11

36.5 UITTREKSEL UIT DE WET OP BELASTINGEN VAN RECHTSVERKEER

Artikel 2

1 Onder de naam 'overdrachtsbelasting' wordt een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelege zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.

2 Voor de toepassing van deze wet wordt onder verkrijging mede begrepen de verkrijging van de economische eigendo economische eigendom wordt verstaan een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij die zaken of rechten vertegenwoordigt. Het belang omvat ten minste enig risico van waardeverandering en komt toe aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. Onder de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt mede verstaan de verkrijging van een samenstel van rechten en verplichtingen dat een belang als hiervoor bedoeld vertegenwoordigt bij een bestanddeel van een onroerende zaak dat zelfstandig aan een recht kan worden onderworpen, dan wel bij een recht waaraan een onroerende zaak kan worden onderworpen. De verkrijging van uitsluitend het recht op levering wordt niet aangemerkt als verkrijging van economische eigendom.

3 Enz.

Artikel 3

1 Als verkrijging wordt niet aangemerkt die krachtens:

a. boedelmenging, erfrecht of verjaring;

b. verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap, waarin de verkrijger was gerechtigd als rechtverkrijgenc mene titel;

c. natrekking van een zaak op het tijdstip waarop die zaak wordt aangebracht op, aan of in een onroerende zaak, te zaak omzetbelasting wordt geheven ter zake van de levering en de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, tezamen met de verschuldigde omzetbelasting lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger die omzetbelasting op grond van artikel 15 van die wet niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.

Voor de toepassing van deze bepaling wordt de waarde ten minste gesteld op de kostprijs van de zaak, met inbegrip van de omzetbelasting, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de natrekking.

2 Als verkrijging als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a of b, wordt niet aangemerkt hetgeen wordt verkregen krachtens van een wilsrecht als bedoeld in de artikelen 19, 20, 21 en 22 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.

Artikel 9

1 De belasting wordt berekend over de waarde van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen, waarop de verkrijging betrekking heeft. De waarde is ten minste gelijk aan die van de tegenprestatie.

2 Indien van een beperkt recht afstand wordt gedaan tegen verkrijging van een nieuw beperkt recht, wordt de belasting het verschil in waarde tussen de beperkte rechten. Wordt uitsluitend de schuldplichtigheid gewijzigd, dan wordt bedoeld verschil op nihil gesteld.

3 Bij verkrijging van een met grondrente bezwaarde zaak, wordt de belasting berekend over de waarde van die zaak zon de grondrente.

4 Ingeval een verkrijging als bedoeld in artikel 2, tweede lid, wordt gevolgd door een verkrijging als bedoeld in artikel 2 andersom, door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht, wordt de waarde verminderd met het bedrag waarover ter zake van de eerste verkrijging was verschuldigd hetzij overdrachtsbelasting welke niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting, hetzij omzetbelasting welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.

5 Indien voor een goed als bedoeld in artikel 2 een verkoopregulerend beding geldt dat rechtstreeks of middellijk jegens is gemaakt door een publiekrechtelijk lichaam of een toegelaten instelling als bedoeld in artikel 19, eerste lid, van de Woningwet, is de waarde gelijk aan die van de tegenprestatie en worden voor de bepaling van de tegenprestatie de uit het beding voortvloeiende lasten buiten aanmerking gelaten.

6 Indien op grond van artikel 15, vierde lid, de vrijstelling niet van toepassing is, wordt de waarde ten minste gesteld op van de onroerende zaak of van de zaak waarop het recht of de dienst betrekking heeft, met inbegrip van de omzetbelasting, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de verkrijging.

Artikel 13

1 In geval van verkrijging binnen zes maanden na een vorige verkrijging van dezelfde goederen door een ander wordt d minderd met het bedrag waarover ter zake van de vorige verkrijging was verschuldigd hetzij overdrachtsbelasting welke niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting, hetzij omzetbelasting welke in het geheel niet op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in aftrek kon worden gebracht.

2 Voor de toepassing van het eerste lid worden aandelen of rechten, als bedoeld in artikel 4, eerste lid, en de daardoor r onmiddellijk vertegenwoordigde goederen als dezelfde goederen beschouwd.

3 Bij algemene maatregel van bestuur kan, indien de ontwikkelingen van de vastgoedmarkt daartoe aanleiding geven, in
het eerste lid tijdelijk een afwijkende termijn worden vastgesteld waarbij voor woningen en niet-woningen een verschillende termijn gehanteerd kan worden en voor zover nodig kan worden voorzien in overgangsrecht.

Art. 3 Uitv.besl. belastingen van rechtsverkeer luidt: *De termijn van zes maanden, genoemd in artikel 13, eerste lid, van de wet, wordt verruimd tot 36 maanden indien de vorige verkrijging door een ander heeft plaatsgevonden tussen 31 augustus 2012 en 1 januari 2015.*

Art. VIII van het Besluit van 17 december 2014 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen (*Stb.* 2014, 579) luidt: *In het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer vervalt artikel 3 met ingang van 1 januari 2018.*

Artikel 14

1 De belasting bedraagt 6 percent.

2 n afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging door een natuurlijk persoon van een
rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning, als de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a, voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring.

3 De belasting van 2 percent, genoemd in het tweede en derde lid, is niet van toepassing op de verkrijging van economisc
of de verkrijging van aandelen, bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a.

4 De belasting van 2 percent, genoemd in het tweede en derde lid, is eveneens van toepassing op aanhorigheden die tc
behoren, indien zij gelijktijdig met deze woning worden verkregen en dat belastingtarief van toepassing is op die woning.

5 De belasting van 2 percent, genoemd in het tweede en derde lid, is eveneens van toepassing op aanhorigheden die tc
behoren, indien zij gelijktijdig met deze woning worden verkregen en dat belastingtarief van toepassing is op die woning.

Artikel 15

1 Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:

  a. krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelastin
  dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;

  b. Enz.

2 Enz.

3 Enz.

4 De in het eerste lid bedoelde vrijstellingen zijn niet van toepassing in gevallen waarin de verkrijging plaatsvindt krachten:
of dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, indien de vergoeding bedoeld in artikel 8, eerste lid, van die wet, tezamen met de verschuldigde omzetbelasting, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt de waarde ten minste gesteld op de kostprijs van de onroerende zaak of van de zaak waarop het recht of de dienst betrekking heeft, met inbegrip van de omzetbelasting, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de verkrijging.

5 Enz.

6 In afwijking van het eerste lid, onderdeel a, is de vrijstelling eveneens van toepassing indien:

  a. het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de or
  1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;

  b. de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de eerdere ingangs
  een verhuur van dat goed; en

  c. de verkrijging wordt opgenomen in een notariële akte die wordt verleden binnen de termijn waarbinnen de verkrijgi
  te vinden.

7 Bij algemene maatregel van bestuur kan in afwijking van het zesde lid tijdelijk een afwijkende termijn worden vastgeste
ontwikkelingen van de vastgoedmarkt daartoe aanleiding geven. Voor zover nodig kan daarbij worden voorzien in overgangsrecht.

Art. 3a Uitv.besl. belastingen van rechtsverkeer luidt: *De termijn waarbinnen de verkrijging plaatsvindt, bedoeld in artikel 15, zevende lid, van de wet, bedraagt 24 maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de ingangsdatum van de verhuur als deze vóór het tijdstip van de eerste ingebruikneming ligt en geldt indien het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de ingangsdatum van de verhuur als deze vóór het tijdstip van de eerste ingebruikneming ligt, is gelegen tussen 31 oktober 2012 en 1 januari 2015.*

Art. XXI van het Besluit van 20 december 2012 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten (*Stb.* 2012, 694) luidt: *Het in artikel VII, onderdeel B, opgenomen artikel 3a van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer geldt tevens voor de gevallen waarbij het goed niet eerder dan zes maanden voor 1 november 2012 voor het eerst in gebruik is genomen of is verhuurd.*

Art. VII van het Besluit van 17 december 2014 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen (*Stb.* 2014, 579) luidt: *In het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer vervalt artikel 3a met ingang van 1 januari 2017.*

Artikel 16

De belasting wordt geheven van de verkrijger.

Artikel 17

De belasting moet op aangifte worden voldaan.

Artikel 18

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld welke ertoe strekken, dat de belasting ter zake van een verkrijging waarvan een notariële akte is opgemaakt, wordt voldaan ter gelegenheid van de aanbieding van die akte ter registratie.

36.6 UITTREKSEL UIT DE UITVOERINGSREGELING ALGEMENE WET INZAKE RIJKSBELASTINGEN 1994

Artikel 31b

Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:

a. *NAVO-Statusverdrag*: het op 19 juni 1951 te Londen tot stand gekomen Verdrag tussen de Staten die partij zijn bij het Noord-Atlantisch Verdrag, nopens de rechtspositie van hun krijgsmachten (Trb. 1951, 114);

b. *Hoofdkwartierenprotocol*: het op 28 augustus 1952 te Parijs tot stand gekomen Protocol bij het op 19 juni 1951 te Londen gesloten Verdrag tussen de Staten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag – nopens de rechtspositie van hun krijgsmachten – nopens de rechtspositie van internationale militaire hoofdkwartieren, ingesteld uit hoofde van het Noord-Atlantisch Verdrag (Trb. 1953, 11);

c. *buitenlandse NAVO-strijdkrachten*:
    1. In Nederland gelegerde buitenlandse land-, zee- of luchtstrijdkrachten van de Staten die partij zijn bij het op 4 april hington tot stand gekomen Noord-Atlantisch Verdrag (Stb. 1949, J 355), het NAVO-Statusverdrag of het Hoofdkwartierenprotocol;
    2. het Geallieerd Hoofdkwartier, bedoeld in artikel 1, aanhef en onderdeel c, van het Hoofdkwartierenprotocol, of bed l, aanhef en onderdeel 3, van de op 25 mei 1964 te Parijs tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Algemeen Hoofdkwartier van de Geallieerde Mogendheden in Europa ondertekende Overeenkomst inzake de bijzondere voorwaarden die toepasselijk zijn op de vestiging en het functioneren van internationale militaire hoofdkwartieren binnen het Europese grondgebied van het Koninkrijk der Nederlanden (Trb. 1964, 131);
    3. andere buitenlandse NAVO-onderdelen, voor zover het NAVO-Statusverdrag of het Hoofdkwartierenprotocol daarop van toepassing is;

d. *personeel van buitenlandse NAVO-strijdkrachten*:
    1. een lid van de krijgsmacht als bedoeld in artikel I, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het NAVO-Statusverdrag c in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van het Hoofdkwartierenprotocol;
    2. een lid van de civiele dienst als bedoeld in artikel I, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het NAVO-Statusverdrag c in artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het Hoofdkwartierenprotocol,

e. *gezinslid*: een persoon als bedoeld in artikel I, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van het NAVO-Statusverdrag of als bedoeld in artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van het Hoofdkwartierenprotocol, een persoon voor wie een NAVO-strijdkracht (Delegatieleider) verklaart, dat deze de status heeft van 'afgeleide NAVO-statusgerechtigde' of 'afgeleide Paris Protocol-gerechtigde', of een partner als bedoeld in artikel 5a van de wet;

f. *commandant*: de bevoegde autoriteit van een buitenlandse NAVO-strijdkracht.

Artikel 32

1 Een op grond van artikel 39 van de wet te verlenen vrijstelling wordt:
    a. voorwaardelijk verleend;
    b. voor goederen of diensten verleend voor redelijke hoeveelheden.

De inspecteur kan nadere voorwaarden en beperkingen stellen.

2 Een in het eerste lid bedoelde vrijstelling vervalt wanneer niet of niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden die voor gelden. Aan de voorwaarden die voor een vrijstelling gelden, wordt in ieder geval niet voldaan wanneer een goed of de nutswaarde van een dienst ten aanzien waarvan vrijstelling is verleend, geheel of gedeeltelijk wordt gebruikt door of ten goede komt aan een eve van wie de vrijstelling is verleend. Indien een instelling of persoon niet langer aanspraak heeft op

een in het eerste lid bedoelde vrijstelling, vervalt de vrijstelling voor in het verleden met vrijstelling aangeschafte goederen en diensten, voorzover het goed of het nut van de dienst geacht kan worden nog niet volledig te zijn verbruikt.

3 Wanneer een in het eerste lid bedoelde vrijstelling vervalt, is de belasting waarvan vrijstelling is verleend, verschuldigd ten behoeve van wie de vrijstelling is verleend. De instelling of persoon wordt terzake aangemerkt als belastingplichtige. De verschuldigde belasting wordt berekend naar het tarief – en voorzover van toepassing de dagwaarde van het goed of de resterende nutswaarde van de dienst ten aanzien waarvan vrijstelling is verleend – op het moment dat de vrijstelling vervalt. Ingeval van oneigenlijk gebruik van een vrijstelling wordt de verschuldigde belasting vastgesteld op ten minste het bedrag waarvan vrijstelling werd verleend.

4 Een in het eerste lid bedoelde vrijstelling van omzetbelasting wordt verleend in de vorm van teruggaaf van betaalde be anders is bepaald. Ingeval evenwel een prestatie wordt verricht aan een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging, een internationale organisatie of een militaire begraafplaats, kan de ondernemer die de prestatie verricht, ter zake van de omzetbelasting het tarief van nihil toepassen indien de instelling tijdig aan de ondernemer een geldige verklaring van de inspecteur ter beschikking stelt waaruit blijkt dat ter zake van die belasting het tarief van nihil kan worden toegepast. Op verzoek van de in de tweede volzin bedoelde instelling geeft de inspecteur deze verklaring af indien naar zijn oordeel aanspraak bestaat op vrijstelling van omzetbelasting en de vergoeding ten minste € 35 000 bedraagt.

5 De in het eerste lid bedoelde vrijstellingen van omzetbelasting en accijns met betrekking tot motorbrandstoffen bestemd gebruik door een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging of een internationale organisatie, of bestemd voor persoonlijk gebruik door een lid of personeelslid van een dergelijke instelling worden slechts verleend indien voor het motorrijtuig een CD-kenteken is afgegeven, dan wel een DN/GN-kenteken in de serie 70-00 tot en met 00-99. De vrijstellingen worden verleend in de vorm van teruggaaf van betaalde belasting.

6 Met inachtneming van hetgeen is bepaald in het eerste, tweede en derde lid wordt in gevallen waarin op grond van arti wet aanspraak bestaat op vrijstelling van belastingen bij invoer van een motorrijtuig mede een vrijstelling verleend van omzetbelasting bij levering dan wel intracommunautaire verwerving van een motorrijtuig. De vrijstelling wordt verleend bij wijze van toepassing van het tarief van nihil. De voorwaarden en beperkingen van de desbetreffende vrijstelling van belastingen bij invoer zijn van overeenkomstige toepassing.

7 Voor de in het vijfde lid bedoelde instellingen en personen zijn ter zake van een in het eerste lid bedoelde vrijstelling van omzetbelasting met betrekking tot motorbrandstoffen, vrijstelling van accijns en vrijstelling van belasting van personenauto's en motorrijwielen de voorwaarden van de artikelen 7:8 tot en met 7:14 van de Algemene douaneregeling van overeenkomstige toepassing.

Artikel 33

1 Van de belastingen, genoemd in het derde lid van dit artikel zijn, met inachtneming van hetgeen is bepaald in de artikel en 38, vrijgesteld de leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en, met uitzondering van honoraire consuls, de leden van consulaire vertegenwoordigingen van andere Mogendheden, mits zij:

a. geen Nederlander zijn; en
b. niet duurzaam verblijf houden in Nederland.

De vrijstellingen, bedoeld in het derde lid, onderdelen c, d, e en f, worden ten aanzien van leden van het administratief, technisch en bedienend personeel slechts verleend indien sinds de aanvang van de tewerkstelling in Nederland ten hoogste tien jaren zijn verstreken.

2 De vrijstelling voor de in het eerste lid bedoelde personen vindt overeenkomstige toepassing ten aanzien van de bij he gezinsleden en, onder voorwaarde van wederkerigheid, de bij hen in dienstbetrekking staande particuliere bedienden, mits zij:

a. geen Nederlander zijn;
b. niet duurzaam verblijf houden in Nederland; en
c. bij Nederland zijn geaccrediteerd of aangemeld.

3 De in dit artikel bedoelde vrijstelling vindt toepassing met betrekking tot:

a. de inkomstenbelasting;
b. de loonbelasting;
c. de omzetbelasting;
d. de motorrijtuigenbelasting;
e. de belasting van personenauto's en motorrijwielen;
f. de kansspelbelasting.

4 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van de functionarissen van internationale organisaties d artikel 30 van de wet in aanmerking komen voor de vrijstellingen zoals die worden verleend aan leden van diplomatieke vertegenwoordigingen. Het tweede lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van de inwonende gezinsleden van functionarissen van internationale organisaties die ingevolge artikel 39 van de wet in aanmerking komen voor de fiscale vrijstellingen zoals die worden verleend aan de inwonende gezinsleden van leden van diplomatieke vertegenwoordigingen.

5 De vrijstelling van omzetbelasting wordt slechts verleend onder voorwaarde van wederkerigheid. ten aanzien van func van internationale organisaties die ingevolge artikel 39 van de wet in aanmerking komen voor de vrijstellingen zoals die worden verleend aan diplomaten, wordt met inachtneming van artikel 32, eerste lid, aangenomen dat aan de voorwaarde van wederkerigheid wordt voldaan.

Artikel 35

1 Van de belastingen, genoemd in het tweede lid van dit artikel zijn, met inachtneming van hetgeen is bepaald in de artik
38 en 39, vrijgesteld de diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen van andere Mogendheden, met uitzondering van honoraire consulaire vertegenwoordigingen.

2 De in het eerste lid bedoelde vrijstelling vindt toepassing met betrekking tot:

- a. de omzetbelasting;
- b. de motorrijtuigenbelasting;
- c. de belasting van personenauto's en motorrijwielen;
- d. de overdrachtsbelasting.

3 Honoraire consulaire vertegenwoordigingen zijn, met inachtneming van hetgeen is bepaald in de artikelen 38 en 39, vr

- a. de omzetbelasting;
- b. de overdrachtsbelasting.

4 De in dit artikel bedoelde vrijstellingen van omzetbelasting en van motorrijtuigenbelasting worden slechts verleend onde
van wederkerigheid.

5 De in dit artikel bedoelde vrijstellingen worden verleend aan het hoofd van de diplomatieke of consulaire vertegenwoo

Artikel 38

1 De vrijstelling van omzetbelasting ten behoeve van de in artikel 36 bedoelde personen wordt verleend voor de levering
zaken bestemd voor hun persoonlijk gebruik, met uitzondering van de levering van levensmiddelen, drank of tabakswaren. De vrijstelling wordt slechts verleend indien de vergoeding per factuur ten minste € 225 bedraagt

2 De vrijstelling van omzetbelasting ten behoeve van de in artikel 35, eerste lid, bedoelde diplomatieke en beroepsconsul
woordigingen wordt verleend voor de levering van goederen en het verrichten van diensten bestemd voor officieel gebruik van deze vertegenwoordigingen. Onder officieel gebruik wordt begrepen het huisvesten van leden van de vertegenwoordiging. De vrijstelling wordt slechts verleend indien de vergoeding per factuur ten minste € 225 bedraagt.

3 De vrijstelling van omzetbelasting ten behoeve van de in artikel 35, derde lid, bedoelde honoraire consulaire vertegenw
wordt beperkt tot de volgende prestaties:

- a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, bestemd voor officieel gebruik
genwoordiging, daaronder begrepen onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen bestemd voor het huisvesten van de leden van de vertegenwoordiging, met uitzondering van honoraire consuls;
- b. de levering van goederen en het verrichten van diensten bestemd voor het bouwen, verbouwen, herstellen en ond
hieronder niet begrepen het schoonmaken, van de officiële gebouwen van de vertegenwoordiging, met uitzondering van de woning van de honoraire consul;
- c. de verhuur aan de vertegenwoordiging van onroerende zaken, bestemd voor officieel gebruik.

4 De teruggaaf wordt uitsluitend verleend, indien de levering of de dienst wordt ingeschreven in een door de inspecteur
uitgereikt of toegezonden formulier onder overlegging van een gedagtekende factuur, waarin op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld:

- a. de dag waarop de levering of de dienst wordt verricht
- b. naam en adres van de ondernemer die de levering of de dienst verricht;
- c. naam en adres van degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst verleend;
- d. een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen of van de dienst;
- e. de hoeveelheid van de geleverde goederen;
- f. de vergoeding; en
- g. het bedrag van de belasting dat ter zake van de levering of de dienst is verschuldigd.

Zo de vergoeding per factuur een bedrag van € 225 te boven gaat, dient tevens een bewijs van betaling bij het formulier te worden gevoegd.

5 Bij de aangifte ter verkrijging van teruggaaf wordt het in het vierde lid bedoelde formulier te zamen met de daarbij gevo
en eventuele bewijzen van betaling overgelegd. De facturen en eventuele bewijzen van betaling worden bij het afschrift van de beschikking op het verzoek om teruggaaf teruggezonden.

Artikel 40

1 Een voorwaardelijke vrijstelling van omzetbelasting wordt verleend aan diplomatieke en consulaire vertegenwoordiging
nale organisaties en NAVO-strijdkrachten die in een andere lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd, dan wel gelegerd, met uitzondering van NAVO-strijdkrachten van die lidstaat zelf.

2 Een voorwaardelijke vrijstelling van omzetbelasting wordt verleend aan personeelsleden van de in het eerste lid bedoelde instellingen.

3 Bij het verlenen van de in het eerste lid bedoelde vrijstellingen zijn de voorwaarden, zoals de andere lidstaat die voor h
dan wel het personeelslid heeft vastgesteld voor de vrijstelling van omzetbelasting ter zake van prestaties in het binnenlandse vrije verkeer, van overeenkomstige toepassing. De vrijstellingen worden niet verleend voor goederen die bestemd zijn voor gebruik binnen
ten verricht met betrekking tot dergelijke goederen.

4 De in het eerste en tweede lid bedoelde vrijstellingen worden slechts verleend, indien het instelling, dan wel het perso
originele, door of namens de andere lidstaat gewaarmerkte verklaring overlegt waaruit blijkt dat ter zake aanspraak op vrijstelling van omzetbelasting bestaat. Voor deze verklaring dient gebruik te worden gemaakt van het EU-document ter uitvoering van de vrijstelling omzetbelasting en accijns bij intracommunautaire aankopen door ambassades en consulaten en de leden daarvan, internationale organisaties en bepaalde functionarissen daarvan, en NAVO-onderdelen.

5 De in het eerste lid en tweede lid bedoelde vrijstelling kan direct, bij wijze van toepassing van het tarief van nihil, word
indien de instelling, dan wel het personeelslid, tijdig een geldige verklaring als bedoeld in het vierde lid ter beschikking stelt aan de ondernemer die de prestatie verricht. De in het eerste en tweede lid bedoelde vrijstelling kan worden verleend in de vorm van teruggaaf
van belasting indien het bedrag van de vergoeding per factuur ten minste € 225 bedraagt.

6 De vrijstelling vervalt wanneer niet of niet langer wordt voldaan aan de in het derde lid bedoelde voorwaarden. De als
digde omzetbelasting bedraagt ten hoogste het bedrag waarvan vrijstelling werd verleend.

Artikel 42

1 Vrijstelling van omzetbelasting bij wijze van toepassing van het tarief van nihil wordt verleend voor de levering aan en de
nautaire verwerving door buitenlandse NAVO-strijdkrachten van uitrusting, proviand, materiaal en goederen die bestemd zijn:

- a. voor uitsluitend gebruik door die strijdkrachten, het personeel van die strijdkrachten of de gezinsleden van dat pers
- b. te worden verkocht of om niet te worden overgedragen in militaire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes vo
  gebruik aan personeel van die strijdkrachten of aan de gezinsleden van dat personeel.

2 Vrijstelling van accijns en verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt verleend voor de uitslag tot verbruik respe
uitslag van goederen die worden geleverd aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten en die bestemd zijn:

- a. voor uitsluitend gebruik door die strijdkrachten; of
- b. te worden verkocht of om niet te worden overgedragen in militaire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes vo
  gebruik aan personeel van die strijdkrachten of aan de gezinsleden van dat personeel; of
- c. te worden verkocht of om niet te worden overgedragen voor consumptie ter plaatse in kantines, restaurants, clubs
  een Geallieerd Hoofdkwartier.

3 Een lid van de krijgsmacht als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van het Hoofdkwartierenprotocol dat de Ne
tionaliteit heeft mag uitsluitend gerantsoeneerde goederen, genoemd in de bijlage, onder de in artikel 42g, eerste lid gestelde voorwaarden, kopen in militaire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes.

Artikel 42a

1 Vrijstelling van omzetbelasting bij wijze van toepassing van het tarief van nihil wordt verleend voor de levering van goed
personeel van buitenlandse NAVO-strijdkrachten of door de gezinsleden van dat personeel voor persoonlijk gebruik bij een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 worden besteld en rechtstreeks worden afgeleverd, maar die formeel via een militaire winkel aan hen worden verkocht.

2 De vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, is niet van toepassing op:

- a. alcoholhoudende dranken, tabaksproducten en voedingsmiddelen;
- b. goederen waarvan het bedrag van de vergoeding per factuur minder bedraagt dan € 45;
- c. goederen die zijn bestemd om blijvend te worden aangebracht aan een onroerend goed;
- d. motorrijtuigen, vaartuigen en luchtvaartuigen.

3 Voor de toepassing van de vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, dient de ondernemer die de levering van de goederen
bezit te zijn van een vergunning die op verzoek wordt verleend door de inspecteur.

Artikel 42b

1 Ter zake van aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten verleende diensten, bestemd voor officieel gebruik van die strijdkr
met betrekking tot de omzetbelasting het tarief van nihil toegepast.

2 De commandant legt bij de inspecteur een lijst over met de namen, rang, functie en handtekening van de personen van zijn strijdkracht die bevoegd zijn tot het aftekenen van facturen of documenten die betrekking hebben op diensten die verleend zijn aan zijn strijdkracht.

Artikel 42c

1 Vrijstelling van omzetbelasting bij wijze van toepassing van het tarief van nihil wordt verleend voor de levering van aardgas, elektriciteit en leidingwater aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten en aan het personeel van die strijdkrachten voor hun persoonlijk gebruik.

2 In gevallen waarin op grond van het eerste lid een vrijstelling wordt verleend van omzetbelasting geheven ter zake var
van aardgas, elektriciteit of leidingwater, wordt mede een vrijstelling verleend van energiebelasting, onderscheidenlijk belasting op leidingwater. Artikel 32a, tweede en derde lid, onderscheidenlijk artikel 32b, tweede en derde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 42d

1 Vrijstelling van omzetbelasting en accijns van minerale oliën wordt verleend voor levering van motorbrandstoffen aan p
ichten en bestemd voor persoonlijk verbruik door dat personeel in motorrijtuigen die hun eigendom zijn.

2 Voor de toepassing van het eerste lid, wordt vrijstelling van omzetbelasting en accijns van minerale oliën voor motorbr
ongeacht de soorten motorbrandstof, verleend aan:

a. het personeel van Amerikaanse of Canadese strijdkrachten of de civiele diensten daarvan: maximaal 400 liter per
personeelslid;

b. In afwijking van onderdeel a geldt voor het personeel van de overige buitenlandse NAVO-strijdkrachten en het mili
dat de Nederlandse nationaliteit heeft en verbonden is aan een Geallieerd Hoofdkwartier: maximaal 150 liter per maand en per
personeelslid

3 De vrijstelling, bedoeld in het eerste lid, wordt door de inspecteur op verzoek van of namens een personeelslid als bed
eerste lid verleend in de vorm van teruggaaf van betaalde belasting aan dat personeelslid.

4 De commandant houdt een administratie bij van de hoeveelheid motorbrandstoffen die maandelijks aan een personeel
leverd. Deze administratie wordt op verzoek van de inspecteur aan hem ter beschikking gesteld voor een controle.

Artikel 42a

1 Vrijstelling van omzetbelasting en accijns van minerale oliën ter zake van de levering, de intracommunautaire verwerving
denlijk de uitslag tot verbruik, wordt verleend voor minerale oliën, die in Nederland worden afgeleverd en bestemd zijn voor verbruik
in luchtvaartuigen, oorlogsschepen en geregistreerde dienstvoertuigen van buitenlandse NAVO-strijdkrachten of van de bij die
strijdkrachten behorende civiele diensten.

2 De vrijstelling van accijns van minerale oliën ter zake van de uitslag tot verbruik wordt verleend indien de inspecteur a
van een 'vergunning accijnsgoederenplaats' toestemming heeft verleend tot het leveren aan buitenlandse NAVO-strijdkrachten of
aan de bij die strijdkrachten behorende civiele diensten.

3 De vrijstelling van accijns voor reeds tot verbruik uitgeslagen minerale oliën wordt op verzoek verleend in de vorm van
betaalde accijns aan de strijdkrachten of de diensten, bedoeld in het eerste lid.

4 Het tweede en derde lid zijn van overeenkomstige toepassing op de vrijstelling van omzetbelasting met dien verstande
van nihil wordt toegepast, indien de inspecteur aan degene die de levering verricht daarvoor een vergunning heeft afgegeven.

Artikel 42g

1 De goederen die met vrijstelling van omzetbelasting, van accijns of van verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, bed
42, zijn geleverd aan of intracommunautair zijn verworven door buitenlandse NAVO-strijdkrachten, kunnen aan het personeel van
die strijdkrachten of gezinsleden daarvan in militaire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes worden verkocht of om niet te
worden overgedragen onder voorwaarde dat:

a. het personeel van buitenlandse NAVO-strijdkrachten of gezinsleden daarvan uitsluitend toegang hebben tot militai
kantines, restaurants, clubs of messes op vertoon van een geldige persoonlijke identiteitskaart die is voorzien van naam, datum
en plaats van geboorte, nationaliteit, eventueel rang en stamboeknummer, foto en geldigheidsduur;

b. gerantsoeneerde goederen, genoemd in de bijlage, uitsluitend worden verkocht aan personeel van de buitenlands
strijdkrachten of gezinsleden daarvan die in het bezit zijn van een geldige rantsoenkaart of een elektronisch equivalent daarvan
die, onderscheidenlijk dat, is afgegeven door de commandant;

c. de rantsoenkaarten of het elektronische equivalent daarvan geldig zijn gedurende de wekelijkse periode, die erop
de daaraan voorafgaande week en gedurende twee weken na bedoelde periode;

d. de rantsoenkaarten of het elektronische equivalent daarvan afgegeven kunnen worden in een vorm die de mogelijk
rantsoenen aan te geven voor maximaal 26 achtereenvolgende weken;

e. de in de militaire winkel geleverde hoeveelheid gerantsoeneerde goederen afgeschreven worden van de op de ran
op het elektronische equivalent daarvan vermelde hoeveelheid onder vermelding van de datum van levering;

f. in militaire kantines, restaurants, clubs of messes gerantsoeneerde alcoholhoudende dranken slechts worden
consumptie ter plaatse;

g in militaire kantines, restaurants, clubs of messes tabaksproducten uitsluitend worden verkocht in de kleinhandels
afgeschreven worden op de rantsoenkaart of op het elektronische equivalent daarvan.

2 De commandant houdt in zijn administratie bij de afgifte van rantsoenkaarten of het elektroni-sche equivalent daarvan.
in ieder geval vastgelegd het serienummer van de afgegeven kaart, in numerieke volgorde, met daarbij de naam van de gerechtigde
en zijn rang alsmede de bijzonderheden omtrent de geldige identiteitskaart en in voorkomend geval zijn handtekening.

3 Na elke rantsoenperiode wordt de administratie gedurende zeven jaar bewaard.

4 De in gebruik zijnde en niet meer in gebruik zijnde administratie wordt op verzoek ter beschikking gesteld aan de insp

5 De militaire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes van de buitenlandse NAVO-strijdkrachten zijn gehouden een
te voeren van alle ingekochte en verkochte goederen. Deze administratie wordt zeven jaar bewaard en wordt desgevraagd ter beschikking gesteld aan de inspecteur voor controle.

6 De commandant zorgt ervoor dat:

a. personeelsleden of gezinsleden daarvan, die niet langer gerechtigd zijn tot rantsoenen, hun rantsoenkaart of het
equivalent daarvan inleveren;

b. degene die zijn rantsoenkaart of het elektronische equivalent daarvan verliest, dat verlies aan hem opgeeft en dat
en de militaire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes daarover worden ingelicht;

c. de aankoop van goederen wordt geweigerd in het geval dat een geldig identiteitsbewijs en een rantsoenkaart of he
equivalent daarvan niet kunnen worden getoond. De commandant beslist of een vervangende rantsoenkaart of het elektronische equivalent daarvan al dan niet zal worden afgegeven.

7 Met toestemming van de inspecteur en onder eventueel door hem te stellen voorwaarden kan het beheer en de exploi
taire winkels, kantines, restaurants, clubs of messes worden uitbesteed aan derden.

Artikel 42h

De inspecteur kan toestemming verlenen om af te zien van de vrijstelling. Alsdan wordt de verschuldigde belasting voor

a motorrijtuigen vastgesteld op basis van het tarief en de dagwaarde op het tijdstip dat van de vrijstelling wordt afgezien;

b gebruiksgoederen, met uitzondering van motorrijtuigen, vastgesteld op basis van het tarief en de restwaarde van het g
op het tijdstip dat van de vrijstelling wordt afgezien waarbij een afschrijvingsperiode van drie jaren wordt gehanteerd.

Artikel 42i

1 Vrijstelling van omzetbelasting wordt verleend voor de levering van tabaksproducten, spijzen of alcoholhoudende dranke
sioneerde leden van een krijgsmacht als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van het Hoofdkwartierenprotocol en aan gepensioneerde leden van de civiele dienst, bedoeld in artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het Hoofdkwartierenprotocol, voor consumptie ter plaatse in kantines, restaurants, clubs of messes van een Geallieerd Hoofdkwartier.

2 Gepensioneerd personeel van een krijgsmacht als bedoeld in artikel 1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het NAVO-
of de weduwen en de weduwnaars van dat personeel, mogen niet-accijnsgoederen kopen in militaire winkels na daartoe van de inspecteur toestemming te hebben gekregen. Leveringen van goederen die bedoelde personen in dergelijke winkels hebben gekocht worden aangemerkt als uitvoer. Vervolgens worden die goederen op het tijdstip waarop de leveringen worden verricht aangemerkt als door bedoelde personen tegen betaling van een forfaitair belastingtarief van 16% in het vrije verkeer te zijn gebracht.

3 De inspecteur kan aan een toestemming als bedoeld in het tweede lid voorwaarden verbinden.

4 De inspecteur is bevoegd een verleende toestemming als bedoeld in het tweede lid geheel of gedeeltelijk in te trekken
de voorwaarden, waaronder de toestemming is verleend, niet wordt voldaan.

Artikel 42j

1 Op personeel van buitenlandse NAVO-strijdkrachten en de gezinsleden van dat personeel, voor zover dat personeel in
België of in de Bondsrepubliek Duitsland voor de dienstuitoefening is gestationeerd en in Nederland woont, is artikel 42i van overeenkomstige toepassing.

2 De commandant van de zich in het Koninkrijk België of in de Bondsrepubliek Duitsland voor de dienstuitoefening bevin
landse NAVO-strijdkrachten verstrekt aan de inspecteur een opgave van de namen, de nationaliteiten en de adressen in Nederland van de personeelsleden, bedoeld in het eerste lid, alsmede van hun gezinsleden, van het tijdstip van hun komst naar Nederland, van de registratienummers en -letters van de door hen gebezigde motorrijtuigen, alsmede van de mutaties in voormelde gegevens.

3 Het eerste lid is niet van toepassing op Belgische- en Duitse personeelsleden van buitenlandse NAVO-strijdkrachten die
wonen, maar in hun eigen land zijn gestationeerd.

Artikel 42k

Het is niet toegestaan gerantsoeneerde goederen te kopen voor een ander, behoudens in de volgende gevallen:

a een gezinslid mag voor een ander lid van het gezin met gebruikmaking van diens rantsoenkaart of een elektronisch ec
daarvan aankopen verrichten;

b opperofficieren en vlagofficieren kunnen een ondergeschikte machtigen om de normaal toegestane hoeveelheid gerar
goederen te kopen. De gemachtigden leggen bij de aankoop de schriftelijke machtiging van hun officier over en de rantsoenkaart of een elektronisch equivalent daarvan van die officier;

c. personen die bevoegd zijn gerantsoeneerde goederen te kopen, maar die daartoe niet in staat zijn, kunnen een gemachtigde aanwijzen die zelf eveneens tot aankoop in militaire winkels gerechtigd is, om de aankopen te doen. De gemachtigde legt bij de aankoop een door de volmachtgever ondertekende machtiging over en de rantsoenkaart of een elektronisch equivalent daarvan van de volmachtgever.

Artikel 42l

1 De artikelen 42a, 42f, tweede lid, en 42j zijn niet van toepassing op militair personeel dat de Nederlandse nationaliteit he
tot de buitenlandse NAVO-strijdkrachten, maar in dienst is van de Nederlandse strijdkrachten alsmede op de gezinsleden van dat personeel.

2 Onverminderd artikel 42 zijn de artikelen 42a, 42d, 42f, tweede lid, 42i en 42j niet van toepassing op leden van de civi
de Nederlandse nationaliteit hebben en behoren tot het personeel van buitenlandse NAVO-strijdkrachten alsmede op de gezinsleden

Artikel 42m

De commandant verleent desgevraagd met alle hem ten dienste staande middelen aan de inspecteur de benodigde medewerking:

- a om te verzekeren dat goederen die in aanmerking komen voor inbeslagneming of beslaglegging aan de inspecteur res de ontvanger worden overgedragen;
- b opdat de door het personeel van de betreffende buitenlandse NAVO-strijdkrachten en de gezinsleden daarvan eventu digde omzetbelasting, belastingen op milieugrondslag, opslag duurzame energie, belastingen van personenauto's en motorrijwielen, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, motorrijtuigenbelasting inclusief provinciale opcenten, accijnzen inclusief eventuele voorraadheffing, rente, kosten, bestuurlijke boeten en strafbeschikkingen als bedoeld in artikel 2 van de Invorderingswet 1990 worden betaald.

Artikel 42n

Indien de inspecteur controle wenst uit te oefenen op lokaliteiten binnen vestigingen van een buitenlandse NAVO-strijdkracht, vindt deze controle slechts plaats na voorafgaande kennisgeving aan de commandant.

Artikel 42o

De artikelen 31b, 32, eerste, tweede, derde lid en zesde lid, 40, 42 tot en met 42n alsmede artikel 18, aanhef en onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling accijns en artikel 10, aanhef en onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, zijn van overeenkomstige toepassing op buitenlandse strijdkrachten, het personeel daarvan en hun gezinsleden die behoren tot een staat die deelneemt aan het op 19 juni 1995 te Brussel tot stand gekomen Verdrag tussen de Staten Partij bij het Noord-Atlantisch Verdrag en de overige aan het Partnerschap voor de Vrede deelnemende Staten nopens de rechtspositie van hun krijgsmachten en Aanvullend protocol (Trb. 1996, 74) en het op 19 december te Brussel tot stand gekomen Nader Aanvullend Protocol (Trb. 1998, 183), maar geen Partij is van het NAVO-Statusverdrag.

36.7 AFSCHRIJVINGSTABEL VAN ARTIKEL 8, LID 5, UITVOERINGSREGELING BELASTING VAN PERSON EN MOTORRIJWIELEN 1992

Afschrijvingstabel

Bij gebruik van	*Vermindering*	*Verhoging vermindering voor elke maand die geheel of gedeeltelijk is verstreken na het begin van de in de eerste kolom bedoelde periode*
Minder dan 1 maand	0%	8%
1 maand of langer, maar minder dan 3 maanden	8%	3%
3 maanden of langer, maar minder dan 5 maanden	14%	2,5%
5 maanden of langer, maar minder dan 9 maanden	19%	2,25%
9 maanden of langer, maar minder dan 1 jaar en 6 maanden	28%	1,444 %
1 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 2 jaar en 6 maanden	41%	0,917 %
2 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 3 jaar en 6 maanden	52%	0,833 %
3 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 4 jaar en 6 maanden	60%	0,75%
4 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 5 jaar en 6 maanden	71%	0,416 %
5 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 6 jaar en 6 maanden	76%	0,416 %
6 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 7 jaar en 6 maanden	81%	0,333 %
7 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 8 jaar en 6 maanden	85%	0,333 %
8 jaar en 6 maanden of langer, maar minder dan 9 jaar en 6 maanden	89%	0,25%
9 jaar en 6 maanden of langer	90%	0,083 %

37 Gegevens voorgaande jaren

Dit hoofdstuk bevat een aantal overzichten vanaf 1 januari 2007 tot heden van veel voorkomende percentagewijzigingen in vrijstellingen, bijzondere regelingen en overbrengingen van goederen en diensten van het algemene btw-tarief (21%) naar het verlaagde btw-tarief (9%) en andersom.

37.1 Tarieven

37.1.1 Btw-tarieven

Het *algemene* tarief van de omzetbelasting kent de volgende percentages.

Periode	*Berekend over prijzen*	
	excl.	*incl.*
1 januari 2001 tot 1 oktober 2012	19,0%	15,97%
1 oktober 2012 tot heden	21,0%	17,36%

Het *lage* tarief bedraagt vanaf 1 oktober 1986 6% en vanaf 1 januari 2019 9%. Berekend over prijzen inclusief btw is het tarief 5,66%. Het lage tarief geldt alleen voor aangewezen goederen en diensten. Zie 10.1.

37.1.1.1 Bedrijfskantines

- Over de omzet van bedrijfskantines kan btw worden betaald naar een forfaitair percentage. Zie [illegible]. Dit percentage bedroeg 6 sinds 1 januari 1989. Deze regeling (Besluit nr. CPP2001/2156M) is ingetrokken per 25 november 2011 (Besluit nr. CPP2011/641M).
- Als in een bedrijfskantine de werkelijke omzet lager is dan de zgn. theoretische omzet, kan er een correctie op de voorbelasting moeten plaatsvinden. Hiervoor geldt een forfaitair percentage. Zie 20.5.7.1. Dit percentage bedroeg 6 sinds 1 januari 1989. Deze regeling (Besluit nr. CPP2001/2156M) is ingetrokken per 25 november 2011 (Besluit nr. CPP2011/641M).

37.1.1.2 Verenigingskantines

Als kantines van sportverenigingen in de heffing worden betrokken, kan er over de omzet btw worden betaald naar een forfaitair percentage. Zie 25.2.2. Dit percentage bedraagt:

Periode	*Percentage*
vanaf 1 januari 2001 tot 1 januari 2013	11,0
vanaf 1 januari 2013	11,5

37.1.2 Landbouwforfait

Afnemers die landbouwproducten betrokken van landbouwers die gebruikmaakten van de tot 1 januari 2018 geldende landbouwregeling, konden een percentage – het zgn. landbouwforfait (zie 37.3.7) – in aftrek brengen. Het landbouwforfait bedroeg:

Periode	*Berekend over prijzen*	
	excl.	*incl.*
1 januari 2001 tot 1 oktober 2012	5,37%	5,1%
1 oktober 2012 tot 1 januari 2018	5,7%	5,4%

37.1.3 Minerale oliën en gas, teruggaaf

Tuinbouwers die minerale oliën en gas afnamen hadden tot 1 januari 2018 (per die datum is de landbouwregeling afgeschaft, zie 37.3.7) recht op teruggaaf van btw als deze brandstof niet werd geleverd door middel van een pijpleiding.

Periode	*Berekend over inkoopprijs*
	excl.
1 januari 2001 tot 1 oktober 2012	13,0%
1 oktober 2012 tot 1 januari 2018	15,0%

37.1.4 Autokosten

Privégebruik van een (personen)auto leidde tot 1 juli 2011 tot correctie van de in aftrek gebrachte voorbelasting. Deze correctie bedroeg een percentage van het bedrag dat voor de inkomstenbelasting als onttrekking in aanmerking wordt genomen. Dit percentage bedraagt:

Periode	*Percentage*
1 oktober 1992 tot 1 juli 2011	12,0

Vanaf 1 juli 2011 wordt ter zake van het privégebruik van een (personen)auto niet langer de in aftrek gebrachte voorbelasting gecorrigeerd. In plaats daarvan is een ondernemer btw verschuldigd over de uitgaven die hij maakt voor het privégebruik van de auto. Zie 21.2. Hij kan echter ook kiezen voor het betalen van een forfaitair percentage aan btw, te berekenen over de catalogusprijs van de auto. Dit percentage bedroeg:

Periode	*Percentage*
1 juli 2011 tot heden	2,7

Als een ondernemer bij aanschaf van een auto geen btw in aftrek heeft kunnen brengen, bijv. omdat de auto met toepassing van de margeregeling is aangekocht, geldt een lager percentage dan 2,7. Dat lagere percentage is:

Periode	*Percentage*
1 juli 2011 tot heden	1,5

37.1.5 Van algemeen tarief naar verlaagd tarief

Goederen en diensten die van het algemene tarief (nu 21%) zijn overgebracht naar het verlaagde tarief (nu 9%) zijn hierna vermeld. Daarbij is aangegeven vanaf welke datum het verlaagde tarief van toepassing is en welke post van Tabel I van toepassing is:

- hoog-laagbedden per 1 januari 2002. Zie [illegible]
- antidecubitusmatrassen en draagbare uitwendige infuuspompen per 1 januari 2002. Zie [illegible]
- gelegenheid geven tot sportbeoefening per 1 januari 2002. Zie [illegible]
- leespennen voor dyslectici per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- handfixatiehulpmiddelen per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- oorapparaten tegen stotteren per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- uittrekhulpmiddelen voor steunkousen per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- meetapparatuur voor stollingstijd van bloed per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- medicijnvernevelaars per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- zuurstofconcentratoren met wagentjes en tassen per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- computermuissoftware voor tremorpatiënten per 1 januari 2007. Zie [illegible]
- aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal per 1 juli 2009 met wijziging per 1 januari 2010. Zi
- luierbroekjes voor grotere kinderen per 1 januari 2010. Zie [illegible]
- boeken anders dan op schrift per 1 januari 2010. Zie [illegible]
- digitale educatieve informatie voor informatieoverdracht in het onderwijs per 1 januari 2010. Zie [illegible]
- AED (automatische externe defibrillator) per 1 januari 2010. Zie [illegible]
- hulphonden per 1 januari 2010. Zie [illegible]
- taxivervoer van personen anders dan per auto, zoals vervoer per motortaxi, tuktuk en fietstaxi per 1 januari 2010
- schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen per 1 januari 2010. Zie [illegible]
- renovatie en herstel van woningen per 1 oktober 2010 tot 1 juli 2011. Aanvullend is goedgekeurd dat het verlaagc toepassing was op deze diensten die vóór 1 juli 2011 waren aangevangen en vóór 1 oktober 2011 waren afgerond (Besluit nr. BLKB2011/1000M);
- renovatie en herstel van woningen per 1 maart 2013 tot 1 juli 2015;
- optredens door uitvoerende kunstenaars vóór 1 juli 2011 en vanaf 1 juli 2012. In de periode vanaf 1 juli 2011 tot 1 algemene tarief. Zie 37.1.6;
- levering door de kunstenaar of invoer van kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek vóór 1 januari 2011 en vanaf periode vanaf 1 januari 2011 tot 1 juli 2012 gold het algemene tarief. Zie 37.1.6;
- verlenen van toegang tot muziek- en toneeluitvoeringen (incl. o.a. opera's, musicals en cabarets) en lezingen vóć vanaf 1 juli 2012. In de periode vanaf 1 juli 2011 tot 1 juli 2012 gold het algemene tarief. Zie 37.1.6.

37.1.6 Van verlaagd tarief naar algemeen tarief

Goederen en diensten die van het verlaagde tarief (nu 9%) zijn overgebracht naar het algemene tarief (nu 21%) zijn hierna opgenomen. Daarbij is aangegeven vanaf welke datum het algemene tarief van toepassing is:

- personenvervoer via de lucht binnen Nederland per 1 januari 2002;
- peepshows en andere erotische optredens per 1 januari 2008;
- invoer en intracommunautaire verwerving van landtechnische werken (Besluit nr. CPP2007/1150M);
- levering door de kunstenaar of invoer van kunst- en verzamelvoorwerpen en antiek vanaf 1 januari 2011 tot 1 juli 20
- verlenen van toegang tot muziek- en toneeluitvoeringen (incl. o.a. opera's, musicals en cabarets) en lezingen tus 1 juli 2012. Zie ook 37.1.5;
- optreden door uitvoerende kunstenaars tussen 1 juli 2011 en 1 juli 2012. Zie ook 37.1.5;
- levering van isolatiematerialen (t.b.v. woningen ouder dan twee jaar), ook als de waarde van de materialen bedu de waarde van de arbeid (vanaf 1 januari 2014). Zie ook 10.3.17;
- levering van broedeieren voor pluimvee per 1 januari 2018

- leveringen vervoer van gas en de levering van minerale olie voor verwarming ter bevordering van het groeiproce ducten per 1 januari 2018;
- de volgende diensten aan landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers per 1 januari 2018:
  - *a.* de diensten door agrarische loonbedrijven;
  - *b.* de diensten door fokinstellingen, instellingen voor keuring en onderzoek en instellingen voor kunstmatige inseminatie, embryotransplantatie daaronder begrepen;
  - *c.* de diensten door boekhoud- en belastingadviesbureaus;
  - *d.* het bewaren, drogen, koelen, ontsmetten, schonen, sorteren en verpakken van goederen die de landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers hebben voortgebracht of geteeld alsmede het vervoer van die goederen naar veilingen.

37.2 Vrijstellingen

37.2.1 Van belast naar vrijgesteld

De volgende diensten zijn onder een omzetbelastingvrijstelling gebracht:

- kansspelautomaten 12.10, 1 juli 2008. Zie
  medische diensten door paramedici waarvan het beroep is ingeschreven in een register bij het ministerie van Vol Welzijn en Sport tussen 1 juli 2009 en 1 januari 2013. Zie 12.6 en 37.2.2;
- per 1 januari 2015: verzorging en verpleging van personen in ziekenhuizen e.d. *die winst beogen*. Zie 12.2.1.

37.2.2 Van vrijgesteld naar belast

In de periode 1 januari 2001 tot heden is voor een aantal diensten een – al dan niet buitenwettelijke – vrijstelling beëindigd:

- niet-medische diensten door psychologen p 12.6 januari 2008. Zie
- leveringen van tandprothesen door anderen dan tandartsen en tandtechnici p 12.6 januari 2008. Zie
- beroepsonderwijs door de ondernemer die niet is ingeschreven in het Register Kort Beroepsonderwijs (RKBO) p 12.13.3
- medische diensten door paramedici waarvan het beroep is ingeschreven in een register bij het ministerie van Vol Welzijn en Sport per 1 januari 2013. Zie 12.6 en 37.2.1;
- werkzaamheden door niet-winstbeogende watersportorganisaties (met gebruik van personeel) m.b.t. vaartuigen d voor sportbeoefening en het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor dergelijke vaartuigen (vanaf 1 januari 2017). Zie 12.4.6.

37.2.3 Omzetgrenzen voor fondswerving

Voor bepaalde organisaties die voor hun hoofdactiviteit zijn vrijgesteld geldt ook een vrijstelling voor hun fondswervende nevenactiviteiten, mits bepaalde omzetgrenzen niet worden overschreden. Zie 12.20. Die omzetgrenzen bedragen:

Periode	*Leveringen*	*Diensten*	*Diensten door sportorganisaties*
1 januari 2002 tot 1 januari 2014	€ 68 067	€ 22 689	€ 31 750
1 januari 2014 tot heden	€ 68 067	€ 22 689	€ 50 000

37.2.4 Bouwterrein

Tot 1 januari 2017 luidde de wettelijke tekst van het begrip 'bouwterrein' als volgt:

'Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1e, wordt als bouwterrein beschouwd onbebouwde grond:

a. waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden,
b. ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
c. in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of
d. ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend,

met het oog op de bebouwing van de grond.'

***LET OP** Onderdeel d. luidde tot 1 januari 2011: 'd. ter zake waarvan een bouwvergunning is verleend'.*

37.3 Bijzondere regelingen

37.3.1 Reisbureauregeling

De reisbureauregeling is van toepassing op reizen die vanaf 1 april 2012 plaatsvinden. Voor reizen die vóór 1 april 2012 plaatsvonden, golden de algemene btw-regels. Er gold ook een buitenwettelijke regeling. Die buitenwettelijke regeling (geldig tot 1 april 2012) was opgenomen in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 maart 1971, voor het laatst gewijzigd per 15 april 1981 (nr. B71/2260).

Begrip 'afnemer van de reisdienst'

De staatssecretaris had zich op het standpunt gesteld dat de reisbureauregeling alleen van toepassing kon zijn als de afnemer van de reisdienst de reiziger zelf was. Bij doorverkoop van een reisdienst aan een reisondernemer was de regeling dus niet van toepassing. In Besluit nr. BLKB2014/645M heeft de staatssecretaris dat standpunt ingetrokken. Daarbij wordt tevens, onder voorwaarden, als overgangsregeling goedgekeurd dat de reisbureauregeling niet wordt toegepast als de afnemer van de reisdienst niet de reiziger zelf is. De voorwaarden zijn:

- de reisdienst wordt geboekt vóór 1 april 2015;
- de reisdienst wordt vóór 1 november 2015 uitgevoerd; en
- de (algemene) btw-regels die gelden voor prestaties die niet onder de reisbureauregeling vallen, worden op deze reisdiensten toegepast.

37.3.2 Margeregeling kunstvoorwerpen

Op verzoek kan een handelaar de margeregeling toepassen op kunstvoorwerpen die aan hem zijn geleverd tegen het 9%-tarief. Zie 20.1.9. Tussen 1 januari 2011 en 1 juli 2012 was de levering van kunstvoorwerpen belast volgens het algemene tarief. Zie 37.1.5 en 37.1.6. In dat tijdvak kon de handelaar wel de margeregeling toepassen als hij kunstvoorwerpen vóór 1 januari 2011 geleverd had gekregen tegen het 9%-tarief (art. 28c, lid 1, onderdeel c., Wet OB).

37.3.3 Tabaksproducten

Tot 1 juli 2013 gold voor tabaksproducten een bijzondere regeling (art. 28 Wet OB). De heffing van btw vond eenmalig plaats bij de fabrikant, de importeur of de intracommunautair verwerver. De transacties daarna werden niet meer in de btw-heffing betrokken. Zo waren groot- en kleinhandelaren geen btw verschuldigd over de levering van tabaksproducten, maar hadden zij ook geen recht op aftrek van op de inkoop van tabaksproducten drukkende btw. Die bijzondere regeling is afgeschaft per 1 juli 2013. Voor transacties met tabaksproducten vanaf die datum gelden de gewone btw-regels. Als overgangsregeling mochten de groot- en kleinhandelaren eenmalig op de aangifte de btw als voorbelasting aftrekken die was begrepen in de bij hen per 1 juli 2013 aanwezige handelsvoorraad (art. VII f Wet Belastingplan 2013).

37.3.4 Integratielevering

Artt. 3, lid 3, onderdeel b., en 9, Wet OB (oud)

Per 1 januari 2014 is de zgn. integratielevering afgeschaft. Deze integratielevering deed zich voor als aan de volgende voorwaarden was voldaan.

- De ondernemer vervaardigt *in eigen bedrijf* een nieuw goed of laat een goed vervaardigen met behulp van grondstoffen (incl. eigen grond) die hij zelf ter beschikking stelt. Een ondernemer bouwt bijv. op eigen grond zelf een kantoor of laat dat door een bouwbedrijf bouwen.
- De ondernemer kan de aanschaf-btw niet (helemaal) aftrekken als hij het goed (in plaats van zelf vervaardigen of l in zijn geheel aangeschaft zou hebben. De ondernemer koopt bijv. het kantoor plus grond in nieuwstaat van een handelaar in onroerende zaken en hij gebruikt het kantoor voor (van btw vrijgestelde) verzekeringsprestaties.

Het gevolg van de integratielevering was dat de ondernemer de btw die drukt op de vervaardigingskosten wel mocht aftrekken. Daar stond tegenover dat de ondernemer op het moment van ingebruikneming van het vervaardigde goed btw aan de Belastingdienst moest betalen over de waarde van het vervaardigde goed. Zie ook 10.4.6.2. Op deze wettelijke bepaling was de zgn. printprijsregeling gebaseerd (Besluit nrs. CPP2001/1191M en CPP2001/2178M). Deze goedkeuring is ingetrokken per 1 januari 2015.

37.3.5 Printprijsregeling

Bij film- en videoproducties kon in veel gevallen de zgn. printprijsregeling worden toegepast (Besluit nrs. CPP2001/1191M en CPP2001/2178M). Dat hield in dat de verschuldigde omzetbelasting niet werd berekend over de werkelijke vergoeding voor de levering van de film, maar over een lager forfaitair bedrag, namelijk de printprijs (een bedrag per meter film). Deze regeling was gebaseerd op de, per 1 januari 2014, afgeschafte integratielevering. Het besluit waar de printprijsregeling was opgenomen, is ingetrokken per 1 januari 2015 (nr. BLKB2013/2330M).

37.3.6 Btw in oninbare vorderingen

37.3.6.1 Teruggaaf aan schuldeiser

Art. 29, lid 1, Wet OB (oud)

Een schuldeiser heeft recht op teruggaaf van eerder door hem betaalde btw als hij de vergoeding voor de verrichte prestaties niet zal ontvangen wegens oninbaarheid, vermindering van de vergoeding of terugname van geleverde goederen in ongebruikte staat. Tot 1 januari 2017 gold in deze gevallen het volgende.

- Het recht op teruggaaf ontstaat in het tijdvak dat de oninbaarheid van de vordering redelijkerwijs vaststaat.
- Voor het verkrijgen van deze teruggaaf moet de ondernemer een apart verzoek doen. De inspecteur verleent de t beschikking.
- Factoormaatschappijen hebben geen zelfstandig recht op teruggaaf. Zij kunnen alleen een verzoek *namens* de oorspronkelijke schuldeiser indienen bij de inspecteur (Besluit nr. DGB2003/4484M).

- De belasting wordt *niet* opnieuw verschuldigd als de schuldeiser, nadat de Belastingdienst de teruggaaf heeft verleend, alsnog een betaling op die vordering ontvangt.

37.3.6.2 Verschuldigdheid door schuldenaar

Art. 29, lid 2, Wet OB (oud)

Een ondernemer die de btw op een ingekochte prestatie heeft afgetrokken, wordt de afgetrokken btw weer verschuldigd aan de Belastingdienst als en voor zover die ondernemer de vergoeding aan zijn leverancier/schuldeiser niet betaalt. Tot 1 januari 2017 gold het volgende.

- De verschuldigdheid van de afgetrokken btw ontstaat in het tijdvak waarin redelijkerwijs vaststaat dat de schuld a niet wordt voldaan. De verschuldigdheid ontstaat in ieder geval twee jaar na het opeisbaar worden van de schuld.
- Als de schuldenaar, nadat de inspecteur de teruggaaf van door leverancier/schuldeiser afgedragen btw heeft ver alsnog betaalt, heeft hij geen (hernieuwd) recht op aftrek van btw.

37.3.7 Landbouwregeling

Art. 25 Wet OB (oud)

Per 1 januari 2018 is de landbouwregeling afgeschaft. De regeling hield in dat onder voorwaarden landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers (hierna: landbouwers) buiten de heffing van omzetbelasting bleven. Zij hoefden niet te voldoen aan de administratieve verplichtingen (zie 29.1) en factureringsplicht. Zie 20.1.3. De regeling leidde ertoe dat de landbouwers geen btw waren verschuldigd over de door hen geleverde gebruikte bedrijfsmiddelen, agrarische producten en de door hen verrichte agrarische diensten. Daar stond tegenover dat zij de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting (voorbelasting) niet in aftrek konden brengen. Om te voorkomen dat de landbouwers de aan hen in rekening gebrachte btw zouden doorberekenen aan hun afnemers (zgn. btw-cumulatie), voorzag de regeling in een landbouwforfait. Zie 37.1.2. Landbouwers konden voor een periode van minimaal vijf jaar kiezen voor de gewone btw-regeling (belast ondernemerschap). Daarvan werd vooral gebruikgemaakt door landbouwers die veel of grote investeringen deden en de daarop betrekking hebbende btw in aftrek wilden brengen. Zie hfst. 25 van *Nextens BTW Almanak 2015* voor een uitgebreide weergave van de gevolgen van de per 1 januari 2018 afgeschafte landbouwregeling. In 2018 gold bovendien overgangsrecht. Zie hfst. 25 van *Nextens BTW Almanak 2018* voor een uitgebreide weergave van de gevolgen van de per 1 januari 2018 afgeschafte landbouwregeling en het daarbij geldende overgangsrecht.

37.3.8 Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie (Brexit)

Het Verenigd Koninkrijk (Engeland, Schotland, Wales en Noord-Ierland) is uit de Europese Unie getreden. Dit heeft gevolgen voor btw-doeleinden omdat een aantal btw-bepalingen uitsluitend geldt als de presterende ondernemer of de afnemer van de prestatie woonachtig/gevestigd is binnen de Europese Unie (www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/btw/content/wat-betekent-brexit-voor-de-btw. Zie 38.1. Voor leveringen en dienstverrichtingen die plaatsvinden vanaf de datum dat het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie is getreden (zie hierna onder 'Ingangsdatum Brexit'), moet ervan worden uitgegaan dat de in het Verenigd Koninkrijk woonachtige/gevestigde ondernemer en/of de afnemer van de prestatie *niet* is gevestigd c.q. woonachtig is in een EU-lidstaat. Hun situatie is voor btw-doeleinden dan gelijk als een in bijv. Zwitserland of Noorwegen gevestigde ondernemer of afnemer. Het voor de btw relevante onderscheid tussen wel of niet gevestigd/woonachtig zijn in een EU-lidstaat, is o.m. voor de hiernavolgende onderwerpen van belang.

Intracommunautaire prestaties

Goederenverzendingen tussen een EU-lidstaat en het Verenigd Koninkrijk zijn niet langer aan te merken als intracommunautaire verwervingen en leveringen. Zie resp. hfst. 14 en hfst. 16. Die leveringen kwalificeren na de Brexit als invoer (hfst. 15) of uitvoer (hfst. 17) van goederen. Die leveringen worden ook niet langer vermeld op de opgaaf ICP. Zie 3.7.

***LET OP** Ondernemers die regelmatig goederen inkopen uit het Verenigd Koninkrijk, kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen voor de verleggingsregeling bij invoer. Zie 15.2.1 en 15.2.4. Dit kan aantrekkelijk zijn omdat de bij invoer verschuldigde btw dan niet meteen hoeft te worden voldaan, maar pas als btw-aangifte wordt gedaan. Zie ook 16.2.2.10 voor de goedkeuringen die de staatssecretaris van Financiën (Besluit nr. 2021-3736) heeft getroffen m.b.t. de regeling inzake voorraad op afroep.*

Btw-identificatienummer

Het btw-identificatienummer van ondernemers of rechtspersonen/niet-ondernemers (zie 14.1.10 en 16.1.6.10) is na de Brexit in beginsel niet langer een geldig c.q. juist nummer. Als echter een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemer beschikt over een in een andere EU-lidstaat afgegeven btw-identificatienummer (zie 5.5.2.5), heeft de Brexit voor de geldigheid of juistheid van dat nummer geen gevolgen.

Plaats van dienst

Voor het bepalen van de plaats waar een dienst wordt verricht (zie hfst. 7) is na de Brexit een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde/woonachtige presterende ondernemer of afnemer niet langer gevestigd/woonachtig in een EU-lidstaat

MOSS-aangifte

Een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemer die digitale diensten verricht, kan na de Brexit gebruik blijven maken van de MOSS-aangifte. Zie 3.8. Als de afnemende klant (een niet-ondernemer) echter woonachtig is in het Verenigd Koninkrijk, is er binnen de EU geen btw verschuldigd, zodat deze diensten niet langer op de MOSS-aangifte worden vermeld.

Aftrek van voorbelasting bij bepaalde financiële prestaties

Als een ondernemer bepaalde (vrijgestelde) financiële diensten verricht aan een afnemer die gevestigd/woonachtig is in het Verenigd Koninkrijk, heeft deze presterende ondernemer voortaan recht op aftrek van voorbelasting. Zie 18 1.4.2.

Afstandsverkopen

De regeling voor afstandsverkopen (zie 6.6 en 6.8) geldt na de Brexit niet langer als óf de presterende ondernemer óf de afnemende niet-ondernemer gevestigd of woonachtig is in het Verenigd Koninkrijk.

37.3.8.1 Ingangsdatum Brexit

Het Verenigd Koninkrijk is per 31 januari 2020 (middernacht Nederlandse tijd) uit de Europese Unie treden. Tussen de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk is een overeenkomst gesloten waaruit volgt dat tot 1 januari 2021 alle EU-regels en -wetten van kracht blijven (http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/brexit/brexit-stand-van-zaken). Dat betekent dat voor de toepassing van de btw-regels tot 1 januari 2021 ervan uit moet worden gegaan dat ondernemers en afnemers van de prestaties die gevestigd/woonachtig zijn binnen het Verenigd Koninkrijk ook binnen de EU zijn gevestigd.

37.3.9 Kleineondernemersregeling (KOR)

Art. 25 Wet OB (oud)

Per 1 januari 2020 is de kleineondernemersregeling (KOR) ingrijpend gewijzigd en vervangen door de *omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting* (OVOB). Zie hfst. 24. De regeling hield in dat ondernemers-natuurlijke personen die per jaar na aftrek van voorbelasting niet meer dan € 1883 aan btw waren verschuldigd, een btw-vermindering kregen. Als zij per jaar minder dan € 1345 aan btw waren verschuldigd, was de vermindering gelijk aan de af te dragen btw. Bovendien konden zij dan voor de btw ontheffing krijgen van administratieve- en factureringsverplichtingen (zie 29.1 en 28.1.3) en de btw-aangifteplicht (zie 3.1.1).

38 EU-lidstaten

38.1 Lidstaten en gebieden van de EU

In de EU wordt onderscheid gemaakt tussen het Douanegebied, het Accijnsgebied en het btw-gebied. Deze gebieden zijn niet geheel gelijk. In het volgende overzicht is aangegeven welke landen en gebieden *voor de heffing van btw* tot de EU behoren. Verder is voor elk land de munteenheid vermeld.

EU-lidstaat	*Valuta*	*Met inbegrip van*	*Met uitzondering van*
België		–	–
Bulgarije		–	–
Cyprus	€	de zones Akrotiri en Dhekalia	–
Denemarken		–	Faröer Eilanden Groenland
Duitsland		–	Büsingen Helgoland
Estland		–	–
Finland		–	Åland Eilanden[1]
Frankrijk	€	Monaco	Overzeese departementen (DOM): Guadeloupe[1], Frans Guyana[1], Martinique[1] en La Réunion[1], Overzeese gebieden (TOM): Nieuw Caledonië, de Wallis Eilanden en Futuna Eilanden, Frans Polynesië, Franse Zuidelijke en Antarctische Territoria en de Franse territoriale lichamen (Mayotte, St.-Pierre en Miquelon)
Griekenland		–	Berg Athos[1]
Hongarije		–	–
Ierland		–	–
Italië	€	Aosta	Livigno Campione d'Italia De nationale wateren van het Meer van Lugano die zijn gelegen tussen de oever en de politieke grens van het gebied tussen Ponte Tresa en Porto Ceresio San Marino[1] Vaticaanstad
Kroatië		–	–
Letland		–	–
Litouwen		–	–
Luxemburg		–	–
Malta		–	–
Nederland		–	Aruba, Bonaire, Curaçao, St.-Maarten, Saba en St.-Eustatius
Oostenrijk		–	–
Polen		–	–
Portugal	€	Azoren Madeira	Macau
Roemenië		–	–
Slovenië		–	–
Slowakije		–	–
Spanje	€	Balearen	Andorra[1] Canarische Eilanden[1] Ceuta Melilla
Tsjechië		–	–
Verenigd Koninkrijk	GBP	Eiland Man	Kanaal Eilanden: Alderney[1], Guernsey[1], Jersey[1], Sark[1] en Herm[1], Gibraltar, Overzeese gebieden: Anguilla, Cayman Eilanden, Falkland Eilanden, Zuid-Georgia en de Sandwich Eilanden, Turks en Caicos Eilanden, Britse Maagden Eilanden, Montserrat, Pitcairn Eilanden, St.-Helena en afhankelijke gebieden, Brits Antarctisch Territorium en Brits Territorium in de Indische Oceaan
Zweden		–	–

[1] Deze gebieden behoren wel tot het Douanegebied van de EU, maar niet tot het btw-gebied. Goederen afkomstig uit deze gebieden moeten voor de heffing van de btw worden ingevoerd. Zie [illegible] en [illegible]. [illegible] gedekt, maar er is wel een overeenkomst betreffende een douane-unie tussen de EU en Andorra voor de goederen die worden ingedeeld in de hoofdstukken 25 t/m

39 Adressen

39.1 Kantoren bevoegd voor de omzetbelasting

De uitvoering van de omzetbelasting in Nederland vindt plaats op ongeveer twintig kantoren van de Belastingdienst.
Bij de behandeling wordt onderscheid gemaakt tussen grote ondernemingen en ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf.
De drie belastingkantoren in Caribisch Nederland zijn bevoegd voor de algemene bestedingsbelasting aldaar.
Op de website van de Belastingdienst kan per gemeente op woon- of vestigingsplaats worden nagegaan bij welk belastingkantoor men moet zijn. Zie www.belastingdienst.nl (zoeken op 'Adressen belasting- en douanekantoren').
Voor kantoorgegevens kan ook de website van www.overheid.nl worden geraadpleegd onder Ministeries. Ministerie van Financiën, Directoraat-Generaal Belastingdienst
Voor het bezoeken van een kantoor moet een afspraak worden gemaakt via de BelastingTelefoon (0800–0543).
Voor belastingadviseurs en andere intermediaire zijn er aparte telefoonnummers en e-mailadressen voor contact met de Belastingdienst.
Zie 1.3.3.

39.1.1 Belastingkantoren Nederland

Kantoor Almelo
Stationsstraat 5
(Postbus 5105, 7600 GL Almelo)

Kantoor Almere
Willem Dreesweg 24
(Postbus 1111, 1300 BC Almere)

Kantoor Amsterdam
Kingsfordweg 1
(Postbus 58944, 1040 EE Amsterdam)

Kantoor Arnhem
Groningensingel 21
(Postbus 9007, 6800 DJ Arnhem)

Kantoor Breda
Gravinnen van Nassauboulevard 75 (Kantoor West)
(Postbus 90121, 4800 RA Breda)

Kantoor Den Haag
Prinses Beatrixlaan 512
(Postbus 30206, 2500 GE Den Haag)

Kantoor Doetinchem
Hamburgerbroeklaan 12
(Postbus 866, 7600 AW Almelo)

Kantoor Eindhoven
Karel de Grotelaan 4
(Postbus 90056, 5600 PJ Eindhoven)

Kantoor Emmen
Verlengde Spoorstraat 2
(Postbus 418, 9700 AK Groningen)

Kantoor Groningen
Kempkensberg 12
(Postbus 418, 9700 AK Groningen)

Kantoor Heerlen
Kloosterweg 22
[illegible] n)

Kantoor Hoofddorp
Capellalaan 1–17
(Postbus 58944, 1040 EE Amsterdam

Kantoor Hoorn
Nieuwe Steen 4
(Postbus 58944, 1040 EE Amsterdam)

Kantoor Leeuwarden
Tesselschadestraat 4
(Postbus 410, 9700 AK Groningen)

Kantoor Maastricht
Terra Nigrastraat 10
(Postbus 5750, 6202 MB Maastricht)

Kantoor Middelburg
Poelendaelesingel 18
(Postbus 90121, 4800 RA Breda)

Kantoor Rotterdam
Laan op Zuid 45
(Postbus 50981, 3007 BC Rotterdam)

Kantoor Utrecht
Herman Gorterstraat 55
(Postbus 18500, 3501 CM Utrecht)

Kantoor Venlo
Hogeweg 85
(Postbus 4486, 6401 CZ Heerlen)

Kantoor Zwolle
Burgemeester Drijbersingel 27
(Postbus 10014, 8000 GA Zwolle)

Alle kantoren zijn telefonisch te bereiken via de BelastingTelefoon (0800–0543).

39.1.2 BelastingTelefoon Buitenland

BelastingTelefoon Buitenland

T 055–
T +31 (vanuit buitenland)

De BelastingTelefoon Buitenland is er voor particulieren en bedrijven die buiten Nederland zijn gevestigd, maar in Nederland belastingplichtig zijn.

39.1.3 Belastingkantoren Caribisch Nederland

Belastingen en Douane

Kantoor Bonaire, Kaya L.D. Gerharts 12 (Postbus 329), Kralendijk, T 00–

Kantoor Saba, Cap. Matthew Levenstone Street, The Bottom, T 00–

Kantoor St.-Eustatius, H.M. Queen Beatrix Street, Oranjestad, T 00–

39.2 Directeur van de Belastingdienst

In een aantal gevallen kan een belastingplichtige tegen een beslissing van een regio in beroep komen bij de Directeur van de Belastingdienst. Ook als de belastingplichtige de afhandeling van een klacht door een regio nog eens wil laten toetsen, kan hij bij de Directeur terecht.

Het aan de Directeur van de Belastingdienst gerichte beroepschrift of verzoek tot toetsing van de klacht moet worden ingediend bij het betreffende belastingkantoor. Zie 39.1 voor de adressen.

39.3 Belastingdienst/Central Liaison Office

Telefonisch: BelastingTelefoon
T 0800–[redacted] (voor in Nederland gevestigde ondernemers)
T +31 55[redacted] (voor elders gevestigde ondernemers)
Postadres: Antwoordnummer 169, 7600 VB Almelo

39.4 Belastingdienst/ Corporate Dienst Vaktechniek (afdeling brieven en beleidsbesluiten)

Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Afdeling brieven en beleidsbesluiten
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
T 070–[redacted]

39.5 Bpm-aangiftepunten

Bpm-aangiftepunten zijn gevestigd bij de RDW-keuringsstations. Op de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl, zoek op ‘bpm-aangiftepunten’) worden de vestigingsplaatsen van deze stations vermeld. Ook zijn daar per vestigingsplaats de postadressen te vinden van de bpm-teams van de Belastingdienst.
Bel voor telefonisch contact met een bpm-aangiftepunt de BelastingTelefoon Auto (0800–0749).

39.6 Ministerie (algemeen)

Ministerie van Financiën
Korte Voorhout 7
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
T 070–[redacted]
F 070–

39.7 Buitenlandse belastingdiensten voor informatie belastingplicht e.d.

Voor als men in een andere EU-lidstaat omzetbelasting verschuldigd is of daarover nadere informatie wil inwinnen:

België
Centraal btw-kantoor voor buitenlandse belastingplichtigen (CKBB), Inlichtingen, controle
Financietoren
Kruidtuinlaan 50, bus 3625 (Verdieping 18/R)
1000 Brussel
T 32–257[redacted]
F 32–257
E-mail: contr.btw.ckbb@minfin.fed.be
I www.minfin.fgov.be

Bulgarije
National Revenue Agency
52 Dundukov Blvd
1000 Sofia
T (NRA Call Centre) 359–700 18 700
E-mail: infocenter@nra.bg
I www.nap.bg/en/

Cyprus
Ministry of Finance
VAT Service-Headquarters
[redacted]

1471, Nicosia
T 357–[redacted]
F 357–
E-mail: headquarters@vat.mof.gov.cy
I www.mof.gov.cy

Denemarken
Skattecenter Tønder
Pionér Alle 1
6270 Tønder
T 45–[redacted]
F 45–
I www.skat.dk

Duitsland
Finanzamt Kleve
Emmericher Strasse 182
47533 Kleve
T 49[redacted]
F 49–
I www.finanzamt-kleve.de

Estland
Tax Management Department
8a Lõõtsa Str
15176 Tallinn
T 372–[redacted]
F 372–
E-mail: [redacted]@emta.ee en [redacted]@emta.ee
I www.emta.ee/?lang=en

Finland
Uudenmaan yritysverotoimisto
Uusimaa Corporate Tax Office
P.O. Box 30
FI-00052 Vero
T 358–2[redacted]
F 358–2

Frankrijk
Direction Générale des Impôts
Bureau GF2A animation de la fiscalité des professionelle
86–92, Allée de Bercy – Télédoc 971
75 574 Paris Cedex 12
T 33[redacted]
F 33
E-mail: bureau.gf2a@dgfip.finances.gouv.fr
I www.impots.gouv.fr

Griekenland
Ministry of Finance
14th Directorate of VAT
Sina 2–4
10 672 Athens
T 30[redacted]
F 30–[redacted]
E-mail: dfps.b3@1992.syzefxis.gov.gr

Hongarije
APEH Kiemelt Adózók Igazgatósága
Külföldiek Adó-visszatérítését Intézo Foosztály
H-1077 Budapest, Dob u. 75–81
Postadres: H-1410 Budapest, Pf. 136
T 36–1[redacted]
F 36–1

Ierland
Revenue Commissioners
City Centre District
9/15 Upper O'Connell Street
Dublin 1
T 353–1[redacted]
E-mail: CityCentreNorthCityVAT@revenue.ie
I www.revenue.ie

Italië
Ministero dell'Economia e delle Finanze
Via XX Settembre, 97, 00187 Roma
T 39–06 476 111
I www.mef.gov.it/en/

Kroatië
Ministry of Finance, Tax Administration
Boškovićeva ulica 5
10 000 Zagreb
T 385-1480 90 00
F 385-1480 95 30
I www.porezna-uprava.hr

Letland
Valsts ienemumu dienesta Lielo nodoklu maksataju parvalde (Large Taxpayers Dep. of the State Revenue Service)
Jeruzalemes Street 1
Riga LV 1010
T 371–670 01 898
[redacted] [redacted]@vid.gov.lv
I www.vid.gov.lv

Litouwen
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija
Šermukšnių g.4
01509 Vilnius
T 370–52 61 66 35
F 370–52 63 76 89
[redacted] [redacted]@vmi.lt
I www.vmi.lt/en/

Luxemburg
Administration de l'Enregistrement et des Domaines
Bureau d'imposition X
14 Avenue de la gare
L-1610 Luxembourg
T 352–44 90 53 30
F 352–29 11 93
[redacted] [redacted]@en.etat.lu
I www.aed.public.lu

Malta
VAT Department
16, Centre Point Building
Triq ta' Paris
Birkirkara BKR 4633
13 Malta
T 356–21 49 93 30
F 356–21 49 93 65
[redacted] [redacted]@gov.mt
I www.vat.gov.mt/en/

Oostenrijk
Finanzamt Graz-Stadt
Betriebsveranlagungsteams Ausländerreferate
Conrad von Hötzendorfstrasse 14–18
A-8018 Graz
T 43–316 88 153 8000
F 43–1514335900041 en 43–1514335900042
[redacted] [redacted]@[redacted] [redacted] [redacted]@bmf.gv.at
I www.bmf.gv.at/steuern/

Polen
Drugi Urzad Skarbowy Warszawa- Śródmieście
(Second Tax Office for Warszawa- Śródmieście)
ul. Jagiellońska 15
03-719 Warszawa
T 48–2 25 11 35 00
F 48–2 25 11 35 02
I www.is.waw.pl/en/
of
Ministry of Finance
ul. Świtokrzyska 12
00-916 Warszawa
T 48–2 26 94 55 55
I www.mf.gov.pl

Portugal
Autoridade Tributária e Aduaneira
Direção de Serviços do IVA
Avª João XXI, 76
1049-065 Lisboa
Apartado 8143
1802–001 Lisboa
T 351 217 2017 7
[redacted] [redacted]@at.gov.pt
I www.portaldasfinancas.gov.pt

Roemenië
Ministerul Finantelor Publice
(Ministry of Public Finance)
Directia Impozite Indirecte
Strada Apolodor nr. 17
Sector 5, Bucharest
T 40–21 319 9759 en 40–21 319 9744
F 40–21 319 9752
I www.mfinante.ro

Davčni Urad Ljubljana
(Tax office Ljubljana)
Davčna ulica 1
SI-1000 Ljubljana
T 386–1 369 3000
F 386–1 369 3010
[redacted][redacted]@gov.si
I www.durs.gov.si/en/

Slowakije
Daňový úrad Bratislava I
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
T 421–25 73 78 81 18
F 421–25 73 78 900
[redacted][redacted]@ba.drsr.sk
I www.drsr.sk/drsr/english/

Spanje
Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)
Calle Guzman el Bueno, 139
28003 Madrid
T 34–901 33 55 33
[redacted][redacted]@aeat.es
I www.aeat.es

Tsjechië
Finanční úřad pro Prahu 1
(Territorial Tax Office for Prague 1)
Štěpánská 28
112 33, Praha 1
T 420–224 041 011
F 420–224 043 198
[redacted][redacted]@fs.mfcr.cz
I www.financnisprava.cz/en/

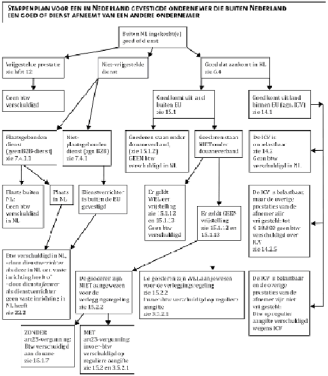
Verenigd Koninkrijk
HM Customs and Excise
Aberdeen VAT Office
Custom House
28 Guild Street
Aberdeen AB9 2DY
Scotland
T 44–1224 844 653, 44–1224 844 654
44–1224 844 655 en 44–1224 844 611
F 44–1224 401 879
I www.hmrc.gov.uk

Zweden
Skatteverket
Solna Strandväg 10
171 94 Solna
T 46–8 564 851 60
F 46–8 280 332
[redacted][redacted]@skatteverket.se
I www.skatteverket.se

40 Schema grensoverschrijdende inkoop goederen en diensten

Bij de inkoop van een goed of dienst door een in Nederland gevestigde ondernemer kan sprake zijn van grensoverschrijdende situaties. Binnen de EU ook vaak aangeduid als intracommunautaire prestaties (ICP). Zo kan het goed worden geleverd vanuit een ander land dan Nederland of kan de presterende ondernemer zijn gevestigd buiten Nederland. In dit hoofdstuk is een stappenplan opgenomen waarin de btw-gevolgen voor de inkopende ondernemer overzichtelijk zijn weergegeven. Voor de verdere uitwerking is waar nodig een verwijzing opgenomen naar de relevante paragrafen in deze Almanak.

40.1 Schema grensoverschrijdende inkoop goederen en diensten


STAPPENPLAN VOOR EEN IN NEDERLAND GEVESTIGDE ONDERNEMER DIE BUITEN NEDERLAND EEN GOED OF DIENST AFNEEMT VAN EEN ANDERE ONDERNEMER
Buiten NL ingekocht(e) goed of dienst
Vrijgestelde prestatie zie hfst 12
Niet-vrijgestelde dienst
Goed dat aankomt in NL zie 6.4
Geen btw verschuldigd
Goed komt uit land buiten EU zie 15.1
Goed komt uit land binnen EU (zgn. ICV) zie 14.1
Plaatsgebonden dienst (geen B2B-dienst) zie 7.4.1.1
Niet-plaatsgebonden dienst (zgn B2B) zie 7.4.1
Goederen staan onder douaneverband, (zie 15.1.2) GEEN btw verschuldigd in NL
Goederen staan NIET onder douaneverband
De ICV is onbelastbaar zie 14.2 Geen btw verschuldigd in NL
Plaats buiten NL: Geen btw verschuldigd in NL
Plaats in NL
Dienstverrichter is buiten de EU gevestigd
Er geldt WEL een vrijstelling zie 15.1.12 en 15.1.13 Geen btw verschuldigd
Er geldt GEEN vrijstelling zie 15.1.12 en 15.1.13
De ICV is belastbaar, maar de overige prestaties van de afnemer zijn vrijgesteld: tot € 10.000 geen btw verschuldigd over ICV zie 14.2.5
Btw verschuldigd in NL, -door dienstverrichter als deze in NL een vaste inrichting heeft of -door dienstafnemer als dienstverrichter geen vaste inrichting in NL heeft zie 22.2
De goederen zijn NIET aangewezen voor de verleggingsregeling zie 15.2.2
De goederen zijn WEL aangewezen voor de verleggingsregeling zie 15.2.2 Invoer-btw verschuldigd op reguliere aangifte zie 3.5.2.1
De ICV is belastbaar en de overige prestaties van de afnemer zijn niet vrijgesteld: Btw op reguliere aangifte verschuldigd wegens ICV
ZONDER art23-vergunning: Btw verschuldigd aan douane zie 15.1.7
MET art23-vergunning: invoer-btw verschuldigd op reguliere aangifte zie 15.2 en 3.5.2.1

REGISTER

A

- aanbrengen goederen aan andere goederen 6.2.8
- aandelen 12.8.6
  - aftrek voorbelasting 18.1.6
  - bedrijfsoverdracht 27.4.2.3
  - exploitatie 5.2.6
  - houden van 5.4.2
  - opties 12.8.2
  - samenloopvrijstelling 13.4.2.2
  - uitgifte 12.8.2
- aangifte omzetbelasting 4.1.1
  - aangifte
    - rubriek 1 3.2
    - rubriek 2 3.3
    - rubriek 3 3.4
    - rubriek 4 3.5
    - rubriek 5 3.6
  - aangiftebrief 4.2.3
  - afronding bedragen 3.2.2
  - aftrek voorbelasting 3.6.1; 3.6.2
  - afwijkend tarief 3.2.5
  - betalen 4.2.5
  - bezwaar 34.2.1; 34.2.2
  - Btw-Alert-app 4.2.3
  - buitenlandse ondernemer 5.5
  - digitaal 3.1; 3.1.1; 4.2.3
  - elektronische diensten 7.5.9.2; 7.5.9.3
  - faillissement 27.3.1
  - fiscaal vertegenwoordiger 5.5.4; 5.5.5
  - incidentele aangevers 4.3.1; 5.1.1; 5.1.2
  - interne diensten 3.2.2
  - interne levering 3.2.2
  - internet 4.2.3.1
  - intracommunautaire levering 3.4.3
  - intracommunautaire verwerving 14.1.9
    - nieuwe vervoermiddelen 14.3.2
  - laag tarief 3.2.4
  - negatieve 4.2.9
  - omzetbedragen 3.2.2
  - onderaanneming 23.2.1
  - particulier 5.1.1
  - PKIoverheid services-certificaat 4.2.3.2
  - prestatie door buitenlandse ondernemer 22.1
    22.1.3
  - rechtspersoon 5.1.1
  - schriftelijk 3.1.2; 4.2.3.3
  - softwarepakket 4.2.3.2
  - staking onderneming 27.2
  - tarief 3.2.3
  - te late indiening 4.2.6; 4.2.7
  - telecommunicatie- en omroepdiensten 7.5.10
    7.5.10.3; 7.5.10.4
  - teruggaaf 3.1.4; 3.6.6; 4.2.9
  - tijdstip indienen 4.2.4
  - tijdvak 4.2.1
  - uitlenen personeel 23.2.1
  - uitstel 4.2.4
  - verbetering
    - vrijwillige 30.4.4
  - vergoeding 3.2.2
  - verlegging bij invoer 15.2
  - verleggingsregeling 3.2.8; 3.3.1
  - wijzigingen doorgeven 3.1.3
- aangifte ten invoer 15.1.2
- aangiftebrief 4.2.3
- aankoopverklaring margeregeling 26.1.6.2
- aanmaning 35.1.5
- aanmaningskosten 8.1.12
- aanmelding als ondernemer 4.1.2; 5.2.10
- aanneemsom
  - bouwstroom 8.1.28
- aannemelijk maken 16.1.6
- aannemer 23.2.4
- aannemingsovereenkomst 8.1.13.3
- aanschafkosten 8.2
- aanschrijvingen
  - ministeriële 31.2.2
- aanslagbiljet 31.1.3
  - fout Belastingdienst 31.1.3.1
- aansprakelijkheid
  - aansprakelijkheidsschuld 35.2.11
  - benadeling 35.2.10
  - bestuurders 35.2.4; 35.2.5
  - bezwaar 35.2.1
  - carrouselfraude 35.2.9
  - Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) 35.2.8
  - fiscaal vertegenwoordiger 5.5.4.2; 5.5.5.4
  - fiscale eenheid 5.3.1.3; 35.2.2
  - huur vervoermiddelen 35.2.7
  - inlenen personeel 35.2.3
  - platformfictie 35.2.13
  - vaste inrichting 35.2.5; 35.2.6
  - vereffenaar 35.2.12
- aantonen 16.1.6
- ABC-contracten 8.2.12
  - intracommunautair 16.1.8
  - plaats van levering 6.4.2
  - uitvoer 17.1.6
- ABC-leveringen
  - intracommunautair 3.7.4.2; 3.7.4.3
  - nultarief 11.2.2.1
  - overdrachtsbelasting 13.4.15
  - vereenvoudigingen 16.1.8.4
  - vervoer 16.1.8.1

abonnementen 7.1.2.2; 7.2.6
abortusklinieken 12.6.1
acceptprovisie 12.8.6
accijnsgoederen 14.2.6.1
  afstandsverkopen 6.6.3
  diensten nultarief 11.3.2.7
  intracommunautaire levering 16.1.11
  intracommunautaire verwerving 14.1.5.1
  14.2.6
    teruggaaf 19.1.5
  nultarief 11.2.7
accijnsgoederenplaats 11.2.7
accu's voor hoorapparaten (9%) 10.2.13.7
acculader 10.2.12.2
accu's voor invalidenwagens (9%) 10.2.12.2
acteur 10.3.16.1; 12.13.1
activiteiten
  financiële steun 12.20
acupuncturisten 12.6.5
administratie 29
  aanvullende verplichtingen 29.1.1
  afwijkingen 29.1.3
  beleggingsgoud 11.5.6
  bewaren 29.1.5
  controle 30.1.3
  eisen 29.1
  factuur 29.1.7; 29.1.8
  kostenvergoeding 30.2.3
  margeregeling 26.1.6
  microfilm 29.1.5
  ontheffing 29.1.4
  ontvangsten 29.1.9
  rechtspersonen-niet-ondernemers 29.1.2
  regelmaat aantekeningen 29.1.6
  uitgaven 29.1.9
  verwerping 30.1.3.1
  vrijgestelde prestaties 12.1.4
administratiekosten 8.1.12
administratiekosten apothekers (9%) 10.2.5.7
adoptiebemiddeling 12.5.2
adres 39
  bevoegde kantoren omzetbelasting 39.1
  Central Liaison Office 39.3
  centrum voor proces- en productontwikkeling 39.4
  directeur van de Belastingdienst 39.2
  kantoren 39.1.1
  ministerie van Financiën 39.6
  regiokantoren 39.1.1
adviesdiensten
  plaats van dienst 7.5.13.5
advieskosten inzake krediet 12.8.6
adviseur
  boete 33.4.3.1; 33.4.3.2
adviseurskostenvergoeding 34.7.2
advocaat 8.1.20
  plaats van prestatie 7.5.13
AED (automatische externe defibrillator) 10.2.13.6
aerobic 10.3.3.1
16.1.6.5
afnemer van de prestatie
  aftrek voorbelasting 18.2.2.1
afrekening van afnemer 5.1.6
afrekeningen op eerste en laatste aangifte 4.2.2
afronding
  voorbelasting omzetverhouding 18.4.2.1
afronding btw 8.1.1.4
afschaffing landbouwregeling 37.3.7
  voorbelasting
    herziening voorbelasting 18.4.6.4
afschrijvingsgoederen 18.4.6
afslagen 8.2.10
afsluitprovisie 12.8.4
afstand zakelijk recht 13.3.1
afstandsverkopen 6.6; 6.6.1; 6.6.1.1
6.8; 6.8.1; 6.8.4
  aanbrengen goederen aan andere 6.8.1.1
  aangifte 3.4.7
  accijnsgoederen 6.6.3
  brexit 37.3.8
  drempelbedrag 6.6.2; 6.6.4.1
    niet toepassen van 6.6.4
  intracommunautaire transacties 18.2.2.2
  intracommunautaire verwerving 14.2.3
  landbouwers 6.6.1.2; 6.8.1.2
  margeregeling 6.6.1.1; 6.8.1.1
  niet-ondernemer 6.8.1.2
  nieuwe vervoermiddelen 6.6.1.1; 6.8.1.1
  rechtspersonen-niet-ondernemers 6.8.1.2
  verschuldigdheid belasting 6.6.5
  vervoer goederen
    in andere EU-lidstaten 6.8.1.4
  vervoer naar 6.6.1.3; 6.8.1.3
  vrijgestelde ondernemers 6.6.1.2; 6.8.1.2
aftrek van voorbelasting 2.1.4; 18.1; 20.4.5
  aandelen houden van 18.1.6
  aandelen verkoop 18.1.6.2
  aandelen verwerven van 18.1.6.1
  aangifte 3.6.1; 3.6.2
  afnemer 18.2.2; 18.2.2.1
  algemene kosten 18.1.3; 18.1.5
  bankbedrijf 12.8.6.1; 18.1.4.2
  bedrijfsbeëindiging 18.1.10
  bedrijfskantines 20.5.7
  bedrijfsrestaurant 25.1.3
  beheer onroerende zaken 18.2.4
  belaste handelingen 18.1.3; 18.1.4.1
  bibliotheken 18.1.3.7
  bijkomstige handelingen 18.4.2.2
  BIZ-stichting 18.2.4.3
  brexit 37.3.8
  btw-bedrag onjuist 28.4.2
  BUA 20.5
  buitenlandse omzet en prorata 18.4.2.4
  buitenlandse ondernemer 5.5.1; 5.5.2
  buitenlandse prestaties 18.1.3.3
  cateringbedrijf 18.1.7; 18.1.7.1
  cessie van vordering 18.1.9
  consignatiezendingen 18.3.2

deelneming 5.4.2
douanedocumenten niet gezuiverd 18.3.2.1
factuur 18.2.1
factuur door ander betaald 18.2.6
factuur met onjuiste btw 18.2.9
factuur niet betaald 18.1.9
factuur van niet-ondernemer 18.2.7
faillissement 27.3; 27.3.1
firmant, maat 18.2.3
gemengd gebruik 18.4
geschenken geringe waarde 18.1.3.2
goud 11.5.5
gratis handeling 18.1.3.4
gratis prestatie 5.2.4
herziening 13.1.9; 18.4.4; 18.4.6
  overdracht onderneming 27.4.3
horecabestedingen 18.1.7
illegale handelingen 6.1.2
incidentele handelingen 18.4.2.2
inkopen, niet-geboekte 18.2.8.2
intracommunautaire verwerving 18.3.1
investeringsgoederen, herziening 18.4.6
invoer 18.3.2
kasstelsel 18.1.8
keuzevermogen 18.1.2.2; 20.2
kleinondernemersregeling 24.1; 24.1.6
kosten gemene rekening 18.2.2.3
leegstand 18.4.5
leverancier geen ondernemer 18.2.7
levering aan ondernemer 18.2.2
levering in herzieningsperiode 18.4.6.6
levering in jaar van ingebruikneming 18.4.6.7
mede-eigendom 18.2.2
niet-economische handelingen 18.1.5.2
omroep 18.1.5.3
omzetbelasting niet op factuur 18.2.8
10.2.0.1
omzetverhouding 18.4.2
onbelastbare prestaties 18.1.5.3
onbelaste handelingen 18.1.3.1; 18.1.5
ondernemer is afnemer 18.1.2
onjuiste factuur 18.2.8
onroerende zaken 10.1.3.6
openbaar vervoer 18.2.2
overdracht onderneming 18.1.12
personeelsvoorzieningen 20.5.5
privébestedingen 18.1.2
privégebruik auto 21.2
prorata 18.4.2
reisbureaus 8.4.4
schadegevallen 18.2.5
selfbilling 18.2.8.4
softdrugs 18.1.5.1
spijzen en dranken 20.5.7
standuitgaven 20.5.3
startende ondernemer 10.1.2.1
tijdstip van aftrek 18.1.3; 18.2.7.1
uitsluiting 20.5
[illegible] 18.2.8.3
vaste inrichting 5.5.1.6
veilingkosten 8.1.31
vereenvoudigde factuur 18.2.8.6
verleggingsregeling 18.3.3
vermis in entrepot 18.3.2.1
verzekeringen 12.9.7; 18.1.4.2
vooruitbetaling 18.2.8.5
vrijgestelde handelingen 18.1.4; 18.1.4.1
vrijgestelde prestaties 2.1.7
werkelijk gebruik 18.4.3
werknemers 18.2.2
zelfstandig bedrijfsonderdeel 18.2.2.2
zonnepanelen 18.1.3.5
afvalstoffen
  oude materialen 23.3
  verleggingsregeling 23.3.1
afvalstoffenbelasting 8.1.17.2
afvalvis (9%) 10.2.19.6
afwijkend tarief
  aangifte omzetbelasting 3.2.5
agenda 10.2.10.1
agrarische loonbedrijven (9%) 37.1.6
alarmeringssysteem 12.5.10
alcoholhoudende dranken 10.2.1.5
algemeenheid van goederen 27.4.1
  aftrek voorbelasting 18.1.12
allergeenvrije hoezen (9%) 10.2.15.5
ambassades 11.4.4
  in andere EU-lidstaten 11.4.5
  onroerende zaken 13.1.10
ambtshalve herziening
  aanslagen, beschikkingen of aangiften 34.2.5
  boete 33.2.7.1
ambulancevervoer 12.6
annulering 7.2.5
antennesysteem, centraal 12.12
anthuriums (9%) 10.2.22.2
antidecubituskussens (9%) 10.2.12.2
antidecubitusmatrassen (9%) 10.2.15.6
37.1.5
  ligorhtese 10.2.15.6
antiek 37.1.6
  invoer 10.2.9; 10.2.9.5
  margeregeling 26.1.3; 26.1.9
antiquiteiten, zie antiek 10.2.9
appartementsrechten 13.1.4; 13.3.2
aquariumplanten (9%) 10.2.22.3
aquariumvissen 10.2.4.2
arbeidsmobiliteit 12.26.10
arbeidstherapie 12.5.2
arbodienst 12.6.8; 20.5.5.5
archiveren
  administratie 29.1.5.1
archivering op microfilm 29.1.5
armstukken (9%)
  elastieken 10.2.7.3
aroma's (9%) 10.2.1.2
aronskelken (9%)
  knollen van 10.2.22.1

artiest 5.4.6
artotheken 8.1.27; 10.2.9.3
asielzoekers, huisvesting 10.3.11.2
assurantiekosten 8.1.16
assurantiemakelaar 12.9.2
atlassen 10.2.10.1
atletiekbaan 10.3.3.1
attractieparken (9%) 10.3.13; 10.3.13.8
auditief gehandicapten
  teksttelefoon 10.2.13.7
  wek- en waarschuwingsapparatuur 10.2.13.7
auteursrechten 8.1.17.4; 12.15.1
  Buma/Stemra 12.15
autobedrijven
  privégebruik auto 21.2.3
autoberging 18.2.2
autobusdiensten (9%) 10.3.9
autodemontagebedrijven
  margeregeling 26.4.1
  omzetsplitsing 26.4.1.1
  verschuldigdheid belasting 26.4.1.3
  winstmarge 26.4.1.2
autokosten 8.1.16; 21
  catalogusprijs 21.2.6
  forfait 21.2.1
  intracommunautaire levering 16.1.10
  intracommunautaire verwerving 14.3
  invoer 15.2.5
  leasing 8.1.10
  percentages vorige jaren 37.1.4
  personeel 21.1
  privéauto 21.1
  privégebruik 21.2
  uitvoer 17.1.7
  vergoeding 21.2.2
  verwijderingsbijdrage 8.1.17.3
  woon-werkverkeer 21.2.5
autosloperijen 26.4.1
autoverhuur 7.5.8; 8.1.16
autowrakken
  verwijderingsbijdrage 8.1.17.3
AVAS 33.5.4
azijn (9%) 10.2.1.2

B

B2B-diensten 7.4.1; 7.5.1
  uitzonderingen 7.4.1.1
  verleggingsregeling 22.1.2
B2C-diensten
  bemiddeling 7.5.2
  culturele enz. diensten 7.5.5
  e-commerce 7.5.13
  elektronische diensten 7.5.13
  goederenvervoer 7.5.3
  goederenvervoer EU 7.5.4
  intellectuele diensten 7.5.13
  internet 7.5.13
  laden en lossen 7.5.6
  [illegible] 7.5.8
  werkzaamheden aan roerende zaken 7.5.7
bad- en zweminrichtingen (9%) 10.3.3.3
baden (9%) 10.3.3.3
bakmiddelen (9%) 10.2.1.2
balansschulden 31.1.4
  boete 33.4.4.1
bandages (9%) 10.2.7.14
bankbedrijf
  aftrek voorbelasting 12.8.6.1; 18.1.4.2
  valutatransacties 12.8.6.1
bankbiljetten 12.8.1
  margeregeling 26.4.3
bankrekeningnummer 3.1.3
batterijen voor hoorapparaten (9%) 10.2.13.7
BBBB 33.1.2
bedden 10.2.12.6
bedrijfsbeëindiging 27
  aangifte tijdens 27.2
  aftrek voorbelasting 18.1.13
  faillissement 27.3
  overdracht bedrijf 27.4.1
  overlijden 27.2.2
  uitkeringen 7.2.9; 27.2.1
  vergoeding 8.2.3
  verhuur bedrijfsmiddelen 27.1
bedrijfsgoederen
  privégebruik 6.2.9
bedrijfskantines 25.1
  aftrek voorbelasting 20.5.7
  percentages vorige jaren 37.1.1.1
bedrijfsmaatschappelijk werk 12.5.2
bedrijfsmiddelen
  gebruikte 26.1.3
  herziening voorbelasting 18.4.6
  onroerende zaken
    overdrachtsbelasting 13.4.4
  voorbelasting omzetverhouding 18.4.2.2
bedrijfsoverdracht 27.4.1
  fiscale eenheid
    overdrachtsbelasting 13.4.1.3
  globalisatie 26.2.9
  margeregeling 26.1.3.5
  overdrachtsbelasting 13.4.2.3
bedrijfsovername begeleiding
  plaats van dienst 7.5.13.5
bedrijfsrestaurant 25.1.1; 25.1.4
  aangifte 25.1.2
  aftrek voorbelasting 25.1.3
  catering 25.1.4
  verpachting 25.1.5
bedrijfsvermogen 20.2
bedrijfsverplaatsing 7.2.7.2
beduidend deel 10.3.17.3
beëindiging douaneregime 15.1.5
beëindiging gebruiksrechten onroerende zaken 7.2.7.1
beëindiging huurrechten 7.2.7.1; 13.5.14
beeldende vorming
  onderwijs in 12.13.5
beeldhouwwerken (9%) 10.2.9.1

- beenbeugels (9%) 10.2.13.13
- beenderen 10.2.4.3
- beetwortelen (9%) 10.2.16
- beginselen behoorlijk bestuur 31.2.1
- begraafplaats 12.7
- begrafenisondernemers 12.7
- behangen 10.3.8.4
- beheer
  - vermogen 12.8.3
- bejaardenoord 12.2.1; 12.5.2
  - zelfstandig wonenden 12.5.10
- beklemming, recht van 13.3.2
- Belastingdienst 1.3; 39
- belastingplicht
  - aangifteplicht 4.1.1; 4.2.1
  - buitenlandse ondernemer 5.5
  - factuur met btw 5.1.6; 28.4.1
  - incidenteel 4.3.1; 5.1.1
  - invoer 5.1.4; 15.1
  - lichamen 5.1.5
  - nieuwe vervoermiddelen 5.1.4
  - ondernemer 5.1.2
  - overlijden 27.2.2; 33.2.8
  - particulier 5.1.4, 5.1.6
  - rechtspersoon 5.1.3
  - verlegging naar afnemer 5.1.1.1
- belastingrente
  - geen 32.1.5
  - rekenregels 32.1.2
  - rentepercentage 32.1.7
  - renteperiode 32.1.8
  - suppletieaangifte 32.1.5
  - vergoed krijgen 32.1.6
  - voorbeeld 32.1.9
- belastingschuld
  - afronding 8.1.1.4
  - factuurstelsel 28.3.2
  - kasstelsel 28.3.5
  - tijdstip ontstaan 28.3.2
  - vooruitbetaling 28.3.3.2
- BelastingTelefoon 1.3
- beleggingsfondsen 12.8.3
- beleggingsgoud 11.5; 37.2.1
- bemiddeling 7.5.2
  - betaalmiddelen en waardepapieren 12.8
  - effecten 12.8.2.1
  - inkoop- en verkoopbureaus landbouwproducten 8.1.32
  - kinderopvang 12.21.1
  - kunstenaar 10.3.16.2
  - kunstvoorwerpen 26.4.9
  - leveringen nultarief 11.3.2
  - makelaars e.d. 6.2.14
  - nultarief voor tussenpersonen 11.3.5
  - plaats van dienst 7.5.2
  - reisbureaus 8.4.7
  - vervoer 11.3.2; 11.3.3.3
  - verzekeringen 12.9.2
  - waardepapieren 12.8.2.1
- [illegible] 12.4.6; 13.5.8
- beroep of bedrijf 5.2.3
- beroepschrift
  - behandeling door de rechtbank 34.3.5
  - bezwaar overslaan 34.3.1
  - cassatie 34.5.4
  - digitaal 34.3.4
  - griffierecht 34.3.3; 34.4.2
  - hoger beroep 34.4.1
  - inhoud 34.3.4
  - invoer 15.1.17
  - niet-ontvankelijk bezwaarschrift 34.3.2
  - proceskosten 34.7.2; 34.7.2.1
  - pro forma 34.3.2
  - termijn 34.3.2
  - uitspraak door rechtbank 34.3.6
  - uitstel van betaling 35.1.8
- beroepsonderwijs 37.2.2
- beroepsopleiding 12.10.3
- beroepsuitoefening in bv 12.1.2
- besloten kring 5.2.3.2
- Besluit bestuurlijke boeten 33.1.2
- Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (zie BUA) 36.3
- besnijdenissen 12.6.1
- bestanddeel 8.2.2
  - onroerende zaken 13.1.2
- bestekken 10.2.10.1
- bestelauto
  - bpm 8.1.9.3
- bestemmingslandbeginsel 2.1.9
- bestuurdersaansprakelijkheid
  - bezwaar en beroep 35.2.1
  - bv, nv enz. 35.2.4
  - niet-rechtspersonen 35.2.5
  - vaste inrichting 35.2.5; 35.2.6
- bestuurslidmaatschap 5.2.6
- betaalmiddelen 12.8.1
- betaalsystemen 12.0.7
- betaling
  - vergoeding 8.1.2
    - gedeeltelijk 19.1.1
- betaling belasting 4.2.5
  - aansprakelijkheid 35.2
  - betaaldatum 4.2.5.4
  - fiscale eenheid 35.2.2
  - invoer 15.1.7
  - kruist naheffingsaanslag 4.2.6
  - melding betalingsonmacht 35.2.4.2
  - naheffingsaanslag 35.1.1
  - te laat 4.2.6, 4.2.8
  - uitstel 35.1.8
  - verrekenen loonbelasting 4.2.9.4
  - verrekenen omzetbelasting 4.2.9.5
- betaling door derde 8.1.1.6
- betalingsmoeilijkheden 35.1.4
- betalingsonmacht
  - melding 35.2.4.2
- betalingsverkeer 12.8.7
- beursnoteringen 12.8.6
- bevoorrading 15.1.6

  schepelingen 17.1.2
  verlegging bij invoer 15.2.3
bewaarmappen 10.2.10.3
bewaren
  factuur 28.1.9
bewegingsbanken 10.3.3.1
bewijslast
  aannemelijk maken 16.1.6
  aantonen 16.1.6
  blijken 16.1.6
  nultarief 11.1
  omkering van 34.2.7
bewindvoerder
  bij surseance van betaling 27.3.2
bewonersgelden beheer 12.2.5
bezorgkosten 9.3.4
bezwaar en beroep 34; 34.1
  schadevergoeding 34.7.3
bezwaarschrift 34.1; 34.2.1
  aansprakelijkheid 35.2.1
  behandeling door inspecteur 34.2.6
  boete 33.2.7
  digitaal 34.2.3
  eigen aangifte 34.2.2
  horen 34.2.6
  inhoud 34.2.4
  invoer 15.1.17
  invorderingsrente 35.1.9
  kostenvergoeding 34.7.1
  mediation 34.1.1
  omkering bewijslast 34.2.7
  pro-forma 34.2.4
  rechtstreeks beroep 34.3.1
  schriftelijk 34.2.3
  termijn 34.2.3
  uitspraak 34.2.8
  uitstel van betaling 34.1.3; 35.1.0
  voorbeeld 34.2.4
bezwarende titel 7.2.3
bibliotheken
  aftrek voorbelasting 18.1.3.7
bibliotheken (9%) 10.3.2.1
bijbetaling omzetbelasting 4.2.2
  boete 33.3.2; 33.4.4
bijlessen 12.13.6
bijvoegsel bij tijdschrift 10.2.10.7
bijzonder overheidstoezicht
  beleggingsfondsen 12.8.3
bingospel 12.10
binnenschepen
  aftrek voorbelasting 20.4.5
  privégebruik woongedeelte 20.4.5
bioscopen (9%) 10.3.13; 10.3.13.6
bitcoins 8.1.3.2; 12.8.2
  aftrek voorbelasting 18.1.4.2
BIZ-stichtingen 10.2.4.3
bladriet 10.2.19.1
blijken 16.1.6

  goederen voor - 10.2.11.1
blindengeleidehonden (9%) 10.2.11.1
blocnotes 10.2.10.1
bloed
  meetapparatuur stolling (9%) 10.2.15.1
bloed (9%)
  menselijk 12.17; 14.1.7
    invoer 15.1.15
bloedbuisjes 10.2.5.4
bloedglucosemeter (9%) 10.2.14.2
bloedsuikerstrips (9%) 10.2.14.2
bloedtransportmiddelen 10.2.5.4
bloembollen (9%) 10.2.22.1
  regeling handel 8.1.32
bloemen (9%) 10.2.22.2
bloemstukken (9%) 10.2.22.5
blote eigendom 13.3.3; 13.3.4
bodembeslag 35.1.0
Body Stress Release 12.6.5
boedelscheiding en -deling 27.2.2
boedelschuld 27.3.1; 27.3.1.1
boeken
  elektronisch 10.2.10.2
  schoolboeken 10.2.10.3
  verzending 10.2.10.10
boeken (9%) 10.2.10
  invoer 11.2.2.2
boekenonderzoek 30.1
boekhoudbureaus (9%) 37.1.6
boekhouding 29.1
boete 33
  aangifte niet tijdig 4.2.7; 33.3.1; 33.6.1
  aankondigen 33.2.6
  adviseur 33.3; 33.4.3.1; 33.4.3.2
  afwezigheid alle schuld 33.5.4
  balansschulden 33.4.4.1
  besluit bestuurlijke boeten 33.1.2
  betaling niet tijdig 4.2.8; 33.3.1; 33.3.2; 33.6.1
  bewijs 33.2.2
  bezwaar 33.2.7; 34.2.4
  bijbetaling (suppletie) 33.4.4
  bijkomende verplichtingen 33.3.4
  dubbele bestraffing 33.2.9
  factuur 28.1.3; 33.3.4
  financiële omstandigheden 33.5.2.1
  grove schuld 33.4.3
  informatieverplichting 33.4.5
  inzage stukken 33.2.5
  kennisgeving 33.2.6.1
  keus verzuim- of vergrijpboete 33.1.1
  onjuiste aangifte 33.6.2
  openbaarmaking 33.4.3.3
  oplevering te laat 8.1.12.1
  opzet 33.4.3
  overlijden 33.2.0
  personeel 33.3; 33.4.3.1; 33.4.3.2
  pleitbaar standpunt 33.5.3
  privégebruik auto 33.3.2

  - rechten van de mens 33.2.1
  - recidive 33.5.1
  - redelijke termijn 33.2.3
  - samenloop IB/VPB 33.5.2.2
  - schema 33.6
  - strafbeschikking 33.2.9
  - strafvermindering 33.5.2
  - strafverzwaring 33.5.1
  - suppletieaangifte 33.3.2.1
  - vergrijpboeten 33.4; 33.4.2
  - verhoor 33.2.4
  - verzuimboeten 33.3
  - vrijwillige verbetering 33.3.2.1; 33.4.4
  - wanverhouding 33.5.2
  - zwijgrecht 33.2.4
- boetebeding in overeenkomst 8.1.12.1
  19.1.2.1
- boetekosten 8.1.12
- bonenstro (9%) 10.2.19.1
- bonusuitkering 12.8.6
- boomkwekerijproducten (9%) 10.2.22.4
  - regeling handel 8.1.33
  - verschuldigdheid belasting 8.1.33
- boomschors 10.2.19.1
- boomstammen (9%) 10.2.18
- boordbenodigdheden
  - nultarief 11.2.5.2; 11.2.5.3
- borgtocht 12.8.5
- bos- en heidebranden bestrijding 12.5.2
- botcement (9%) 10.2.13.5
- botregeneratieve producten 10.2.5.1
- bouw en scheepsbouw 23.2
- bouwstroom 8.1.26
- bouwterrein 13.1.7
  - samenloopvrijstelling 13.4.4.2
  - verkoop onder voorwaarden 13.4.8
- bouwwerk 13.1.5
- bpm 8.1.9.1
  - aangiftepunten 14.3.2
  - doorlopende posten 8.1.9
  - margeregeling 26.1.5.5
  - verkoop bijzondere voertuigen 8.1.9.2
- braadmiddelen (9%) 10.2.1.2
- brailleartikelen (9%) 10.2.11.1
- brandkranen 10.2.8.1
- breukbanden (9%) 10.2.13
- brexit 37.3.8
- bridge 10.3.3.1; 12.4; 12.4.1
- Brieven en Beleidsbesluiten 39.4
- briljanten 26.4.8
- brochures (9%) 10.2.10.4
- broedeieren voor pluimvee (9%) 37.1.6
- broeikasgasemissierechten 23.5
  - verleggingsregeling 23.5; 23.5.1; 23.5.2
- bromfietsen 10.3.4
- bromscooters 10.3.4
- bron van het recht 1.2
- btw-fraude 18.1.11
  38
- btw-heffing in EU 2.1.9
- btw-identificatienummer 4.1.3; 14.1.10
  - brexit 37.3.8
  - buitenlandse afnemer 16.1.7
  - EU-lidstaten 16.1.6.13
  - factuur 28.2.1.3
  - ingetrokken 4.1.3
  - niet toegekend 4.1.3
  - onjuist 16.1.6.15
  - op factuur 28.2.1.2
  - verleggingsregeling invoer 15.2.4
  - website 28.2.1.2
- BTW Richtlijn 2.1.3; 12.1.1
- btw-systeem 2.1
- BUA 20.5; 20.5.1; 36.3
  - geschenken 20.1.1
  - gratis verstrekking 6.2.10
- budgetbegeleiding 12.5.11
- budgetsubsidies 7.2.8.2
- buitenlands
  - omzetbelasting
    - teruggaaf 19.4.1
  - ondernemers 5.5
    - aangifte 5.5.1, 5.5.2
    - aansprakelijkheid 35.2.5; 35.2.6
    - btw-identificatienummer 5.5.2
    - fiscaal vertegenwoordiger 5.5.3
    - fiscale eenheid 5.3.2
    - onderaanneming/uitlenen personeel 23.2.13
    - teruggaaf 19.2
    - teruggaaf bij uitvoer 17.1.4
    - vaste inrichting 5.5.1.1
    - vrijstelling intracommunautaire verwerving 14.1.7
  - strijdkrachten 11.4.1; 11.4.2; 11.4.5
- buitenlandse omzet en prorata 18.4.2.4
- buitenlandse ondernemers
  - heffing btw bij afnemer 22.1; 22.1.1
  - inkoop vaste inrichting
    - vaste inrichting 5.5.1.7
  - MOSS-aangifte 3.8.2.1
  - teruggaaf 19.3
- bulkgoederen 11.2.8
- Buma Stemra 12.15.1
- business seats 20.5.4; 20.5.5.3
- busvervoer 10.3.9; 10.3.9.1
  - personeel 20.5.5.4
- buurthuiswerk 12.5.2
- buurthuizen 5.4.7
- bv in oprichting 5.2.10.1, 27.4.5

C

- cabarets 10.3.13.4; 37.1.6
- cadeaubonnen 8.3; 8.3.5
- call-offvoorraad
  - intracommunautaire verwerving 14.1.11.1
- camping 9.4.9; 10.3.10
- campinggas 10.3.10
- canon 13.3.5; 13.3.6
- cap-overeenkomst 12.8.2

caravan 10.3.10
  registratiebewijs 8.1.18
carnavalsverenigingen 12.5.2
carrouselfraude 18.1.11; 35.2.9
carry-forward negatieve winstmarge 26.2.3; 26.2.4.1; 26.2.4.2
cartridges
  inleveren 8.1.11
cassatie 34.5.1
catalogi 10.2.10.1
catalogusprijs
  auto 21.2.0
catering 18.1.7
  bedrijfsrestaurant 25.1.4
catgut (9%) 10.2.7.5
CBR-examen
  kosten van 8.1.21
cd 10.2.10.0
cd-i 10.2.10.8
cd-rom 10.2.10.3; 10.2.10.8
centraal antennesysteem 12.12
Centraal Bureau voor de Statistiek 3.7.5
ceremoniespreker 10.3.16.1
certificeren van aandelen, toezicht op 12.8.2
cessie vordering 18.1.9
champignonbroed (9%) 10.2.3
champignoncompost 10.2.3
chiropractor 12.6.5
circus (9%) 10.3.13; 10.3.13.1
  onderwijs 12.13.5
clips (9%) 10.2.7.5
club- en buurthuiswerk 12.5.2
CO2-rechten 23.5
coffeeshop 6.1.2
collageen implantaten 10.2.13.5; 10.2.5.1
collegedictaten 10.2.10.1
colocatiedienst 7.4.3.3; 13.5.1
combiloophulpen (9%) 10.2.12.1
combinatie leveringen en diensten
  splitsing vergoeding 9.3.6
commissaris 5.4.4
Commissie Verzoekschriften 1.3.5
commissionairs 6.2.14; 7.2.2
  elektronische diensten 7.5.9.4
  gebruikte goederen 26.1.2
  levering onroerende zaken 13.4.15
  margeregeling 26.1.2.2
compactcassettes 10.2.10.8
componist 12.15
componist-tekstschrijver 5.4.6.3
compromis 30.1.7
computerchips
  verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
computermuissoftware tremorpatiënten (9%) 10.2.15.9
conflictbemiddeling 34.1.1
congresruimten, verhuur 13.5.5
congressen 12.13.3
conserveringsmiddelen (9%) 10.2.1.2
  intracommunautaire verwerving 14.1.11
  overgangsregeling 14.1.11
consignatiezaken 12.8.6
consultatiebureaus
  voor alcohol en drugs 12.5.2
containers
  verhuur, herstelling 11.3.2.3
contante betaling, korting 8.1.14
  kasstelsel 8.1.14.1
controle omzetbelasting 30.1.1
  compromis 30.1.7
  controlerapporten 30.1.6
  convenant 30.2.4
  gelijkheidsbeginsel 31.2.4
  intracommunautaire transacties 30.1.5
  steekproef 30.1.1.2
  tijd en plaats 30.1.2
  verplichtingen 30.2.1
  vertrouwensbeginsel 31.2.3
  wettelijke bepalingen, toepassing 30.1.4
convenant 30.2.4
conversiepremie 12.8.6
coöperaties
  fokverenigingen 13.5.4
Coronacrisis 1.1
  COVID-19-testkits 11.4.7
  COVID-19-vaccins 11.4.7
  invorderingsrente 32.2.1
  medische apparatuur 18.1.3.4
  mondkapjes 11.4.7
  online sportlessen 10.3.3.1
  personeel in- of uitlenen 12.26.5
  uitstel van betaling 35.1.8
  wattenstaafjes (9%) 10.2.7.2
coulancerente 32.3
courtage 12.8.6
creditcard 8.1.24; 8.1.4.1; 12.8.8
crediteuren
  niet betaald 18.1.9; 27.3.1.1
    aangifte 3.6.4
crediteurenakkoord 18.1.9.1
creditfactuur 19.1.1.1
  korting contante betaling 8.1.14
  kredietbeperkingstoeslag 8.1.15
culturele instellingen 12.5.4
cumulatie van btw 2.1.7
curator 8.1.30; 27.3
  factuur 27.3.1.2
cursus
  voor personeel 20.5.5.2
cv-ketels
  verhuur 13.5.3

D

dagbladen 10.2.10.6
dagrecreatie (9%) 10.3.10.0
dagverblijf gehandicapten 12.5.2; 12.5.6; 12.6.14
dahliaknollen, -stekken (9%) 10.2.22.1
daklozen 10.3.11.3

damesverband (9%) 10.2.7.11
dammen 12.4.1
dansen 10.3.13.4; 10.3.3.1; 12.4
12.4.1
dansonderwijs 12.13.5
databank (9%)
  elektronische diensten 10.3.19.1
decoder 7.5.12.2
deelneming 5.4.2
demonstraties, sport- (9%) 10.3.13
denksporten 12.4; 12.4.1
depotzaken 12.0.6
derdeland 15.1.4.1
deskundigenonderzoek 7.5.7
deurwaarder
  verkoop 28.1.6.4
deurwaarderskosten 8.1.20
deviezen 12.0.1
diabetici, injectie- en zelfdiagnosemateriaal (9%) 10.2.14.1
10.2.14.2
dialysevloeistoffen (9%) 10.2.5.1
dieetvoeders (9%) 10.2.19.4
diefstal 8.1.6; 18.1.3.2
  geld 8.1.6
dienst of levering 6.1.1
dienstbetrekking 5.2.5
  artiesten 5.4.6
  commissarissen 5.4.4
diensten 7.1.1; 7.2
  arbeidsintensieve (9%) 10.3.4; 10.3.5; 10.3.6
10.3.7; 10.3.8
  bezwarende titel 7.2.3
  buitenlandse leverancier 22.1.1; 22.1.2
  combinatie 9.3.2
  commissionairs 7.2.2
  illegaal 6.1.2
  in en uit te voeren goederen 11.3.2
  internationale organisaties 11.4.2
11.4.3; 11.4.5
  kosten gemene rekening 7.2.4
  kostenverrekening 7.2.4
  levering of dienst 6.1.1
  militaire organisaties 11.4.2; 11.4.5
  'no show' 7.2.3.2
  nultarief 11.3.1
  onroerende zaken 7.4.3
  plaats van 7.3; 7.3.1; 7.3.2
  rechtstreeks verband 7.2.3
  roerende zaken 7.5.7, 11.3.6
  schadevergoeding 7.2.7
  subsidies 7.2.8
  tijdstip 7.1.2; 28.3.1
  tussenpersoon 11.3.5
  uit te voeren goederen 11.3.6
  vergoeding 7.2.3
  verlegging naar afnemer 3.5.2
  vrijgestelde 12.1
dienstregelingen 10.2.10.1
  levende 10.2.4
dierenartsen 10.2.6.2
dierenasiel 12.23
dierentuinen (9%) 10.3.13; 10.3.13.2
diergeneesmiddelen (9%) 10.2.6; 10.2.6.1
dierverbandmiddelen (9%) 10.2.7.14
diervoeders (9%) 10.2.19.4
digitale aangifte 3.1.1; 4.2.3
  internet 4.2.3.1
  PKIoverheid services-certificaat 4.2.3.2
  softwarepakket 4.2.3.2
digitale diensten 7.5.11.1
  factureringsverplichting 28.1.2
  keuze btw-heffing 7.5.11.3
  kleine ondernemer 7.5.11
  MOSS-aangifte 3.8
  plaats van dienst 7.5.11; 7.5.11.3
diplomaten
  buitenlandse 11.4.4
directeur-grootaandeelhouder 5.4.5
dirigent 10.3.16.1
  onderwijs 12.13.1
discontoprovisie 12.8.6
diskettes 10.2.10.8
diskjockey 10.3.16.1
docenten 12.13.1; 12.13.3; 12.13.7
doeltreffendheidsbeginsel 31.2.7
doorbelasten
  diensten 7.2
  kosten van 5.2.3.2
doorlopende posten 8.1.8
  aftrek voorbelasting 18.2.10
doorlopende prestaties
  no cure, no pay 7.1.2.1
doseerbrieven 10.2.10.6
douanebestemming 15.1.2
douanedocumenten
  aangifte ongeldig gemaakt 15.1.18
  niet-zuivering van 15.1.5.2
douane-entrepot 15.1.2
  bevoorrading uit 15.1.6
  diensten 11.3.2
  goederen in 11.2.2
  uitvoer 17.1.1
  vaste inrichting
    vergunning 5.5.1.4
  vermis 15.1.5.2
douane-expediteur 15.1.2; 15.1.2.3
douaneformaliteiten
  nultarief 11.3.2
douanegoederen 16.1.4.4
douaneprocedure 15.1.2
douaneregeling 15.1.2
douaneregime 15.1.5
douanevervoer 15.1.2
  intern communautair 15.1.5.3
douanewaarde 15.1.9
douchen (9%) 10.3.10
douchestoelen 10.2.12.3

draagtassen zuurstofvat (9%) 10.2.15.8
drempelbedrag
  afstandsverkopen 6.6.2; 6.6.4
  EU-verwervingen 16.1.7.1
  intracommunautaire verwerving 14.2.5.2
  14.2.7
  kleine ondernemer 7.5.11.1
  plaats van dienst 7.5.11.2
driewielers (9%) 10.2.12.2; 10.3.4
dropshipping 6.2.15
drugs 6.1.2
drukwerk 10.2.10.1; 10.2.10.4
  braille (9%) 10.2.11.1
  verzending 8.1.19; 10.2.10.10
duikcursus 10.3.3.1
duiken 10.3.3.1
duivengrit (9%) 10.2.19.6
duivensnoepzaad 10.2.19.6
duivensport 12.4
duivenvoer (9%) 10.2.19.6
dvd 10.2.10.3; 10.2.10.8
dwangbevel 35.1.5
dwangsom
  bezwaar 34.2.8
dyslectici leespen (9%) 10.2.11.3

E

e-commerce 3.8; 6.8; 6.8.2
6.8.3; 6.8.4; 6.8.4.1; 6.8.4.2; 6.8.4.3
economisch verkeer 5.2.3; 5.2.4
economische activiteit 5.2.8
economische eenheid 5.3.3
economische-eigendomsoverdracht 6.2.3
13.2.10; 13.4.1.1
edele metalen 26.1.3
edelstenen 26.1.3
eenheidsprijs
  vermelding op factuur 28.2.1.7
eet- en drinkwaren (9%) 10.2.1.1
effecten 12.8.2; 12.8.6
EHBO 12.5.2
eigen risico 8.1.16
eigenaren
  vereniging van 18.2.4.1
eigenbouwer 23.2.5
eigendom
  blote 13.3.3
eigendomsoverdracht 6.2.2; 6.2.3
  economische 6.2.3; 13.2.10; 13.4.1.1
  juridische 6.2.2; 6.2.3
einde ondernemerschap 5.2.11; 27.1
elastieken voetstukken (9%) 10.2.7.3
elastische kousen (9%) 10.2.7.3
elektriciteit 6.2.1; 16.2.2.9
  nultarief 11.2.1
  teruglevering 8.1.20
elektriciteits- en gascertificaten
  verleggingsregeling 23.7.1
[illegible] 8.1.23
elektriciteitstransmissie 7.5.13
elektronisch factureren 28.1.8
elektronische diensten 7.5.9
  aangifte en betaling 7.5.9.2; 7.5.9.3
  bewijsregels 7.5.12
  commissionair 7.5.9.4
  databank (21%) 10.3.19.1
  horecasector 7.5.12.1
  internetcafé 7.5.12.1
  MOSS-aangifte 3.8
  ondernemers buiten EU 33.3.5
  tussenpersoon 7.5.9.4
  wifi hotspot 7.5.12.1
elektronische handel 3.8; 3.8.1; 3.8.5
[illegible]
elleboogscharnieren (9%) 10.2.7.8
emballage landbouwveilingen 8.1.31.1
8.1.31.3; 8.1.31.4
embolisatieproducten 10.2.7.5
embryo 10.2.4.5
emissie 12.8.6
emissiegarantie 12.8.2
emissierechten
  verleggingsregeling 23.5
endoprothese (9%) 10.2.13.5
energie 6.2.1; 16.2.2.9
energiebelasting 8.1.17.2
energietransport 7.5.13.8
entiteit 5.2.2
entrepot
  accijnsgoederenplaats 11.2.7
  btw-entrepot 11.2.8
  diensten nultarief 11.3.2.8
  douane-entrepot 15.1.2.2
  vrij entrepot 15.1.2.1
erfdienstbaarheden 13.3.2; 13.3.5
erfgenamen ondernemer 27.2.2; 27.4.1
erfpacht 13.3.2
erfpachtcanon 13.3.5; 13.3.6
erwtenstro (9%) 10.2.19.1
escaperoom 10.3.13.8
essences (9%) 10.2.1.2
EU 38
  btw-heffing 2.1.9
  diensten aan 11.4.2; 11.4.5
  landen 38
  rechter 2.1.8
  rente 32.2.2
  wetgeving 2.1.8
EU-lidstaten 38
EU-regio's 12.26.7
euro 38
  koersen 38
eurocheques 12.8.6
Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) 5.2.2.3
35.2.8
evenementen 5.2.4
  fondswerving 12.25
  gratis prestatie 5.2.4.2

- plaats van prestatie 7.4.2; 7.5.5
- evenementenbureau
  - aftrek voorbelasting 18.1.7.1
- evenredigheidsbeginsel 31.2.7
- examen
  - afnemen van 12.13.6
- examentrainingen 12.13.6
- excursies 12.14
- executoriale verkoop
  - factuur 28.1.6.4
  - gebruikte goederen 26.4.6
  - onroerende zaken 13.2.12; 23.4.1
  - roerende zaken 23.4.2
  - verleggingsregeling 23.4.1.1; 23.4.2.1
- expertisewerkzaamheden 12.9.2
- exploitatie vermogensbestanddeel 5.2.8
- exploitatiesubsidies 7.2.8
- export 2.1.6; 10.1; 17.1.1
- extracommunautaire afstandsverkopen 6.8.4.3
- extracten (9%) 10.2.1.2
- extramurale zorg voor ouderen 12.5.10

F

- factoor 12.8.9; 37.3.6.1
  - oninbare vorderingen 19.1.1.4; 19.1.1.8
- factoorsregeling
  - oninbare vorderingen 19.1.1.4
- factuur 28.1.1; 28.1.7
  - aanduiding intracommunautaire levering 28.2.1.8
  - aanduiding margeregeling 28.2.1.8
  - aanduiding verlegging 28.2.1.8
  - aanduiding vrijstelling 28.2.1.8
  - adressering 28.2.1.4
  - afnemer maakt factuur 5.1.5; 28.1.6.1
  - bankafrekening 28.2.3.5
  - bewaarplicht 28.1.9
  - boete 20.1.3; 33.3.4
  - btw verschuldigd 5.1.6
  - btw-bedrag onjuist 5.1.6; 28.4.1
  - btw-identificatienummer 28.2.1.2; 28.2.1.3
  - curator 27.3.1.2
  - derde maakt factuur 28.1.6.2
  - eenheidsprijs 28.2.1.7
  - elektronisch 28.1.8
  - EU-lidstaten 28.1.2
  - factureringsplicht 28.1.4
  - factuur met onjuiste btw 18.2.9
  - fiscaal vertegenwoordiger 28.2.1.10
  - fosfaatrechten
    - bemiddelaar 28.1.6.5
  - gedeeltelijk door ander betaald 18.2.6
  - gemengde klantenkring 28.1.3.1
  - girosouche 28.2.3.5
  - groothandel 28.2.1.5
  - groothandelaren 28.1.3.2
  - herziening 20.4.3
  - horecasector 28.2.3.2
  - inhoud 28.2.1
  - [illegible] 28.2.3.3
  - intracommunautaire levering nieuwe vervoermiddelen 28.2.1.9
  - kopie bewaren 28.1.9
  - korting contante betaling 8.1.14
  - kredietbeperkingstoeslag 8.1.15
  - margeregeling 26.1.6.1
  - munteenheid 28.2.1.7
  - niet (geheel) betaald 18.1.9
  - nummer 28.2.1.1
  - nutsbedrijven 28.1.10
  - omschrijving goederen en diensten 28.2.1.5
  - onjuist 18.2.9
  - onzorgvuldigheid bij afnemer 18.2.9.1
  - opgemaakt door afnemer 18.2.8; 28.1.6.1
  - opgemaakt door derde 28.1.6.2
  - outsourcing 28.1.6.2
  - reisbureaus 8.4.6
  - selfbilling 28.1.6.1
  - third-party-billing 28.1.6.2
  - tijdstip prestatie 28.2.1.6
  - tijdstip uitreiking 18.1.8.1; 28.1.5
  - uitreiking verplicht 28.1.3; 28.1.6
  - uitvoer, aftekenen 17.1.4; 17.2.1
  - uitzonderingen 28.1.4
  - vereenvoudigingen 18.2.8.6; 28.2.2; 28.2.3
  - vergoeding 28.2.1.7
  - verleggingsregeling onderaanneming 23.2.12
  - vervoer personen 28.2.3.1
  - verzamelfacturen 28.2.3.4
  - vooruitbetaling 18.2.8.5; 28.3.3.2
  - vorm 28.1.7
  - vrijgestelde prestaties 28.1.4
- factuur met onjuiste btw
  - factuur 28.4.1
- factuurnummer 28.2.1.1
- factuurstelsel 28.3.2
  - margeregeling 26.1.5.6
- faillissement 8.1.30; 18.1.9.1
  - aangifte door curator 27.3; 27.3.1
  - executieverkopen 23.4.1; 23.4.2
- faxbericht 10.2.10.8
- feestdagen
  - termijn bezwaar 34.2.3
- fictieve dienstbetrekking
  - artiesten 5.4.6
- fictieve levering 6.2; 8.3.2.2; 8.3.3.3
  - intracommunautair 16.2.2
  - intracommunautaire verwerving 14.1.1; 14.1.1.1
- fictieve weigering van de inspecteur 34.3.2
- fiets 10.3.4
  - verstrekken van 20.5.5.4
- fietsenmakers (9%) 10.3.4
- fietsonderdelen 10.3.4
- filmcursussen 12.14
- filmvoorstellingen (9%) 10.3.13.0
- finance lease 6.2.5
- financial lease 6.2.5.1; 8.1.13.2
- financiële eenheid 5.3.3

- firma 5.2.2
  - aftrek voorbelasting 18.2.3
- fiscaal vertegenwoordiger
  - aansprakelijkheid 5.5.4; 5.5.5.4
  - algemeen vertegenwoordiger 5.5.4
  - beperkt vertegenwoordiger 5.5.5
    - aangifte 5.5.5.1
    - vergunning 5.5.5.3
  - btw-entrepot 5.5.5
  - invoer 15.2.4
  - tenaamstelling aanslag 31.1.2
  - verplicht 5.5.3
  - zekerheid 5.5.3.2; 5.5.4; 5.5.5; 5.5.6; 5.5.7
- fiscale eenheid
  - aansprakelijkheid 5.3; 5.3.1.3; 5.3.4; 35.2.2
  - beëindiging 5.3.1.1
  - begin en einde 5.3.4
  - buitenlandse ondernemer 5.3.2
  - certificering van aandelen 5.3.3.1
  - directeur-grootaandeelhouder 5.4.5
  - economische verwevenheid 5.3.3; 5.3.3.3
  - einde 5.3.5
  - financiële verwevenheid 5.3.3; 5.3.3.1
  - gevolgen 5.3.1
  - holding 5.3.2; 5.3.2.1
  - intracommunautaire verwerving 3.5.4; 14.1.9
  - margeregeling 26.2.10
  - organisatorische verwevenheid 5.3.3; 5.3.3.4
  - overdrachtsbelasting 13.4.2.3
  - stichtingen 5.3.3; 5.3.3.2
  - tenaamstelling aanslag 5.3.1.2; 35.2.2
  - vorming 5.3.1.1
  - wijziging 5.3.1.1
- fitness 10.3.3.1
- fitnesscentrum 10.3.3.1
- flatverenigingen 13.5.4
- Fleurop 8.1.22
- floaten 10.3.3.3
- fokdieren (9%) 10.2.4.2
- fokinstellingen (9%) 37.1.6
- fondswerving 12.20; 37.2.3
  - sportkantines e.d. 25.2.2
  - verenigingskantines 25.2.3
- fooien 8.1.4.1
- forfaitaire berekeningsmethoden 29.2
  - bedrijfsrestaurant 25.1.2
  - drie methoden 29.2.3
  - geautomatiseerde verkoopregistratiesystemen 29.2.1.1
  - verschillende tarieven 29.2.1
  - voorwaarden 29.2.2
  - winkelwaarde 29.2.4
  - zelf vervaardigde goederen 29.2.0
- forfaitaire percentages 9.1.1
- foto's 10.2.9.1
- [illegible] 10.2.10.1
- fraude 16.1.4; 18.1.11
- freelancer 5.2.5
- fusie 12.26.8
  - juridische 27.4.1

G

- gaasverband (9%) 10.2.7.4
- garages/autoboxen
  - verhuur 13.5.8
- garantiecertificaten 12.9.6
- garantieprovisie 12.8.6
- garderobe 10.3.13.9
- gas 6.2.1; 16.2.2.9
  - in flessen 10.3.10
  - nultarief 11.2.1
- gas- en elektriciteitscertificaten
  - verleggingsregeling 23.7.1
- gas voor tuinbouw (9%) 37.1.0
- gasbedrijven 8.1.23
- gastenverblijf ziekenhuis 10.3.11; 12.2.6
- gastouderopvang 12.21
- gastransport 7.5.13
- gebouw 13.1.5
  - eerste ingebruikneming 13.2.4
- Gecombineerde Nomenclatuur 10.1
- geïntegreerde schakelingen
  - verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
- geiten (9%) 10.2.4
- geldautomaten 12.8.7
- geldsteekproef 30.1.1.2
- geldterugacties 8.3.6.2; 8.3.6.5
- geldvorderingen 12.8.10
- gelijkheidsbeginsel 12.1.1; 31.2.4; 31.2.4.1
  - vrijstelling 12.1.2
- gelijkwaardigheidsbeginsel 31.2.8
- geliquideerde kosten 8.1.20
- gelpad 10.2.7.9
- gelstrip 10.2.7.9
- gemene rekening 18.2.2.3
  - kosten voor 7.2.4
  - transacties voor 7.2.1
- geneesmiddelen (9%) 10.2.5; 10.2.5.1
- geschenken 20.1.1
  - geringe waarde 18.1.3.2
- geurstoffen (9%) 10.2.1.2
- gevogelte (9%) 10.2.4.2
- geweigerde goederen
  - aftrek bij doorverkoop 15.1.19
  - teruggaaf 15.1.18
  - wederuitvoer 15.2.9
- gewekt vertrouwen 31.2.2
  - beëindiging 31.2.2.2
- gezinsverzorging 12.5.2
- gezondheidskundige verzorging 12.6.1; 12.6.2
- gezondheidsschoenen 10.2.13.10
- gift 20.1.1; 20.5
  - fondswerving 12.25
- gipswindsels (9%) 10.2.7.3

- gist (9%) 10.2.1.2
- globalisatie 26.2.1
  - aangewezen goederen 26.2.2
  - afzien van 26.2.2.2
  - oninbare vorderingen 26.2.8
  - prijsverminderingen 26.2.8
  - uitvoer 26.2.6
  - verzoek om 26.2.2.1
- goederen 6.2.1
  - buitenlandse leverancier 22.1.1
  - combinatie 9.3.2
  - diefstal 8.1.6
  - gas 6.2.1
  - gebruikt voor vrijgestelde prestaties 12.16
  - gratis verstrekking 6.2.10
  - koude 6.2.1
  - nog niet ingevoerde 11.2.2
  - nultarief 11.2.1
  - warmte 6.2.1
- goederenordering 28.2.1.5
- gokautomaten 12.10
- golfbaan 10.3.3.1
- goodwill 7.2
- goud
  - centrale banken 11.2.1
  - munten 11.5.2; 26.1.5
  - optie belaste levering 11.5.4
  - verleggingsregeling 11.5.7
  - verwerken 11.5.8
  - voorbelasting 11.5.5
  - vrijstelling 11.5.1; 11.5.3
- grammofoonplaten 10.2.10.8
- graszaad (9%) 10.2.17
- graszoden (9%) 10.2.22.3
- gratis prestaties 5.2.4; 6.2.10; 7.2.3
  - medische apparatuur
    - voorbelasting 18.1.3.4
  - medische hulpgoederen
    - voorbelasting 18.1.3.4
  - ondernemerschap 5.2.4.1
  - sponsoring 5.2.4.2
  - voorbelasting 18.1.3.4
- g-rekening 35.2.3
- grenslanderijen 16.2.1.2
- grensoverschrijdende inkoop 40
- griffierecht 8.1.20; 8.1.21
  - beroep rechtbank 34.3.3
  - cassatie 34.5.3
  - hoger beroep 34.4.2
- grit (9%) 10.2.19.6
- groeibriljanten 26.4.8
- groeperingen van vrijgestelde personen of lichamen 12.19; 12.19.1
- grond
  - bouwterrein 13.1.7
  - interne levering 6.2.11
  - verkoop 13.2.8
- grondrente 13.3.2; 13.3.5
  - factureringsplicht 28.1.3.2
- grote clubactie 12.20.1
- grove schuld 33.4.3
- guichetprovisie 12.8.6

H

- haarlemmerolie 10.2.1.3; 10.2.5.1
- hamam 10.3.3.3
- handalcoholen (21%) 10.2.5.1
- handbikes (9%) 10.2.12.2
- handelaar margeregeling 26.1.2
- handelingen
  - effecten 12.8.2.1
  - waardepapieren 12.8.2.1
- handelsagent 6.2.14
- handelsnaamonderzoek KvK 8.1.21
- handelsvergunning 10.2.5.1
- handfixatiehulpmiddel (9%) 10.2.13.2; 37.1.5
- hardheidsclausule 34.1.2
- 10.2.4.3
- hart- en vaatziekten bestrijding 12.5.2
- hartsimulatoren (9%) 10.2.13.6
- havenbedrijf 11.3.2
- havendiensten 11.3.2.1
- hechtkrammetjes (9%) 10.2.7.5
- hechtmiddelen (9%) 10.2.7.5
- hechtzijde (9%) 10.2.7.5
- heffing btw bij afnemer 3.3.1
  - belaste levering onroerende zaken 13.2.12
  - invoer 15.2
  - onderaanneming 23.2.1
  - prestatie door buitenlandse ondernemer 22.1; 22.1.1
  - uitlenen personeel 23.2.1
  - verleggingsregeling 23.1
- hennep
  - Nieuw Zeelandse 10.2.20
- herstel
  - boeken (9%) 10.2.10.5
  - fietsen (9%) 10.3.4
  - huishoudlinnen (9%) 10.3.6
  - kleding (9%) 10.3.5
  - lederwaren (9%) 10.3.5
  - passieve veredeling 15.1.13.2
  - schepen en vliegtuigen 11.3.2
  - schoeisel (9%) 10.3.5
  - woningen (9%) 10.3.3; 37.1.5
- herziening
  - btw-bedrag onjuist 28.4.3
- herziening aftrek voorbelasting
  - aangifte 3.6.4
  - berekeningswijze 18.4.6.5
  - einde jaar ingebruikneming 18.4.4.8
  - in jaar van ingebruikneming 18.4.4
    - vermoedelijk toekomstig gebruik 18.4.4.1
  - ingebruikneming buiten wil ondernemer 18.4.4.4
  - ingebruikneming roerend investeringsgoed 18.4.4.9
  - integratielevering 18.4.6.2

  - investeringsgoederen 18.4.6
  - levering tijdens herzieningstermijn 13.1.9; 18.4.6.6
  - onroerende zaken 13.1.9; 18.4.4.6; 18.4.5
  - overdracht onderneming 27.4.3
  - tijdstip ingebruikneming 18.4.4.2; 18.4.4.3
  - voorbeeld 18.4.7
  - wetswijziging na aanschaf 18.4.4.7
- hielbakjes (9%) 10.2.7.8
- hobby 5.2.3; 5.2.6
- Hof van Justitie 2.1.8
- Hoge Raad 34.5.1; 34.5.3; 34.5.4; 34.5.5
- holding 5.3.2; 5.4.2; 5.4.3
- homeopathie 12.6.5
- hommelkolonie 10.2.4.2
- hommels 10.2.4.2
- hondenvoer (9%) 10.2.4.4
- hooglaagbedden (9%) 10.2.12.6; 37.1.5
- hoorapparaten (9%) 10.2.13.7
- hoorns 10.2.4.3
- horeca 10.3.12
  - aftrek voorbelasting 18.1.7
  - factuur 28.2.3.2
- horen
  - aanslagfase 31.1.3
  - bezwaarfase 34.2.6
- horoscoop levering of dienst 9.3.2.2
- hortus botanicus 10.3.13.3
- hotelbedrijf (9%)
  - tarief 10.3.11
  - verhuur onroerende zaken 13.5.7
- houdingscorrectors 10.2.13.13
- hout (9%)
  - rond 10.2.18
- houtgewassen (9%) 10.2.22.4
- houtvezel, -zaagsel 10.2.19.1
- hovenierswerkzaamheden 10.2.22.6
- HOVO 12.14
  - onderwijs 12.13.4
- huidbeschermende preparaten 10.2.13.9
- huiden 10.2.4.3
- huidverzorgingsproducten 10.2.13.9
- huisvesting
  - personeel 20.5.5.1
- huiswerkbegeleiding 12.13.1
- hulphond (9%) 10.2.13.14
- huur van watermeters (9%) 10.2.8.1
- huurgarantie 13.2.11
- huurkoop 6.2.4
  - soorten 6.2.4.1
  - terugneming door financieringsmaatschappij 6.2.4.2
- huuroptie 13.5.11
- huurtermijnen 28.1.11
- huwelijksvoorlichting 12.5.2
- hypotheek 13.3.2
  - bemiddeling 12.3.4; 12.8.6

I

- icbe's 12.8.3
- identificatienummer btw 14.1.10
- ijsbanen 10.3.3.1
- illegale handelingen 6.1.2
- immateriële schadevergoeding
  - bezwaar en beroep 34.7.3
- immobiliserende verbandsystemen (9%) 10.2.7.3
- implanteringsprothesen (9%) 10.2.13.5
- impregneren van hout 10.2.18.1
- inbeslagneming 35.1.6
- inbinden van boeken (9%) 10.2.10.5
- inbreng
  - eenmanszaak in firma, nv, bv 27.4.5
- incassokosten 8.1.12
- incidenteel hoger beroep 34.4.1
- incidentele aangifte 24.1.7
- incisiefolie 10.2.7.4
- incontinentiematerialen (9%) 10.2.7.13
- informatiebeschikking 30.2.2
  - omkering bewijslast 34.2.7
  - verjaring 31.1.4.2
- informatiedragers
  - invoer 15.1.10
- informatieverplichting 30.2.1
  - boete 33.4.5
  - kostenvergoeding 30.2.3
  - ontvanger 35.1.11
- infusiesystemen (9%) 10.2.5.4
- infusievloeistoffen (9%) 10.2.5.3
- infuusfolie (9%) 10.2.7.4
- infuuspompen (9%) 10.2.15.7; 37.1.5
- ingebruikneming (eerste) van gebouw 13.2.3; 13.2.4
  - gedeeltelijk 13.2.5
- ingrediënten voor eet- en drinkwaren (9%) 10.2.1.2
- inhaaleffect btw 2.1.5
- inhalatiegassen (9%) 10.2.5.6
- injectiepoorten (9%) 10.2.13.5
- injectiespuiten 10.2.14
- inkoop- en verkoopbureaus landbouwproducten 8.1.32
- inkoopcombinaties
  - oninbare vorderingen 19.1.1.6
- inkoopverklaring margeregeling 26.1.6.2
  - onjuist 26.1.10.1
- inkuilmiddelen 10.2.19.6
- inleggelden 5.4.7.1
- inlegkruisjes (9%) 10.2.7.11
- inlegzolen 10.2.13.10
- inlichtingen
  - aan inspecteur 30.2.1
- inrichting verpleging 12.2
- inrichtingen 12.5.2
- inruiltransacties
  - factuur 28.2.3.3
  - margeregeling 26.1.6.3
- inschrijfgeld
  - verhuur onroerende zaken 13.5.10
- inspecteur

  bevoegde 4.1.4
insulinepennen (9%) 10.2.14.1
insulinepompen (9%) 10.2.14.1
integratieheffing 6.2.11
integratielevering 6.2.11; 37.3.4
  herziening aftrek voorbelasting 18.4.6.2
Interflora 8.1.22
internaat of kostschool 12.5.2
internationaal
  organisaties 11.4.2; 11.4.3
    in andere EU-lidstaten 11.4.5
internationale handel 40
internationale leveringen aan particulieren 6.8
  6.8.2; 6.8.3
interne levering 6.2.11; 8.2
internet 1.3; 10.2.10.8
  aangifte 4.2.3.1
internetverkopen 6.2.15; 6.8; 6.8.4.1
  6.8.4.2
intracommunautair 7.5.2; 16.1.7.1
  afstandsverkopen 16.2.2.2
  dienst
    aangifte 3.5.3
    controle 30.1.5
    tijdstip verschuldigdheid 28.3.3.1
  goederenvervoer 7.5.4
  levering 2.1.6; 5.5.1; 16
    aangifte 3.4.3
    ABC-contracten 16.1.8
    accijnsgoederen 16.1.11
    bewijslast vervoer 16.1.6
    btw-identificatienummer 16.1.6.10; 16.1.7
    controle 30.1.5
    douanegoederen 16.1.4.4
    margeregeling 16.1.9; 26.3.2
    pleziervaartuigen 16.1.6.7
    reparatie goederen 16.1.12
    retourgoederen 16.1.13
    vaste inrichting 5.5.1.2
    vereisten 16.1.4
    verificatie btw-identificatienummer 16.1.6.10
    vervoer andere EU-lidstaat 16.1.5
    vervoermiddelen 16.1.10
    vervoersverklaring 16.1.6.6
  levering en/of dienst 3.7
  levering van
    vervoermiddelen 26.3.2.2
  margeregeling 16.2.2.3
  reparatie 16.2.2.6
  vervoer goederen 6.4.1
  verwerving 2.1.2; 16.1.7
    aangifte 3.5.3
    aangifte nieuwe vervoermiddelen 14.3.2
    controle 30.1.5
    fiscale eenheid 3.5.4
    korting 19.1.2.2
    margeregeling 26.3.3
    teruggaaf 19.1.4
    [illegible] 18.3.1
intracommunautaire afstandsverkopen 6.8.2
  6.8.3
  plaats van levering 6.8.2; 6.8.3
  platformfictie 6.8.4.2
intracommunautaire diensten 3.7
  7.4.8
  aangifte omzetbelasting 3.4.4
intracommunautaire prestaties 40
  brexit 37.3.8
intracommunautaire verwerving 14
  14.1; 18.1.9.3
  aangifte 14.1.9
  accijns, buitenlandse 14.1.5.2
  accijnsgoederen 14.1.5.1; 14.2.6
    teruggaaf 19.1.5
  afstandsverkopen 14.2.3
  aftrekrecht verwerver 14.2.5.1
  bankbiljetten 26.4.3
  belaste verwerving 14.1.3
  bijzondere verwervingen 14.1.2
  btw-identificatienummer 14.1.10
  call-offvoorraad 14.1.11.1
  consignatie 14.1.11
  drempelbedrag 14.2.5.2, 14.2.7
  dubbele verwerving 14.1.4.1
  heffingsmaatstaf 14.1.5
  heffingswijze 14.1.9
  installatie 14.2.2
  leverancier geen ondernemer 14.1.1.2
  leverancier kleine ondernemer 14.2.1
  margeregeling 14.2.4
  montage 14.2.2
  munten 26.4.3
  NAVO 14.1.2.1
  nummerverwerving 14.1.4.1
  onbelast 14.2
  overbrengen eigen goederen naar andere
    EU lidstaten 14.1.1.1
  plaats van 14.1.4
  postzegels 26.4.3
  rechtspersoon 14.2.5
  schema 14.4
  tarief 14.1.6
  terugnemen goederen 14.1.1
  tijdstip 14.1.8
  uitzonderingen 14.2
  vergoeding 14.1.5
  vervoer 14.1.1.3
  vervoermiddelen 14.3, 26.3.2.2
    aangifte 14.3.1.1
  verwerving 14.1.1
  vrijgestelde ondernemers 14.2.5
  vrijstelling 14.1.7
invalidenkinderbuggy's (9%) 10.2.12.3
invalidenkrukken (9%) 10.2.12.4
invalidenliftjes 10.2.12.6
invalidenwagens 10.2.12.1; 10.3.4
invalidenwagens (9%)
  aanpassingen 10.2.12.7

- reparatie 10.2.12.7
- verhuur 10.2.12.8

investeringsgoederen
- herziening aftrek voorbelasting 18.4.6
- herziening voorbelasting 18.4.6.1
- keuzevermogen 18.1.2.2; 20.2

Investeringszones 18.2.4.3

invoer 2.1.3; 15; 15.1.12; 15.1.13; 15.1.15; 15.1.16; 15.1.3; 15.2.8
- aangifte en betaling 15.1.2; 15.1.7
- actieve veredeling 15.1.2; 15.1.2.2
- aftrek voorbelasting 18.3.2
- berekening belasting 15.1.9
- bevoorrading vervoermiddelen 15.1.6; 15.2.3
- bezwaar en beroep 15.1.17
- bijzondere EU-gebieden 15.1.14; 15.1.4
- bloed, menselijk 15.1.15
- boeken 11.2.2.2
- brexit 37.3.8
- cd's 11.2.2.2
- derdelanden 15.1.4
- douaneprocedure 15.1.2
- douaneregime 15.1.5
- douanewaarde 15.1.9
- EU-lidstaten 14.1
- gevolgd door intracommunautaire levering 15.1.16
- geweigerde goederen 15.1.18; 15.2.9
- goederen voor andere EU-lidstaten 15.1.8
- goud 15.1.15
- illegale 6.1.2
- informatiedragers gegevensverwerkende apparatuur 15.1.10
- kleinondernemersregeling 24.1.1
- margeregeling 26.3.1
- munten 15.1.15
- niet-zuivering documenten 15.1.5.2
- smokkel 15.1.4
- software 15.1.10
- tarief 15.1.11
- teruggaaf van bij - betaalde belasting 15.1.18
- tijdelijke 15.1.2; 15.1.2.2
- vaste inrichting
  - vergunning 5.5.1.4
- verleggingsregeling 15.2
  - aangifte 3.5.2
  - auto's 15.2.5
  - bevoorrading vervoermiddelen 15.2.3
  - grondstoffen 15.2.2
  - motoren 15.2.6
  - vergunning 15.2.4
- vermis in entrepot 15.1.5.2
- vervoer goederen 11.3.3

Invoer-OSS-regeling 3.8

invoerrechten
- uitschotten 8.1.17

invordering belasting
- aanmaning 35.1.5
- beslag 35.1.6
- [illegible] 35.1.4
- betalingstermijn 35.1.3
- dwangbevel 35.1.5
- uitstel 35.1.8

invorderingsrente 32.2.1; 35.1.9

Invorderingswet (IW 1990) 35
- Kostenwet Invordering (KwI) 35.1.5

inzage stukken 33.2.5; 34.2.6

isoleren van woningen 10.3.17; 10.3.17.1; 10.3.17.2; 10.3.17.3
- groendak 10.3.17.1

J

- jaarafrekeningen 4.2.2
- jaarglobalisatie 26.2.4.1
- jachthavens 12.4.6
- jeugd- en jongerenwerk 12.5.2
- jeugdhulpverlening 12.5.2
- jeugdwerk 5.4.7; 12.20.9
  - diensten aan jeugd 12.3
- journalisten 12.15
- jurisprudentie 1.2
- jurisprudentie, nieuw 31.2.9

K

- kaascoating 10.2.1.2
- kadastrale rechten 8.1.21
- kalenders 10.2.10.1
- kamer van koophandel 4.1.2
- kamerverhuur 10.3.11
- kampeerbedrijf (9%)
  - verhuur onroerende zaken 13.5.7
- kamperen
  - bijkomende diensten 9.3.2.1
- kamperen (9%)
  - ligplaats boten 10.3.10.1
- kansspelen 12.10; 37.2.1
- kantine 25; 25.1.1
  - aangifte 3.2.5
  - bedrijven 20.5.7; 25.1
  - overgangsregeling 25.2.4
  - spijzen en dranken 20.5.7.1
  - sportorganisaties 25.2.1.1; 25.2.2
  - verenigingen e.d. 25.2; 25.2.3
- kappers (9%) 10.3.7
- kartbaan 10.3.3.1
- karwijzaad (9%) 10.2.17
- kasontvangsten 28.3.5
- kassabonnen 18.2.8
  - bewaarplicht 29.1.5
- kasstelsel 8.1.14.1; 28.3.5
  - aangewezen ondernemers 28.3.5; 28.3.6
  - aftrek voorbelasting 18.1.8
  - korting contante betaling 8.1.14
  - margeregeling 26.1.5.6
  - oninbare vorderingen 19.1.1
- katheters 10.2.15.3
- kattenvoer (9%) 10.2.4.4
- kauwgom (9%) 10.2.1.1
- keeper (9%) 10.2.7.11

- kennisgeving boete 33.2.6.1
- kentekenbewijs
  - inleveren bij uitvoer 17.1.7
  - leges 8.1.18
  - margeregeling 26.1.5.5
- kermissen (9%) 10.3.14
- kerstbomen (9%) 10.2.22.4
- kerstpakket 9.3.2.3; 20.5.5.2
- ketenaansprakelijkheid 23.2.1
- keuring, medische 12.6.1
- keuzevermogen 18.1.2.2; 20.2
  - auto 21.2
- kinderbescherming 12.5.4
- kinderboerderij 10.3.13.2
- kinderboerderij (9%) 10.3.13.8
- kinderfeestje bij de bakker 10.3.12
- kinderopvang 12.21
  - bemiddeling 12.21.1
- klachtenregeling 1.3.5
- klauwzak (9%) 10.2.7.14
- kleding 20.5.5.2
- kleermakers (9%) 10.3.6
- kleindierenvereniging 12.5.2
- kleineondernemersregeling 24
  - aangifte omzetbelasting 24.1.7
  - aanmelding 24.1.2
  - administratie 29.1.4
  - einde 24.1.3
  - herziening aftrek voorbelasting 24.1.6
  - ingangsdatum 24.1.2
  - invoer verleggingsregeling 24.1.1
  - omzetbedragen 24.1.4
  - onroerende zaken 24.1.1
  - ontheffing administratieve verplichtingen 24.1.5
  - verhuur onroerende zaken 24.1.3
  - verhuurde onroerende zaken 13.5.11.5
  - verleggingsregeling 24.1.1
  - vervoermiddelen 24.1.1
  - voorwaarden 24.1.1
  - zonnepanelen 24.1.8
- kleineondernemersregeling (OVOB) 24.1
  - verleggingsregeling 22.1.1; 23.1
- kleurboeken 10.2.10.1
- kleurstoffen (9%) 10.2.1.2
- klimwand 10.3.3.1
- kluisjes 10.3.3.3; 10.3.3.6
  - scholen 12.13.1
- kniedistractor 10.2.13.5
- knieschamieren (9%) 10.2.7.8
- kniestukken, elastieken (9%) 10.2.7.3
- koepelvrijstelling 12.19
  - aandeel in de kosten 12.19.4
  - concurrentieverstoring 12.19.3
  - diensten door 12.19.2
  - samenwerkingsverband 12.19.1
- koersvoordeel 8.1.4
- konijnen (9%) 10.2.4.2
- kookcursus 10.3.12
- [illegible] 6.2.3
- koop op afbetaling 6.2.4.3
- koop-aannemingsovereenkomst 13.2.8
  - overdrachtsbelasting 13.4.9
- koopoptie 13.2.1
- koopzegels 8.3.6.5
- kopieerboeken 10.2.10.3
- kopiefactuur
  - bij uitvoer 17.1.4; 17.2.1
- koptelefoon 10.2.13.7
- korting 8.1.1.5; 19.1.2
  - contante betaling 8.1.14
- kortingskaarten 8.3.9
- kosten
  - assurantie- 8.1.16
  - bank- 12.8.6
  - geliquideerde 8.1.20
  - porto- 8.1.19
  - rechtstreeks voor gemene rekening 7.2.4; 18.2.2.3
- kostenvergoeding
  - administratieve verplichtingen 30.2.3
  - informatieverplichting 30.2.3
- kostenvergoeding bezwaar en beroep 34.7.2
- kostenverrekening tussen gelieerde bedrijven 7.2.4
- koude 8.2.1
  - nultarief 11.2.1
  - transport 7.5.13.8
- kousen (9%)
  - elastische 10.2.7.3
- kraammatrassen en -verbanden (9%) 10.2.7.12
- kraampakketten (9%) 10.2.7.12
- kraamzorg 12.5.2; 12.6.13
- kredietbemiddeling 12.8.4
- kredietbeperkingstoeslag 8.1.15
- kredietverlening 12.8.4; 12.8.6
  - renteloos 8.1.13.4
- kredietverzekering 19.1.1.5
  - limietkosten 12.9.3
- kringloopwinkel 26.1.5
- kruiden (9%) 10.2.1.2
- kruidenpreparaten (9%) 10.2.1.3; 10.2.1.4
- kruisvereniging 12.5.2
- kuilvoerbewaarmiddelen 10.2.19.6
- kunstbot (9%) 10.2.13.5
- kunstenaar 10.2.9.2
  - bemiddeling 10.3.16.2
  - uitvoerend 37.1.5; 37.1.6
- kunstenaar, uitvoerend (9%) 10.3.16.1
- kunstgewrichten (9%) 10.2.13
- kunsthandel 26.4.9
- kunstledematen (9%) 10.2.13
  - reparatie, aanpassingen (9%) 10.2.13.15
- kunstmelkvoeders (9%) 10.2.19.4
- kunstnier (9%) 10.2.13.4
- kunstogen (9%) 10.2.13.3
- kunstoren (9%) 10.2.13
- kunstuitleen 10.2.9.3
- kunstvoorwerpen 10.2.9.1
  - bemiddeling 26.4.9

  margeregeling 26.1.3; 26.1.9; 37.3.2
  verhuur 10.2.9.3
- kunstvoorwerpen (9%) 10.2.9; 37.1.5; 37.1.6
- kwartaalverslagen 10.2.10.6
- kwekersrecht (9%) 10.2.17.2; 10.2.22.7
- kwijtschelding
  - belasting 35.1.10

L

- Laboratoriumdiensten 12.2.1
- lachgas 10.2.1.2
- laden en lossen 7.5.6
  - nultarief 11.3.2
- lakens brancard 10.2.7.9
- landbouwproducten 8.1.31
- landbouwregeling 18.4.6.4; 37.3.7
  - forfait vorige jaren 37.1.2
- landbouwveiling 8.1.31; 8.1.31.5
- landbouwzaden (9%) 10.2.17
- landvoertuig
  - intracommunautaire verwerving 14.3.1
- langs elektronische weg leveren
  - boeken (9%) 10.3.19.1
  - kranten 10.3.19.1
  - tijdschriften 10.3.19.1
- langs elektronische weg uitlenen
  - boeken (9%) 10.3.19.1
  - kranten 10.3.19.1
  - tijdschriften 10.3.19.1
- laptop
  - verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
- lasergame 10.3.3.1
- leaseovereenkomst 8.1.13.2
- leasing 6.2.5
  - dienst 6.2.5.5
  - huurkoop 6.2.5.2
  - levering 6.2.5.3
  - personenauto's en bpm 8.1.10
- ledenbladen 12.20.1
  - werknemersorganisaties 12.18.2
- leegstand
  - aftrek voorbelasting 18.4.5
  - ontbinding huurovereenkomst 13.5.12.5
- leen(recht)vergoeding 8.1.17.4
- leer- en stageovereenkomst 12.13.3
- leerpakketten 10.2.10.3
- leespen dyslectici (9%) 10.2.11.3; 37.1.5
- leesportefeuille (9%) 10.3.2
- leges
  - bevolkingsregister 8.1.21
  - kentekenbewijs 8.1.18
  - rijbewijs 8.1.17
- leidingwater
  - belasting op 8.1.17.2
- lening
  - ondernemer(schap) 5.2.6
  - oninbare vorderingen 19.1.1.2
- lenzen 10.2.13.3
- [illegible] 8.1.3.2
- leverancierskrediet 19.1.1.2
- levering 6; 6.2.2; 7.1.1
  - aanbrengen goederen aan andere 6.2.8
  - ABC-contracten 6.2.12
  - belaste levering onroerende zaken 13.2.1
  - buitenlandse ondernemer 22.1.1
  - combinatie leveringen en diensten 9.3.2
  - commissionair 6.2.14
  - elektriciteit 6.3.3
  - gas 6.3.3
  - gebouw 13.2.3
  - gelijkgestelde handelingen 6.2.9
  - goederen waarvoor geen voorbelasting is afgetrokken 12.16
  - gratis 6.2.10; 6.2.9
  - illegaal 6.1.2
  - integratieheffing 6.2.11
  - intracommunautaire 16.1.4
  - levering of dienst 6.1.1
  - medische 12.6
  - montage van goederen 6.2.8; 6.5
  - nog niet ingevoerde goederen 11.2.2
  - onroerende zaken 13.2
  - overbrengen eigen goederen naar andere EU-lidstaten 16.2; 16.2.1
  - plaats van 6.3
  - privégebruik 6.2.9
  - tijdstip 6.1.3; 28.3.1
  - veilingen 6.2.13
  - vervaardigde goederen 6.2.6
  - vordering overheid 6.2.7
  - vrijgestelde 12.1; 13.2.1
- levering of dienst 6.1.1
- lezingen 12.14; 37.1.6
- lezingen (9%) 10.3.13.5
- lichaam 5.1.5
- lichamelijke opvoeding 12.4.1
- liefdadige instellingen
  - ondernemerschap 5.4.7
  - teruggaaf wegens uitvoer 19.1.3
- ligorthesen 10.2.12.3
- ligplaats
  - verhuur van 12.4.6; 13.5.8
- ligstoelen
  - verhuur van 10.3.11
- lijkbezorging 12.7
- likblokken (9%) 10.2.19.6
- likdoornringen (9%) 10.2.7.6
- limietkosten bij kredietverzekering 12.9.3
- linnengoed
  - verhuur van 10.3.11
- listing 3.7; 16.1.4.2
- logies (9%)
  - verstrekken van 10.3.11
- logies tijdens zeiltocht (9%) 10.3.11
- lokaal geldstelsel 8.1.3.2
- loon in natura 20.5.5
- loonbelasting
  - verrekening met btw 4.2.9.4
- loonbeslag 35.1.7

- loondienst
  - begrip – in de omzetbelasting 5.2.5
- loonwerk
  - nultarief 11.3.6
- looprekken (9%) 10.2.12.1; 10.2.12.3
- losbladige boeken 10.2.10.1
- losse muziekuitgaven 10.2.10.1
- loterijen 12.10
- lottoformulieren 12.10.1
- LOTUS 12.5.5
- luchtballon 10.3.9
- luchthaven
  - diensten op 11.3.2
- luchtvaartondernemingen
  - verklaring voor 19.4.1
- luchtvaartuigen 11.2.5.3
  - diensten ten aanzien van 11.3.2.6
  - intracommunautaire levering 10.1.10
  - intracommunautaire verwerving 14.3.1
  - verkopen aan passagiers 6.3.2
- luiers 10.2.7.13
- lustopwekkend middel 10.2.1.3

M

- maagkiezel (9%) 10.2.19.6
- maaisubsidies 12.4.8
- maaltijd levering of dienst 7.4.5
9.3.2.2
  - kantine 25.2.4
- maatschap 5.2.2
  - aftrek voorbelasting 18.2.3
  - overdrachtsbelasting 13.4.11
- maatschappelijk verkeer 5.2.3
- maatschappelijk werk 12.5.2; 12.5.4
- machines
  - verhuur 13.5.6; 23.2.7
- magische truffel 10.2.1.1; 10.2.1.2
- magneetbanden 10.2.10.8
- makelaar 6.2.14; 7.4.3; 18.2.4
  - hypotheekbemiddeling 12.8.4
- management-bv 5.4.3
- manege 9.3.5; 10.3.3.1
- man-vrouwfirma 5.2.2.4
- margeregeling 26.1.1
  - aangifte omzetbelasting 3.2.2.1
  - administratieve verplichtingen 26.1.6
  - afzien van toepassing 26.1.8; 26.2.5
  - antiek 26.1.3; 26.1.9
  - autodemontagebedrijven 26.4.1
  - bankbiljetten 26.4.3
  - bedrijfsmiddelen 26.1.3
    - agrarische sector 26.4.2
  - bedrijfsoverdracht 26.1.3.5; 26.2.9
  - bpm 26.1.5.5
  - buitenlandse handelaar 26.1.2; 26.3.3
  - commissionairs 26.1.2; 26.1.2.2
  - demontage 26.1.4
  - edele metalen 26.1.3
  - [illegible] 26.1.3
  - executoriale veilingverkoping 26.4.6
  - factuur 26.1.6.1
  - factuurstelsel 26.1.5.6
  - fiscale eenheid 26.2.10
  - gebruikte goederen 26.1.3
  - globalisatie 26.2.1
  - groeibriljanten 26.4.8
  - handelaar 26.1.2
  - inkoopverklaring 26.1.6.2
  - inkoopverklaring of -factuur onjuist 26.1.3.1
  - inruil en korting 26.1.5.1
  - inruiltransacties 26.1.6.3
  - intracommunautaire levering 16.1.9
  - intracommunautaire transacties 16.2.2.3
26.3.2; 26.3.3
  - intracommunautaire verwerving 14.2.4
  - invoer 26.3.1
  - jaarglobalisatie 26.2.4.1
  - kasstelsel 26.1.5.6
  - kentekenbewijs 26.1.5.5
  - kunstvoorwerpen 26.1.3; 26.1.5.7; 26.1.9
37.3.2
  - levering van verzekerde objecten 26.4.5
  - munten 26.4.3
    - gouden 26.1.3
  - nieuwe vervoermiddelen 26.3.2; 26.3.2.2; 26.3.3
  - oninbare vorderingen 26.1.7
  - overdracht onderneming 27.4.3
  - postzegels 26.4.3
  - prijsverminderingen 26.1.7
  - privégebruik 26.2.11
  - reparatiekosten 26.1.5.2
  - samenvoegen 26.1.4
  - ten onrechte toepassing van 26.1.10
  - teruggaaf jaarwinstmarge 26.2.4.1
  - terugnemen goederen 26.4.4
  - ticketbureau 26.4.7
  - uitvoer 26.3.1
  - veilingen 26.1.2; 26.1.2.2; 26.1.6.4
  - vervaardigde goederen 26.1.4
  - verzamelvoorwerpen 26.1.3; 26.1.9
  - winstmarge 26.1.5
- massage 20.5.5.5
- mede-eigendom
  - aftrek voorbelasting 18.2.2
  - keuzevermogen 20.2.1
- mediation 1.3.5; 34.1.1
- medicijnvernevelaars (9%) 10.2.15.2; 37.1.5
- medisch onderzoek 12.5.7, 12.6
- medische beroepen 12.6.4
  - uitlenen personeel 12.6.10
- medische hulpmiddelen (9%)
  - diensten ten aanzien van 12.6.7
  - herstellen 10.3.1
  - verhuur van
    - reparatie goederen 10.2.15.10
- medische keuring 12.6.1
- medische verklaring 12.6.1
- medische verzorging 12.6.1

meel (9%) 10.2.1.2
meerdere ondernemers op één factuur 28.1.6.3
meetapparatuur stolling bloed (9%) 10.2.15.1
37.1.5
melding betalingsonmacht 35.2.4.2
(meng)voeders 10.2.19.6
  startende ondernemer
    aftrek voorbelasting 18.1.2.1
mengvoeders (9%) 10.2.19.4
menslievende instellingen 19.1.3
merchantbanker 12.8.2
microfilm
  archivering op 29.1.5
midgetgolf (9%) 10.3.13.8
milieubelastingen 8.1.17.2
militaire organisaties 11.4.1; 11.4.2; 11.4.5
militaire tehuizen 12.5.2
mineraalmengsels 10.2.19.4
mineralen (9%) 10.2.1.3
misbruik van recht 18.1.10
  sportaccommodatie 10.3.3.2
mixdranken 10.3.12; 10.3.12.1
mobiel netwerk 7.5.12.2
mobiele telefoons
  verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
moedermelk 12.17; 14.1.7
moeien 18.1.6.2
monsters 18.1.3.2
montage 6.2.8
  aangifte 3.4.6
  intracommunautaire transactie 16.2.2.1
  intracommunautaire verwerving 14.2.2
  plaats van levering 6.5
MOSS-aangifte 3.8.5; 7.5.9.2; 7.5.9.3
  betaaldatum 3.8.6
  brexit 37.3.8
  buitenlandse ondernemer 3.8.2.1
  correcties 3.8.7
  keuze btw-heffing 3.8.1
  kleine ondernemer 3.8.1
  termijn 3.8.5
MOSS-aangifte digitale diensten 3.8
MOSS-aangifte elektronische diensten 3.8
MOSS-aangifte omroepdiensten 3.8
MOSS-aangifte telecommunicatiediensten 3.8
motorrijtuigen
  intracommunautaire levering 16.1.10
  uitvoer 17.1.7
motorrijtuigenbelasting
  leasing 8.1.10.1
motorrijwielen
  bpm 8.1.9; 8.1.9.1
  intracommunautaire verwerving 14.3
  verleggingsregeling bij invoer 15.2.6
muissoftware tremorpatiënten (9%) 10.2.15.9
37.1.5
multifunctionele ruimte
  verhuur van 13.5.1
[illegible] 10.2.10.1
munten 10.2.9.4; 12.8.6
  gouden 11.5.2; 26.1.3
  horeca 8.1.2.2
  invoer (9%) 15.1.15
  margeregeling 26.4.3
musea (9%) 10.3.13; 10.3.13.3
museumcollecties 10.3.13.3
musicals 10.3.13.4; 37.1.6
muziekfestivals (9%) 10.3.13.4
muziekonderwijs 12.13.5
muziekschrijfboeken 10.2.10.1
muziekuitvoeringen 37.1.6
muziekuitvoeringen (9%) 10.3.13.4
muziekverenigingen 12.5.2

N

naaldbomen (9%) 10.2.22.4
naalden 10.2.14; 10.2.5.4
nachtschoenen 10.2.13.10
nachtspalken 10.2.13
naheffingsaanslag 31.1; 31.1.1
  aanslagbiljet 31.1.3
  ambtshalve vermindering 34.2.5
  beginselen behoorlijk bestuur 31.2.1
  betaling 35.1.1; 35.1.2; 35.1.3
  bezwaar 34.2.1
  fiscale eenheid 35.2.2
  kwijtschelding 35.1.10
  meer aanslagen over één jaar 31.2.1
  niet-tijdige aangifte en/of betaling 4.2.6
  onjuiste tariefstoepassing 9.1.4
  tenaamstelling aanslag 31.1.2
  verjaring 31.1.4
  vertrouwensbeginsel 31.2.2.1; 31.2.3
Nationale ombudsman 1.3.5
natuurijsbanen 12.5.2
nauwsamenhangende prestaties
  verpleeginrichtingen 12.2.3
NAVO 11.4.1; 11.4.2; 11.4.5
negatieve (jaar)winstmarge 26.2.3
26.2.4.1; 26.2.4.2
negatieve aangifte 4.2.9
  verrekening met andere btw 4.2.9.5
  verrekening met loonbelasting 4.2.9.4
neutraliteit 12.1.1; 12.1.1.1; 12.1.2
31.2.6
nevenwerkzaamheden 5.2.7
  niet-ondernemer 5.2.6
  ondernemer 5.2.6
  vereniging, stichting e.d. 5.4.7
  vrijgestelde organisaties 12.20
niet-zuivering douanedocumenten 15.2.1
Nieuw in deze editie 1.1
no cure, no pay
  dienst
    vergoeding 7.2.3
  doorlopende prestaties 7.1.2.1
'no show' 7.2.3.2
notarissen

  kosten berekend door 8.1.21
  veilingen onroerende zaken 6.2.13
notitieboekjes 10.2.10.1
nultarief 11
  aangifte 3.2.7
  Aantonen nultarief bevoorradingsgoederen 11.2.4.4
  ABC-leveringen 11.2.2.1
  accijnsgoederen 11.2.7
  ambassades/consulaten 11.4.5
  beleggingsgoud 11.1.1
  bewijs 11.1
  btw-entrepot 11.2.0
  diensten 11.3.1
  diplomatieke vrijstellingen 11.1.1
  door afnemer 17.1.4
  door particulieren 17.2.1
  gas 11.2.1
  goederen 11.2.1
  internationale organisaties 11.4.2
  11.4.3; 11.4.5
  intracommunautaire levering 11.2.6
  16.1
  luchtvaartuigen 11.2.5
  luchtvaartuigen voor internationaal vervoer 11.2.4.10
  mondkapjes 11.4.7
  motorrijtuigen 17.1.7
  NAVO 11.4.1; 11.4.2; 11.4.5
  nog niet ingevoerde goederen 11.2.2
  ontwikkelingswerk 11.4.6
  per post 17.1.5
  personenvervoer 11.3.4
  pleziervaartuig 17.1.8
  schepen 11.2.5
  uitvoer 11.2.3; 17.1.1
  vervoer goederen 11.3.2; 11.3.3
  via ABC-contracten 17.1.6
  werkzaamheden goederen 11.3.0
  zeeschepen
    commerciële exploitatie 11.2.4.3
    oorlogsschepen 11.2.4.8
    reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee 11.2.4.6
    schepen voor de kustvisserij 11.2.4.7
    vaart op volle zee 11.2.4.1; 11.2.4.2
    verklaring van of namens exploitant van het schip 11.2.4.5
Nultarief levering bevoorradingsgoederen 11.2.4.12
  nultarief 11.2.4.11
    levering aan laatste schakel 11.2.4.14
nummerverwerving 14.1.4.1
  teruggaaf 19.1.4
nutsbedrijven
  factuur 28.1.10

O

obligaties 12.8.2; 12.8.6
  exploitatie 5.2.0
olie (etherische) 10.2.1.2
olie (minerale)
  11.2.7
  bevoorrading vervoermiddelen 15.1.6
  nultarief 11.2.7
olie (minerale) voor tuinbouw (9%) 37.1.6
olie (plantaardige) 10.2.1.2
oliehoudende zaden (9%) 10.2.17.1
ombudsman, Nationale 1.3.5
omgevingsvergunning
  bouwvergunning 13.1.7
omkering bewijslast 30.1.3.1
  boete 33.5
  informatiebeschikking 30.2.2; 34.2.7
omroep 12.12
  aftrek voorbelasting 18.1.5.3
  printprijsregeling 37.3.4
omroep- en telecommunicatiediensten 7.5.10
  aangifte en betaling 7.5.10.3; 7.5.10.4
  bewijsregels 7.5.12
omroepdiensten
  MOSS-aangifte 3.8
omzet 3.2.2
  splitsing naar tarief 9.3.1
omzetbelasting
  administratie aanvaardbaar 30.1.3
  bevoegde kantoren omzetbelasting 39.1
omzetbelastingnummer 4.1.3
omzetgerelateerde vrijstelling van omzetbelasting (OVOB)24.1
omzetting nv in bv 27.4.5
onbelaste handelingen
  aftrek voorbelasting 18.1.5.3
  voorbelasting 18.1.5
onderaanneming 23.2.3; 23.2.6
onderbebouwing 13.1.8
ondergeschiktheid 5.2.5
onderhandse akten
  registratierecht 8.1.21
onderhoud 10.3.4
onderhoudscertificaten 12.9.0
onderhoudssubsidies 12.4.8
ondernemer(schap)
  toezichthouders 5.4.4
ondernemerschap 5.2.1; 5.2.2
  aanmelding 4.1.2; 5.2.10
  afwijzing 5.2.10.3
  artiesten 5.4.6
  begin 5.2.10; 18.1.2.1
  buitenlandse ondernemer 5.5
  commissarissen 5.4.4
  directeur-grootaandeelhouder 5.4.5
  duurzaam streven 5.2.3.1
  echtgenoten 5.2.2.4
  EESV 5.2.2.3
  einde 5.2.11; 27.1
  erfgenamen van 27.2.2; 27.4.1
  exploitatie vermogensbestanddeel 5.2.8
  firma 5.2.2
  gratis prestatie 5.2.4
  holding 5.4.2; 5.4.3
  lidmaatschap bezwarenadviescommissie 5.4.4
  maatschap 5.2.2.1

- management-bv 5.4.3
- muziekverenigingen 5.4.7
- nevenwerkzaamheden 5.2.7
- niet in de heffing betrokken 5.1.2
- overheid 5.2.9
- overlijden 27.2.2
- rechtsvorm 5.2.2
- samenwerkingsverbanden 5.2.2
- stichtingen 5.2.2.2
- vereniging, stichting e.d. 5.4.7
- vermogensbeheer 5.2.8
- zelfstandigheid 5.2.5

ondernemersverenigingen 18.2.4.3
onderneming 5.2.3
- als zodanig 5.2.6
- nevenwerkzaamheden 5.2.6
- omvang van de 5.2.6
- overdracht 27.4.1
  - vis derden 27.4.2
- staking 27.2

ondernemingspensioenfonds 12.8.3
onderpoten 10.2.4.3
ondersteunende diensten 12.1.5
- onderwijs 12.13.1

onderwijs 12.13; 12.13.1
- acteur 12.13.1
- algemeen vormend 12.13.4
- dirigent 12.13.1
- docenten 12.13.7
- drama 12.13.5
- examen 12.13.6
- HOVO 12.13.4
- keuze btw-heffing 12.13.3
- kluisverhuur 12.13.1
- onderzoek 12.13.1
- personeel uitlenen 12.13.1
- schoolboeken 12.13.1
- sportcursussen 12.13.3

onderwijsinstellingen 12.13; 12.13.2
- uitlenen personeel 12.26.10; 12.26.2

onderwijsverzorgingsinstellingen 12.5.2
oneigenlijke lossing
- onroerende zaken 23.4.1.1
- roerende zaken 23.4.2

oninbare vorderingen 37.3.6
- creditfactuur 19.1.1.1
- factoor 19.1.1.4; 19.1.1.8
- globalisatie 26.2.8
- inkoopcombinaties 19.1.1.6
- kwijtschelding 19.1.1.1
- margeregeling 26.1.7
- overname bedrijf 27.4.3
- teruggaaf btw 3.2.3; 3.2.4; 19.1.1

onroerende zaken 13.1
- ABC-leveringen 13.4.15
- appartementsrechten 13.1.4
- beheer 18.2.4
- beklemming
  - 13.3.2
- belaste verhuur 13.5.11; 13.5.12
- bestanddeel 13.1.2
- blote eigendom 13.3.3; 13.3.4
- bouwterrein 13.1.7
- definitie 13.1.1
- economische-eigendomsoverdracht 13.2.10
  13.4.1.1
- eerste ingebruikneming 13.2.3; 13.2.4
- erfpacht 13.3.2
- executoriale verkoop 13.2.12; 23.4.1
- flatverenigingen 13.5.4
- gebouw 13.1.5
- herziening aftrek voorbelasting 13.1.9
  13.1.9.2; 18.4.6.7
- huurgarantie 13.2.11
- huurtermijnen
  - verrekenen 28.1.11
- inhoud overeenkomst 13.2.2
- kleineondernemersregeling 24.1.1
- koop-aannemingsovereenkomst 13.2.8
- koopoptie 13.2.1
- leegstand 18.4.5
- levering 13.2
  - belast op verzoek 13.2.7
  - binnen herzieningstermijn 13.1.9
  - in jaar van ingebruikneming 18.4.6.7
  - overdracht onderneming 27.4.4
- (meer) leveringen van woningen binnen twee jaar 13.2.9
- natrekking 13.4.13
- onderbebouwing 13.1.8
- ontbinding huurovereenkomst 13.5.12.5
- opstal
  - recht van 13.3.2
- optie belaste levering 13.2.7; 13.2.7.2
- overbebouwing 13.1.8
- overdrachtsbelasting 13.4; 13.4.2.4; 13.4.3
- privégebruik 18.1.3.6
  - aftrek voorbelasting 20.1.3
- sloop 13.2.6.2
- splitsing 13.1.3; 13.4.2.1
- terrein bij gebouw 13.1.6
- tijdstip prestatie 13.2.2
- tweejaarperiode 13.2.3
- veilingen 6.2.13
- verbouwing 13.2.6
- verhuur 13.5
- verkoop onder voorwaarden 13.4.8
- verkoop vrij op naam 8.1.21.1
- verkoopregulerend beding 13.4.8.1
- verleggingsregeling 23.4.1.1
- vervaardigen 6.2.6
- waarde canon, retributie, huur of uitkering 13.3.6
- zakelijke rechten 13.3

ontbinding overeenkomst 7.2.5
onteigening 7.2.7.1
onterecht gefactureerde btw
- aftrek voorbelasting 18.2.9
- factuur met onjuiste btw 28.4.1; 28.4.1.1; 28.4.2
  28.4.3

ontheffing administratieve verplichtingen 24.1.5
onttrekking
  bedrijfsbeëindiging 20.3.2
  bestanddeel 8.2.2
  gebruikte goederen 8.2.3.2
  privégebruik 20.3.1
onttrekking douaneregime 15.1.5.2
ontwikkelassessment 12.13.1
ontwikkelingswerk 11.4.6
ooglenzen (9%)
  intraoculair 10.2.13.5
oorapparaten tegen stotteren (9%) 10.2.13.0
  37.1.5
oorsprongslandbeginsel 2.1.9
oorstukjes (9%) 10.2.13.7
oorzwemstukjes 10.2.13.7
opdracht tot uitvoer 17.1.6
openbaar vervoer 10.3.9.1
openbaarmaking
  boete 33.4.3.3
openbare orde 34.3.5
openbare verkoop
  door deurwaarder 35.1.6
openbare verzamelingen (9%) 10.3.13.3
openboekmethode 25.1.4
openluchtmuseum 10.3.13.3
opera's 10.3.13.4; 37.1.6
operatielakens en afdekdoeken 10.2.7.9
operatiemaskers e.d. 10.2.7.9
operational lease 6.2.5; 6.2.5.1; 8.1.13.2
Opgaaf ICP 3.4.5; 3.7; 3.7.1
  3.7.2; 7.4.3; 16.1.4.2
  boete 3.7.3
  correcties 3.7.4.2
  creditnota 3.7.4.3
  fiscaal vertegenwoordiger 3.7.2.2
  fiscale eenheid 3.7.2.1; 3.7.4.1
  invullen 3.7.4
  voorraad op afroep 3.7
opleidingen
  uitsluiting aftrek voorbelasting 20.5.5.2
oplevering door vervaardiger 6.2.6
  6.2.6.1
opmeting zee- en binnenschepen
  kosten van 8.1.21
opslag van goederen 11.3.2
  plaats van dienst 7.4.3.1
opstal
  recht van 13.3.2
optie
  belaste levering goud 11.5.4
  belaste levering onroerende zaken 13.2.7
    aftrek 70% 13.5.12.1
    aftrekrecht koper 13.2.7.2; 13.2.7.3
    gedeelte 13.2.7.1
    overdracht onderneming 27.4.4
    vervalt 13.2.7.4
  belaste verhuur 13.5.11; 13.5.12
    aftrek 70% 13.5.12.1
    overdracht onderneming 27.4.3
    overdrachtsbelasting 13.5.13
    vervalt 13.5.12.6
  belaste verwerving 14.2.7
  verhuur onroerende zaken
    aftrekrecht huurder 13.5.12; 13.5.12.2; 13.5.12.3
    einde 13.5.11.3
    einde overeenkomst 13.5.11.4
    gedeelte 13.5.11.1
    ingaan 13.5.11.2
    kleineondernemersregeling 13.5.11.5
optichandel 12.6.6
optische leesapparaten (9%) 10.2.11.1
optometristen 12.6.1
opvoedkundige instellingen
  teruggaaf wegens uitvoer 19.1.3
opzegging
  huurovereenkomst 7.2.7.1
  zakelijk recht 13.3.1
opzet 33.4.3
opzetgelden 7.2.11
orchideeën (9%) 10.2.22.2
organen
  menselijke 12.17, 14.1.7
organisatie van kapitaal en arbeid 5.2.3
organisatorische eenheid 5.3.3
orgeldraaier 7.2.3
orthopedagoog 12.6.5
orthopedische maatkorsetten (9%) 10.2.13.12
orthopedische schoenen (9%) 10.2.13.10
outplacement
  arbodiensten 20.5.5.5
  outplacement 20.5.5.5
overbebouwing 13.1.8
overbrengen eigen goederen naar andere EU-lidstaten 16.2
  afstandsverkopen 16.2.2.2
  dienstverlening in andere EU-lidstaat 16.2.2.7
  gas, elektriciteit 16.2.2.9
  handelaar in gebruikte goederen 16.2.2.3
  installatie 16.2.2.1
  leveringen aan boord van schepen e.d. 16.2.2.4
  leveringen tegen nultarief 16.2.2.5
  montage 16.2.2.1
  tijdelijk gebruik in andere EU-lidstaat 16.2.2.7
  veredeling 16.2.2.6
overbrengen eigen goederen uit andere EU-lidstaten 14.1.1
  handelaar in gebruikte goederen 16.2.2.3
overdracht
  levering 6.2.2, 6.2.3
overdracht onderneming 27.4
  aandelenoverdracht 27.4.2.3
  aftrek voorbelasting 18.1.12
  algemeenheid goederen 27.4.2
  doorlopende diensten 27.4.2.4
  gedeelte onderneming 27.4.2
  inbreng in firma
    nv, bv 27.4.5
  koper in plaats verkoper 27.4.3
  margeregeling 27.4.3

  onroerende zaken 27.4.2.1
  optie belaste levering
    onroerende zaak 27.4.4
  via derden 27.4.2
  voorbelasting 18.1.5
  voortzetting door erfgenaam 27.4.1
  wijziging rechtsvorm 27.4.1
  woningcomplexen 27.4.2
overdracht vorderingen 12.8.9
overdracht zakelijk recht 13.3.1
overdrachtsbelasting 13.4; 13.4.1
  aandelenoverdracht 13.4.2.2
  ABC contracten 13.4.15
  bedrijfsoverdracht 13.4.2.3; 27.4.4
  belaste verhuur 13.5.13
  bouwterrein 13.4.4.3
  commissionair 13.4.15
  economische eigendom 13.4.1.1
  fiscale eenheid 13.4.2.3
  juridische verkrijging 13.4.1.2; 13.4.10
  koop-aannemingsovereenkomst 13.4.9
  natrekking 13.4.13
  onroerende zaken 13.4.2.4
  projectontwikkelaars 13.4.4.1
  samenloopvrijstelling 13.4.2
  samenwerkingsverband 13.4.11
  sloopppanden 13.4.6
  strafheffing 13.4.13; 13.4.7; 13.4.7.1
  tarief 13.4.1
  te lage prijs 13.4.8.2; 13.4.8.3
  veilingen 13.4.15
  vrijstelling 13.4.14; 13.4.2
    vervallen van 13.4.5.1
overeenkomst
  ontbinding 7.2.5; 13.5.12.5
overgang
  levering 6.2.2; 6.2.3
overheid
  ondernemer(schap) 5.2.9
  parkeerruimte 13.5.8
  vordering door 6.2.7
overheidsvordering 35.1.7
overledenenverzorger 12.7
overlijden
  belastingplichtige 27.2.2
  boete 33.2.8
overnametarieven 11.3.2.2; 11.3.3.4
overschrijding drempelbedrag
  plaats van dienst 7.5.11; 7.5.11.2
OVOB 24.1

P

paarden 10.2.4.2; 10.3.9
paarden (9%) 10.2.4.1
  trainen 10.3.15
paardensport 10.3.3.1
paardensporttotalisator 12.10
paardrijden 10.3.3.1
  bedrijfsrestaurant 25.1.5
  kosten toetsing 8.1.21
paddo kweekset 10.2.3
paintball 10.3.3.1
pandbrieven 12.8.2; 12.8.6
pantomimes (9%) 10.3.13.4
papaverbollen 10.2.22.2
papierpulp 10.2.19.1
papierslib 10.2.19.1
paramedici 37.2.1
paramedische beroepen 12.6.5
paranormale therapie 12.6.5
parate executie 23.4.1; 23.4.2
parkeren 9.3.2.1; 13.5.8
  camping 10.3.10
parlage 5.2.2
participatiemaatschappij 5.4.2
particulieren
  aankopen in EU 2.1.9
  belastingplichtig 5.1.4
  fictief ondernemer 5.4.1
  levering nieuw vervoermiddel 5.4.1
  nevenwerkzaamheden 5.2.6
  uitvoer door 17.2.1
passagiers
  levering 11.2.4.16
passend onderwijs 12.13; 12.5.2
passief veredelingsverkeer 15.1.2.2
passieve veredeling 15.1.13.2
patiëntenheftoestellen 10.2.12.3
peepshow 10.3.13.4; 37.1.6
peildatum aangifte en betaling 4.2.6
pensioenfonds
  aftrek voorbelasting 18.1.3
  vermogensbeheer 12.8.3
pensioenvereveningskosten 12.9.5
pensionbedrijf (9%)
  tarief 10.3.11
  verhuur onroerende zaken 13.5.7
percentages tarief 9.1
  laag tarief 10.1
  vorige jaren 37.1.1
personal computers 20.5.5.2
personal holding 5.4.3
personeel
  boete 33.4.3.1
  privégebruik 20.5
personeel in- of uitlenen 7.5.13; 12.26; 23.2.1
  aansprakelijkheid 35.2.3
  EU-regio's 12.26.7
  gezondheidssector 12.26.5
  medische beroepsopleiding 12.26.5
  medische sector 12.6.10
  onderwijssector 12.13.1
  publiekrechtelijke lichamen 12.26.8
  sociaal-culturele sector 12.20.4
  sportservicebureaus 12.26.3
  vakbondswerk 12.26.2
  verleggingsregeling 23.2.7

- verpleeg- en verzorgvrijstelling 12.26.1
- wetenschappelijk 12.26.6

personeelsbladen 10.2.10.6
personeelsvoorzieningen 20.5.5; 20.5.5.3
- tijdvak 4.2.2.1

personenalarmering 12.5.10
personenauto
- bpm 8.1.9; 8.1.9.1

personenvervoer 7.4.4; 10.3.9
persoonlijk domein 4.2.3.1
peulvruchten (9%) 10.2.2; 10.2.2.2
pincode, betalen met 8.1.13; 8.1.24
pinda's (9%)
- ongebrande 10.2.17.1

pindagruis 10.2.17.1
pindaschaafsel 10.2.17.1
plaats intracommunautaire verwerving 14.1.4
plaats van dienst 7.3
- accountants 7.5.13
- adviesbureaus 7.5.13
- advocaten 7.5.13
- artistieke activiteiten 7.5.5
- artistieke evenementen 7.4.2
- auteursrechten 7.5.13
- B2B diensten 7.4.1; 7.5.1
- bemiddeling 7.5.2
- bemiddeling B2C-diensten 7.5.2
- brexit 37.3.8
- combinatie diensten 9.3.2
- culturele activiteiten 7.5.5
- culturele evenementen 7.4.2
- drempelbedrag 7.5.11.1
- gastransport 7.5.13
- goederenvervoer EU 7.5.4
- informatieverwerking/verschaffing 7.5.13
- ingenieurs 7.5.13
- laden en lossen 7.5.6
- licentierechten 7.5.13
- octrooirechten 7.5.13
- ondernemer 7.4.1.2
- onderwijsactiviteiten 7.5.5
- onderwijsevenementen 7.4.2
- onroerende zaken 7.4.3
- passeren hypotheek-/transportakten 7.4.3
- personenvervoer 7.4.4
- raadgevende personen 7.5.13
- reclame 7.5.13.4
- reisbureaus 8.4.2
- restaurant-/cateringdienst 7.4.5
- sportieve activiteiten 7.5.5
- sportieve evenementen 7.4.2
- uitlenen personeel 7.5.13
- verhuur roerende zaken 7.5.13
- verhuur vervoermiddelen 7.4.6; 7.5.8
- vermakelijkheidsactiviteiten 7.5.5
- vermakelijkheidsevenementen 7.4.2
- werkzaamheden aan roerende zaken 7.5.7
- wetenschappelijke activiteiten 7.5.5
- [illegible]enten 7.4.2

plaats van levering 6.3
- ABC-contracten 6.4.2
- afstandsverkopen 6.6
- elektriciteit 6.3.3
- gas 6.3.3
- goederen niet-EU 6.4.2
- koude 6.3.3
- montage 6.5
- niet vervoerde goederen 6.3.1
- passagiers EU-vervoer 6.3.2
- schema 6.7
- warmte 6.3.3

plakboeken 10.2.10.1
planovellen 10.2.10.1
plantaardige olie (9%) 10.2.1.2
planten (9%) 10.2.22.3; 10.2.3
plantenbakken
- onderhoud 10.2.22.6

plastazole (9%) 10.2.7.8
plaswekkersets (9%) 10.2.7.13
platform 6.8.4; 6.8.4.1; 6.8.4.3
- aansprakelijkheid 35.2.13

platformfictie 6.8.4.2; 6.8.4.3
Pleegzuster Bloedwijn 10.2.5.1
pleisters (9%) 10.2.7.6
pleitbaar standpunt 33.5.3
pleziervaartuig
- bevoorrading 15.1.6
- intracommunautaire levering 16.1.6.7
- nultarief 11.2.4.9
- uitvoer 17.1.8

pluimvee (9%) 10.2.4.2
poëziealbums 10.2.10.1
polikliniek 12.5.2
politieke partijen 5.4.7
pootgoed (9%) 10.2.3
popgroepen 5.4.6.3
poppentheaters 10.3.13.4
portokosten 8.1.19
postagentschappen 8.1.29
postcard books 10.2.10.1
postorderbedrijf
- afstandsverkopen 6.6
- portokosten 8.1.19
- premieartikelen 8.1.3

postverkeer 12.11
postzegels 8.1.29; 10.2.9.4
- margeregeling 26.4.3

praktijkopleidingen 12.13.3
prejudiciële vragen aan
- Hof van Justitie 34.6.2
- Hoge Raad 34.6.1

premieartikelen
- vergoeding 8.1.3

prestaties 6.1
- vergoeding 5.2.4.1

prijssubsidies 7.2.8.3
prijsverminderingen 19.1.2
- globalisatie 26.2.8

  - margeregeling 26.1.7
  - schadevergoeding 19.1.2.1
- prijsvraag als kansspel 12.10
- prijzen incl. of excl. omzetbelasting 9.1.3
- printprijsregeling 37.3.4; 37.3.5
- privéauto
  - zakelijk gebruik van 21.1
- privégebruik 20.1; 26.1.5
  - aangifte 3.2.6
  - bedrijfsgoederen 20.4
  - bij bedrijfsbeëindiging 20.3.2
  - binnenschepen 20.4.5
  - diensten 20.4
  - forfaitaire berekeningsmethoden 29.2.6 29.2.7
  - gratis dienst 20.4.3
  - investeringsgoederen 20.1.2
  - kleineondernemersregeling 24.1.4
  - margeregeling 26.2.11
  - onttrekking goederen aan bedrijf 20.3.1
  - tijdstip verschuldigdheid 28.3.4
  - tijdvak 4.2.2.1
  - vergoeding 8.2
- privégebruik auto 21, 21.2
  - autobedrijven 21.2.3
  - boete 33.3.2
  - forfait 21.2.1
  - gratis 21.2.1
  - tijdvak 4.2.2.1
  - vergoeding 21.2.2
  - woon-werkverkeer 21.2.5
- privéonttrekking
  - vergoeding 8.2.3
- privévervoer
  - uitsluiting aftrek 20.5.5.4
- pro rata 18.4.2
  - afronding bedragen 10.4.2.1
  - bijkomstige handelingen 18.4.2.2
  - buitenlandse omzet en prorata 18.4.2.4
  - dividend, rente en verkoop deelneming 18.4.2.3
  - incidentele handelingen 18.4.2.2
  - vaste inrichting 18.4.2.4
- proceskosten 34.7.2
  - bezwaarfase 34.7.1
  - griffierecht 34.3.3; 34.4.2; 34.5.3
- procureurs 8.1.20
- projectontwikkelaars
  - overdrachtsbelasting 13.4.4.1
- prolongatierente 12.8.6
- promessen 12.8.6
- prostitutie 5.2.3
- prothesemaker 10.2.13.1
- prothesen (9%) 10.2.13
- pruimtabak 10.2.1.1
- psychiatrische inrichting 12.5.2
- psycholoog 12.6.5; 37.2.2
- psychotherapeuten 12.6.5
- publicatie
  - [illegible] 33.4.3.3
- publiekrechtelijke lichamen
  - ondernemerschap 5.2.9
  - personeel in- of uitlenen 12.26.8
  - uitlenen personeel 12.26.10
- pulphout (9%) 10.2.18

Q

- quasiondernemers 5.2.8
  - bedrijfsoverdracht 27.4.2.1
- Quick-Fixes
  - ABC-leveringen 16.1.8.1
  - bewijs intracommunautair vervoer 16.1.6
  - btw identificatienummer 16.1.4; 16.1.6.10
  - voorraad op afroep 16.2.2; 16.2.2.10

R

- raadgevende personen
  - plaats van dienst 7.5.13.5
- radio-uitzendingen 12.12
- reanimatieonderwijs 12.5.2
- rechtbank 34.3.1
- rechtsbron 1.2
- rechtspersoon
  - administratie 29.1.2
  - belastingplicht 5.1.3
  - intracommunautaire verwerving 14.2.5
  - invoer via andere EU-lidstaat 14.1.1.4
- rechtstreeks verband 7.2.3
  - kostenvergoeding 7.2.3
- rechtsvorm
  - wijziging van 27.4.5
- rechtswinkels 12.22
- rechtszekerheidsbeginsel 31.2.9
- recidive
  - boete 33.5.1
- reclame 7.5.13.4
  - plaats van prestatie 7.5.13
  - uitzendingen tv en radio 12.12
- reclameartikelen 9.3.2.3
- reclamedrukwerk 10.2.10.9
- recreatie 10.3.13.8
- reddingsboten 11.2.5.1
- referentieperiode
  - levering onroerende zaken 13.2.7.2
  - verhuur 13.5.12.4
  - verhuur onroerende zaken 13.5.12.2
- register
  - overbrengen goederen naar andere EU-lidstaat 29.1.10
  - voorraad op afroep 29.1.10
    - entrepot 29.1.10
- registerpodoloog 12.6.5
- registratie geneesmiddelen (9%) 10.2.5.1
- registratiebewijs caravan 8.1.18
- registratierecht
  - akten 8.1.21
- reis- en annuleringsverzekeringen
  - reisbureaus 8.4.4.1
- reisbureaus 8.4; 8.4.3; 37.3.1
  - SGR-bijdrage 8.4.4.1

- reisdienst 8.4.1; 8.4.8
- reisgidsen (9%) 10.2.10.9
- rekening-courantverkeer 12.8.6
- relatiegeschenken 20.1.1; 20.5; 20.5.4
  - tijdvak 4.2.2.1
- remedial teaching 12.13.1
- remisier 12.8.6
- remplaçanten van artiesten 5.4.6.2
- renovatie
  - woningen (9%) 37.1.5
- rente 12.8.4
  - EU, teruggaaf 32.2.2
  - invorderingsrente 35.1.8
  - negatieve aangifte 4.2.9
  - uitstel van betaling 8.1.13
- reprorecht 12.15.1
- restaurant- en cateringdienst 7.4.5
- retourzendingen 19.1.2
- retributie 13.3.5; 13.3.6
- reumahemden 10.2.7.9
- reumatiekbestrijding 12.5.2
- revalidatiecentra 12.2.1
- revues (9%) 10.3.13.4
- richtlijnen EU 2.1.8
- rijbewijs
  - legeskosten 8.1.17
- rijexamen
  - kosten van 8.1.21
- rijles 12.13.3
- rijwielherstellers (9%) 10.3.4
- ringbanden 10.2.10.3
- ringleidingversterkers 10.2.13.7
- roerende zaken
  - oplevering (9%) 10.3.15
  - overdrachtsbelasting 13.4.3
  - werkzaamheden aan 7.5.7
- rollators (9%) 10.2.12.1; 10.2.12.3
- rondhout (9%) 10.2.18
- rouwvervoer (9%) 10.3.9
- royement 12.8.6
- rozenzetlingen (9%) 10.2.22.4
- ruil van goederen 6.2.3; 8.1.3.1
- rundvee (9%) 10.2.4

S

- safehuur 12.8.6
- sale and lease back 6.2.4.1; 12.8.4
  - herziening aftrek voorbelasting 18.4.6.6
  - onroerende zaken 13.2.13
- samenloopvrijstelling
  - aandelenoverdracht 13.4.2.2
  - aftrek voorbelasting 13.4.5
  - bedrijfsmiddelen 13.4.4
  - bouwterrein 13.4.4.2; 13.4.4.3
  - gesplitste eigendomsrechten 13.4.12
  - keuzevermogen 13.4.5
  - overdrachtsbelasting 13.4.2
  - projectontwikkelaars 13.4.4.1
  - [illegible] 13.4.3
  - samenwerkingsverbanden 13.4.11
  - sloopanden 13.4.6
  - te lage prijs 13.4.7; 13.4.7.1; 13.4.8.2; 13.4.8.3
- samenwerkende vrijgestelde ondernemers 12.1.5; 12.13.1
- samenwerkingsverband
  - aandeel in de kosten 12.19.4
  - concurrentieverstoring 12.19.3
  - diensten door 12.19.2
  - fiscale eenheid 5.3
  - koepelvrijstelling 12.19.1
  - ondernemer(schap) 5.2.2
  - overdrachtsbelasting 13.4.11
  - vrijgestelde ondernemers 12.19
- sauna's (9%) 10.3.3.3
- schaatstochten 12.4
- schade-experts 12.9.2
  - plaats van dienst 7.5.13.5
- schadegevallen
  - aftrek voorbelasting 18.2.5
- schadevergoeding 7.2.7
  - bezwaar en beroep 34.7.3
  - bezwaarkosten 34.7.1
  - kosten beroep 34.7.2
  - prijsverminderingen 19.1.2.1
  - teruggaaf btw 19.1.2.1
- schaken 12.4; 12.4.1
- schapen (9%) 10.2.4
- schatkistpromessen 12.8.2
- scheepvaartondernemingen
  - verklaring voor 19.4.1
- schema
  - bewijsregels
    - elektronische diensten 7.5.14
  - boete 33.6
  - intracommunautaire verwerving 14.4
  - onroerende zaken 13.6
  - plaats van dienst 7.6
  - samenloopvrijstelling 13.4.16
  - verenigingskantines 25.2.5
- schenking 6.2.3
- schepen 11.2.5.1
  - bergen van 11.3.2.5
  - bevoorrading van 15.1.6
  - intracommunautaire levering 16.1.10
  - intracommunautaire verwerving 14.3.1
  - ligplaats 10.3.10.1; 12.4.6; 13.5.8
  - verhuur, charteren, herstellen 11.3.2.5
  - verkopen aan passagiers 6.3.2
  - verleggingsregeling scheepsbouw 23.2.8
  - zeeschepen 11.3.2.5
- schetsboeken 10.2.10.1
- schilderijen (9%) 10.2.9.1
- schilders (9%) 10.3.8.2
- schoenen herstellen (9%) 10.3.5
- scholen
  - langdurig zieken 12.5.2
- schoolboeken 10.2.10.3; 12.13.1

schoolboekenlijsten 10.2.10.1
schoonmaakwerkzaamheden
  woningen (9%) 37.1.5
schoonmaakwerkzaamheden (9%)
  binnen woningen 10.3.16
schrijvers 12.15
schuldhulpverlening 12.5.11; 12.5.2
schuldsanering 18.1.9.1
  natuurlijke personen 8.1.25
schuldvorderingen 12.8.9
scleraschaal 10.2.13.3
scootmobiels (9%) 10.2.12.1
seksuele voorlichting 12.5.2
semi-orthopedisch schoeisel (9%) 10.2.13.10
serverkasten 7.4.3.3; 13.5.1
servicearrangementen 12.8.7
servicekosten in huurprijs 13.5.1.1
  13.5.9
SGR-bijdrage
  reisbureaus 8.4.4.1
sieraadkunst (9%) 10.2.9.1
sierteeltproducten (9%) 10.2.22
  zaden voor 10.2.17
siertuinen (9%) 10.3.13.8
siervissen 10.2.4.2
siliconen wondcontactlaag 10.2.7.9
skeeleren 10.3.3.1
skeelertocht 10.3.3.1
skibaan 10.3.3.1
skybox 20.5.4
slachtafvallen (9%) 10.2.4.3
slachtdieren (9%) 10.2.4.2
sledehondensport 10.3.3.1
slijpen van schaatsen 10.3.5
slooppanden 13.4.6
slopen auto's 26.4.1
slopen gebouwen 13.1.7; 13.20.2
sluitlakens (9%) 10.2.7.12
smaakstoffen (9%) 10.2.1.2
snijbloemen (9%) 10.2.22.2
snoepgoed (9%) 10.2.1.1
  combinatie met speelgoed 9.3.5
snorfietsen 10.3.4
sociaal-culturele instellingen 12.5
  aangewezen ondernemers 12.5.1
  aanwijzing vrijstelling 12.5.4
  fondswerving 12.20
  kantine 25.2.1.1
sociale zekerheid 12.5.4
sociëteiten 5.4.7
soepbeenderen (9%) 10.2.4.3
software
  blinden 10.2.11.2
  invoer 15.1.10
  levering en/of dienst 9.3.2.2
  licentierechten 7.5.13
sojabonen 10.2.2.2
Sopropé-arrest 31.1.3.1
  12.8.2
spaarboekje (voucher) 8.3.3.4
spalken (9%) 10.2.7.8
specerijen (9%) 10.2.1.2
speelautomaten 12.10
  opbrengstverdeling 5.2.2
speeltuinen (9%) 10.3.13.8
speeltuinverenigingen 12.5.2
spelcomputers
  verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
sperma (9%) 10.2.4.5
spierstimulatoren (9%) 10.2.13.6
spijzen (9%) 10.2.1.1
spijzen en dranken (9%) 10.2.1
  aftrek voorbelasting 18.1.7
  bedrijfsrestaurant 25.1.1
  begrafenisondernemers 12.7
  personeel 20.5.7
  sociaal-culturele sector 12.5
  tijdvak 4.2.2.1
  verenigingskantines 25.2
  verpleeg- en verzorgvrijstelling 12.2.4
  verstrekken aan ouderen 12.5.9
splitsing
  onroerende zaken 13.4.2.1
  vergoeding 9.3.6
  voorbelasting
    bij gemengd gebruik 18.4.1
    omzetverhouding 18.4.2
    splitsingsregels 18.4.1.1
    werkelijk gebruik 18.4.3
split-up 12.8.6
sponsoring 12.20
  in natura 7.2.12
spoorboekjes 10.2.10.1
sport en ontspanning personeel 20.5.5
sportaccommodatie (9%) 10.3.3.1
  verhuur 10.3.3.2
sportbeoefening 10.3.3.5; 12.4.1
  nauw samenhangende prestaties 12.4.1
sportbeoefening (9%) 9.3.5; 10.3.3; 10.3.3.1
  12.4; 37.1.5
sportcursussen 12.13.3
sporthal 10.3.3.1
sportinstelling 12.1.3; 12.4.2
  herziening aftrek voorbelasting 18.4.6.3
  sportaccommodatie 12.4.4
  subsidies 12.4.4
  winst beogen 12.4.4
sportkeuring 12.6.1
sportmassage 10.3.3.1
sportservicebureaus 12.26.3
sportsponsoring 12.20.1
sportverenigingen 12.4
  fondswerving 12.20.1; 12.4.7
  Grote Clubactie 12.20.1
  kantine 12.20.1; 12.4.7; 25.2.1
  25.2.1.1; 25.2.2
  onderhoudssubsidies 12.4.8
  voorbelasting 12.4.9

  wedstrijden 12.4.5
sportvrijstelling
  herziening aftrek voorbelasting 18.4.6.3
sportwedstrijden (9%) 10.3.13.7
  prijzengeld 7.2.3
spraaksoftware 10.2.11.2
spuugdoekjes 10.2.7.9
Staatsloterij 12.10
stadspost 12.11
staking onderneming 27.2
standplaatsen, verhuur 7.5.13.4
standsuitgaven
  uitsluiting aftrek 20.5.3
sta-opstoelen (9%) 10.2.12.5
sta-orthesen 10.2.12.3
startende ondernemer
  aangifte 4.2.3.3
statiegeld 8.1.11
statistiekopgaaf 3.7.5
steekproef 30.1.1.2
steigermateriaal 23.2.8
stekmateriaal voor planten (9%) 10.2.22.3
stent (9%) 10.2.13.5
steunkousen 10.2.7.9
  uittrekhulpmiddel (9%) 10.2.13.11; 37.1.5
steunzolen 10.2.13.10
stichtingen 5.2.2.2; 5.4.7
  fiscale eenheid 5.3.3.2
stille maatschap
  ondernemerschap 5.2.2
stomahulpmiddelen (9%) 10.2.13.9
stotteren oorapparaten (9%) 10.2.13.8
strafbeschikking 33.2.9
strafheffing
  overdrachtsbelasting 13.4.13; 13.4.7; 13.4.7.1
strafvermindering 33.5
strafverzwaring 33.5
strandexploitatie (9%) 10.3.3.3
strijdkrachten, levering aan vreemde 11.4.1
11.4.5
stripboeken 10.2.10.1
stro (9%) 10.2.19.1
studiebegeleiding 12.13.1
studiegids 10.2.10.9
stukadoors (9%) 10.3.8.3
subsidie 5.2.4; 7.2.8
  bedrijfsbeëindiging 7.2.9
suikerbiet (9%) 10.2.16
supplementen 10.2.10.1
suppletieaangifte 4.2.10; 4.2.11
  belastingrente 32.1.5
  boete 33.3.2.1; 33.4.4; 33.4.5
surseance van betaling 27.3.2
sweepstakes 12.10
symbolische vergoeding 5.2.4.3
syndicaatprovisie 12.8.8
systeem van de btw 2.1

T

taalonderwijs 12.13.2
tabaksproducten 37.3.3
tablet-pc's
  verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
tai-chi 10.3.3.1
takken (9%) 10.2.22.4
tampons (9%) 10.2.7.7
tandarts 12.6.6
tandprothesen 10.2.13.5; 12.6.6; 37.2.1
37.2.2
  intracommunautaire verwerving 14.1.7
  invoer 15.1.15
tandprotheticus 12.6.6
tandtechnische werken 37.1.6
tarief
  13% 25.2.1.1
  21% 9.1
  9% 10.1; 10.1.1
  bijzondere of forfaitaire 9.1.1
  combinatie leveringen en diensten 9.3.2
  combinatie snoep- en speelgoed 9.3.3
  inhaaleffect 2.1.5
  intracommunautaire verwerving 14.1.6
  invoer 15.1.11
  omzetsplitsing 9.3.1
  onjuist toegepast 9.1.4
  sportkantines e.d. 25.2.1.1
  toegiftartikelen 9.3.2.3
  verpakking 9.3.3
  vorige jaren 37.1.1
  wijzigingen 9.2
taxivervoer (9%) 10.3.9; 10.3.9.1
techniekonderwijs 12.13.2
tehuizen, militaire 12.5.2
tekenaars 12.15
telecommunicatie- en omroepdiensten 7.5.10
  aangifte en betaling 7.5.10.3
  aangifte omzetbelasting 7.5.10.4
  bewijsregels 7.5.12
telecommunicatiediensten
  MOSS-aangifte 3.8
telefoonabonnementen
  vergoeding 8.1.28
telefoonkaarten 8.3; 8.3.4
  vergoeding 8.1.28
telefoonkaarten en -abonnementen 8.1.28
telefoonkosten
  werknemers 18.2.2
telefoonpalen (9%) 10.2.18
telefoontoestel
  gratis 8.1.3.3
telefoonwinkel 8.1.3.3
televisie 10.2.10.8
televisie-uitzendingen 12.12
tentamentrainingen 12.13.6
tenten
  verhuur 10.3.10
  verhuur van 7.4.3.2

tentoonstellingsbouw 23.2.8
tentoonstellingsruimten
  verhuur 13.5.5
terbeschikkingstelling serverkast 13.5.1
termijn
  ambtshalve teruggaaf 34.2.5
  beroepschrift 34.3.2
  betaling belasting 4.2.5.4
  bezwaarschrift 34.2.3
  boete 33.2.3
  negatieve aangifte 4.2.9
  teruggaaf btw 4.2.9.3
  uitvoer liefdadige instellingen 19.1.3
termijncontracten 7.2.13
terrein
  bij gebouw 13.1.6; 13.2.3
territoriale zee 6.3; 7.3; 17.1.1
teruggaaf
  aangifte 3.6.6
  ambtshalve 34.2.5
  bij invoer betaalde belasting 15.1.18
  buitenlandse diplomaten 11.4.4
  buitenlandse omzetbelasting 19.4.1
  buitenlandse ondernemer 19.2; 19.3
    vaste inrichting 5.5.1.3
  factuur met onjuiste btw 28.4.3
  internationale organisaties 11.4.3
  intracommunautaire verwerving dubbele heffing 19.1.4
  kortingen 19.1.2
  margeregeling 26.2.4.1
  negatieve aangifte 4.2.9
  nummerverwerving 19.1.4
  oninbare vorderingen 3.2.3; 3.2.4; 19.1.1
  prijsverminderingen 19.1.2
  rechtspersonen-niet-ondernemers i.v.m. invoer 19.1.6
  rekeningnummer 3.1.3
  te late indiening 4.2.9.2
  termijn 4.2.9.3
  terugnemen in ongebruikte staat 19.1.2
19.1.2.3
  uitvoer door liefdadige enz. instellingen 19.1.3
  vergoeding renteverlies 4.2.9
  verjaring 34.2.5
  verrekening met andere btw 4.2.9.5
  verrekening met loonbelasting 4.2.9.4
  vertrouwensbeginsel 31.2.2.1
  verzoek 3.1.4; 4.1.2
terugnemen goederen
  door financieringsmaatschappij 19.1.1.7
  margeregeling 26.4.4
testament
  registratierecht van 8.1.21
thoraxdrainagesystemen (9%) 10.2.13.5
10.2.15.3
thuiswerkers 5.2.5
thuiszorg 12.5.3; 12.6.11; 12.6.12
ticketbureau 26.4.7
tijdelijke invoer 15.1.2; 15.1.2.2
15.1.2
tijdschriften 10.2.10; 10.2.10.6
  inbinden 10.2.10.5
  invoer 11.2.2.2
  verzending 10.2.10.10
tijdstip
  aangifte 4.2.4
  abonnementen 7.1.2.2
  aftrek voorbelasting 18.1.8
  dienst 28.3.1
  diensten 7.1.2
  factuur uitreiken 28.1.5
  intracommunautaire verwerving 14.1.6
  levering 6.1.3; 28.3.1
  levering onroerende zaken 13.2.2
  prestatie op factuur 28.2.1.6
  verschuldigdheid belasting 28.3.2
28.3.3
tijdvak
  jaaropgaaf 3.7.1
timesharing 13.5.7.2
toegang verlenen tot 7.4.2
toegangsbewijs
  verkoop 26.4.7
toegangskaartjes 8.3.2
toegiftartikelen 9.3.2.3
toeristenbelasting 8.1.17.1
toerwagenritten (9%) 10.3.9
toeslagen
  verletbestrijding 7.2.10
toevoegingsmiddelen diervoeders 10.2.19.5
toiletstoelen 10.2.12.3
toneeluitvoeringen 10.3.13.4; 37.1.6
toneelvereniging 12.5.2
toto- en lottoformulieren 12.10.1
tourniquet 10.2.7.9
tramvervoer (personen) (9%) 10.3.9
transacties voor gemene rekening 10.2.2.3
  deelneming in 7.2.1; 7.2.4
transactiewaarde
  invoer 15.1.9
transfusiesets (9%) 10.2.5.4
traploophulp 10.2.12.3
trippelstoelen (9%) 10.2.12.3
trouwambtenaar 10.3.16.1
trouwvervoer (9%) 10.3.9
trustee 12.8.6
tuberculosebestrijding 12.5.2
tuinaanleg 10.2.22.6
tuinbouwers
  teruggaaf gas en olie aan 37.1.3
tuinbouwzaden (9%) 10.2.17
tuinen (9%) 10.3.13.8
tuinkruiden (9%) 10.2.1.2
tussenpersonen 6.2.14
  elektronische diensten 7.5.9.4
  nultarief 11.3.5
  plaats van dienst 7.5.2
  verzekeringen 12.9; 12.9.2
tweejaartermijn onroerende zaken 13.2.3

  dubbele levering 13.2.9

U

uitkering
  bij bedrijfsbeëindiging 7.2.9; 27.2.1
uitleenbibliotheek (9%) 10.3.2
uitlenen personeel: zie personeel in- of uitlenen 12.26
uitnodiging tot betaling 15.1.7
uitschotten aan belasting 8.1.17
uitsluiting aftrek omzetbelasting
  massage 20.5.5.5
uitsluiting aftrek voorbelasting 20.5
  fiets 20.5.5.4
  gemengd gebruik 20.5
  huisvesting personeel 20.5.5
  pc's 20.5.5.2
  percentages vorige jaren 37.1.1.1
  personeelsverstrekkingen 20.5.5
  privévervoer 20.5.5.4
  sport en ontspanning personeel 20.5.5
  verstrekking spijzen en dranken 20.5.7
  voeren van een zekere staat 20.5.3
  woon-werkverkeer 20.5.5.4
uitspraak op bezwaarschrift 34.2.8
uitspraak rechtbank 34.3.6
uitstel
  aangifte omzetbelasting 4.2.4
  van betaling
    rente bij 35.1.9
    verzoek i.v.m. verrekening 4.2.9.4
uitstel van betaling 34.1.3
uittreksel bevolkingsregister 8.1.21
uittreksel handelsregister 8.1.21
uitvaart 7.4.7; 12.7
uitvoer
  brexit 37.3.8
uitvoer uit EU 2.1.6; 11.2.3
  aangifte omzetbelasting 3.4.2
  aantonen 17.1.4
  ABC-contracten 17.1.6
  bevoorrading vervoermiddelen 17.1.2
  buitenlandse ondernemer 17.1.4
  entrepot-opslag 17.1.1
  EU-lidstaten 16.1
  geweigerde goederen 15.1.18; 15.2.9
  globalisatie 26.2.6
  liefdadige enz. instelling 19.1.3
  margeregeling 26.3.1
  motorrijtuigen 17.1.7
  particulieren 17.2.1; 17.2.2
  per post 17.1.5
  pleziervaartuig 17.1.8
Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 36.4
Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 36.2
Uitvoeringsregeling algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
  uittreksel 36.6
underwriting 12.8.2
[illegible] 20.5.5.2
Universal Dental Anchorage (9%) 10.2.13.5
universele postdienst 12.11
urineglucosestrips (9%) 10.2.14.2
urinezakken 10.2.15.4

V

vaccinaties 12.6.1
Vacuum Assisted Closure (9%) 10.2.7.9
vakantiebestedingsbedrijf 10.3.10
  verhuur onroerende zaken 13.5.7
  verstrekken van logies (9%) 10.3.11
vakantiewoning 13.5.7; 13.5.7.1
  timesharing 13.5.7.2
vakopleiding 12.13.3
valuta 8.1.4; 8.1.5; 12.8.6
varkens (9%) 10.2.4
vaste inrichting 5.5.1.1
  aansprakelijkheid leider 35.2.5; 35.2.6
  plaats van dienst 7.3.2; 7.4.1.3
vastgoedfonds 12.8.3
vaststellingsovereenkomst 30.1.7
veerdiensten (9%) 10.3.9.2
veevoeders (9%) 10.2.19.2
veilingen 8.1.31; 8.1.31.7
  emballage afnemers 8.1.31.5
  executieverkopen 23.4.1
  executoriale verkoping gebruikte goederen 26.4.6
  gebruikte goederen 26.1.2
  margeregeling 26.1.2; 26.1.2.2; 26.1.6.4
  onroerende zaken 6.2.13; 13.4.15
vonkelwater 10.2.5.1
vennootschap 5.2.2
vennootschap onder firma
  overdrachtsbelasting 13.4.11
verbanddozen (9%) 10.2.7.10
verbandmiddelen (9%) 10.2.7; 10.2.7.1
  in sets 10.2.7.15
  voor dieren 10.2.7.14
verbetering van aangiften
  vrijwillige 33.4.4
verblijf voor korte periode 10.3.11.1
  13.5.7
verbouwing
  ingrijpende 13.2.6
    herziening voorbelasting 18.4.6.1
verdedigingsbeginsel 31.2.5; 35.2.4
verdovende middelen 6.1.2
  voorbelasting 18.1.5.1
veredeling 18.2.2.6
  actieve 15.1.2.2; 15.2.7
  passieve 15.1.13.2; 15.1.2.2
veredelingsverkeer 11.3.6
  actief 11.3.6; 15.1.2
vereenvoudigde ABC-levering 16.1.8.4
vereniging 5.1.5; 5.4.7
vereniging van eigenaren 10.2.4.1
verenigingsbladen 10.2.10.6
verenigingskantines 25.2.1; 25.2.3
  percentages vorige jaren 37.1.1.2

- schema 25.2.5
- vergoeding 8; 8.2.3.2
  - bedrag in rekening gebracht 8.1.2
  - bedrag overeengekomen 8.1.2.1
  - bedrijfsbeëindiging 8.2.3
  - bedrijfsverplaatsing 7.2.7.2
  - betaald aan derde 8.1.1.7
  - betaald door derde 7.2.6.3; 8.1.1.6
  - bijkomende kosten 8.1.1.2; 8.1.12
  - bouwstroom 8.1.26
  - buitenlandse munteenheid 8.1.5
    - intracommunautaire verwerving 8.1.5.2
  - combinatie prestaties 9.3.6
  - consumptiebonnen
    - munten horeca 8.1.2.2
  - dienst, kostenverrekening 7.2.4
  - doorlopende posten 8.1.8
  - erfpacht 13.3.5
  - fooien 8.1.4.1
  - in natura 8.1.3
  - intracommunautaire verwerving 8.1.1.1; 8.1.5; 14.1.5
  - kasstelsel 28.3.5
  - krediet renteloos 8.1.13.4
  - kwekersrechten 10.2.17.2
  - lokaal geldstelsel 8.1.3.2
  - margeregeling 8.1.1.3
  - meerbetaling 8.1.4
  - niet in geld 8.1.3
  - normale waarde 8.1.1
  - opstal 13.3.5
  - privégebruik 8.2
  - privéonttrekking 8.2.3
  - reisbureaus 8.4.3
  - rente 8.1.13
  - schade- 8.1.7
  - schadevergoeding 19.1.2.1
  - splitsing bij combinatie 9.3.6
  - sponsoring 7.2.12
  - subsidie 8.1.7
  - symbolische 5.2.4.3
  - vermelding in aangifte 3.2.2
  - vermelding op factuur 20.2.1.7
  - vrijwillige betaling 8.1.4
  - zakelijke rechten 13.3.5
  - zonnepanelen 8.1.23.1
- vergrijpboete 33.4
  - na verzuimboete 33.2.9
- vergrotingssoftware
  - visueel gehandicapten 10.2.11.2
- vergunning
  - afstandsverkopen 6.6.4
  - belaste intracommunautaire verwerving 14.2.7
  - btw-entrepot 11.2.8
  - fiscaal vertegenwoordiger 5.5.3
  - invoer verleggingsregeling 15.2.4
  - levering onroerende zaken 13.1.7
  - vaste inrichting 5.5.1.4
  - [illegible] 13.5.11
- verhuur 11.3.2; 13.5.1
  - auto's 7.5.8
    - verzekering 8.1.16
  - boeken (9%) 10.3.2
  - boilers 13.5.3
  - brailleartikelen (9%) 10.2.11.4
  - cd's 10.3.2.1
  - cv-ketels 13.5.3
  - dagbladen enz. (9%) 10.3.2
  - geisers 13.5.3
  - inschrijfgeld 13.5.10
  - invalidenwagens en invalidenkrukken (9%) 10.2.12.0
  - kunstvoorwerpen 8.1.27; 10.2.9.3
  - machines met personeel 23.2.7.2
  - onroerende zaken 13.5
    - belast op verzoek 13.5.11
    - bijkomende diensten 13.5.3
    - combinatie prestaties 13.5.3
    - congresruimten 13.5.5
    - diplomatieke instellingen 13.1.10
    - einde overeenkomst 13.5.14
    - garages en autoboxen 13.5.8
    - grond met aanlegplaats 10.3.10.1
    - hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf 13.5.7
    - internationale organisaties 13.1.10
    - kleinondernemersregeling 24.1.3
    - lig- en bergplaatsen 12.4.6; 13.5.8
    - machines 13.5.6
    - ontbinding huurovereenkomst 13.5.12.5
    - optie belaste verhuur 13.5.11
    - overdracht onderneming 27.4.3
    - parkeerruimte 13.5.8
    - servicekosten 13.5.9
    - tentoonstellingsruimten 13.5.5
    - vakantiebestedingsbedrijf 13.5.7
    - vakantiewoningen 13.5.7.1
    - vergaderruimten 13.5.5
    - werktuigen 13.5.6
    - zakelijke rechten 13.3.1; 13.5.4
    - zomerhuisjes (9%) 10.3.11
  - parkeerruimte 13.5.8
    - ziekenhuizen 12.5.8
  - prothesen 10.2.13.1
  - referentieperiode 13.5.12.3
  - roerende zaken 7.5.13
  - samenloopvrijstelling
    - overdrachtsbelasting 13.5.13
  - schepen 11.3.2.5
  - servicekosten 13.5.1.1
  - sportaccommodatie 10.3.3.1; 10.3.3.2
  - stacaravans (9%) 10.3.10; 10.3.11
  - tenten 7.4.3.2
  - vergaderruimte 13.5.5
  - vervoermiddelen 7.5.8
  - videocassettebanden 10.3.13.6
  - woningen 13.5.1.1
  - zomerhuisjes (9%) 10.3.11
- verificatie btw-identificatienummer 16.1.6.10
- verjaring 31.1.4

  - informatiebeschikking 31.1.4.2
  - verzoek om teruggaaf 34.2.5
- verklaring, medische 12.6.1
- verkoop 6.2.3
  - executoriale 23.4.1; 23.4.2; 28.1.6.4
  - onroerende zaken (v.o.n.) 8.1.21.1
  - verhuurde onroerende zaken 13.2.11; 27.4.2.1
- verkoop losse onderdelen 10.3.5
- verkoop onder voorwaarden 13.4.8
- verkoopregulerend beding 13.4.8.1
- verleggingsregeling 23; 23.1; 24.1.5
  - aftrek voorbelasting 18.3.3
  - B2B-diensten 22.1.2
  - buitenlandse ondernemer 22.1; 22.2
    - vrijgestelde afnemer 22.1.3
  - executoriale verkoop 23.4.2.1
  - fiscale eenheid
    - aangifte 3.5.4
  - onderaanneming 23.2.2
  - uitlenen personeel 23.2.2
  - vaste inrichting 5.5.1.2
- verleggingsregeling afvalstoffen 23.3.1
  - bewerking afvalstoffen 23.3
- verleggingeregeling bij invoer 15.2; 15.2.8
  - aangifte 3.5.2
  - auto's 15.2.5
  - bevoorrading vervoermiddelen 15.2.3
  - grondstoffen 15.2.2
  - motorrijwielen 15.2.6
  - niet-zuivering douanedocumenten 15.2.1
  - ondernemers en lichamen 15.2.1
  - postzendingen 15.2.4.4
  - veredeling (actieve) 15.2.7
  - vermis in entrepot 15.2.1
  - verplichte verlegging 15.2.1; 15.2.2; 15.2.3
  - verzoek 15.2.1; 15.2.4
  - voor welke goederen? 15.2.1
- verleggingsregeling broeikasgasemissierechten 23.5
- verleggingsregeling CO2-emissierechten 23.5
- verleggingsregeling elektronische goederen 23.6
- verleggingsregeling goud 11.5.7
- verleggingsregeling onderaanneming/uitlenen personeel 23.2
  - aangifte 23.2.1
  - aannemer 23.2.4
  - aftrek voorbelasting 23.2.1
  - buitenlandse onderaannemers en uitleners van personeel 23.2.13
  - eigenbouwer 23.2.5
  - factuur 23.2.12
  - ketenaansprakelijkheid 23.2.1
  - normale bedrijfsuitoefening 23.2.5
  - onderaanneming 23.2.3; 23.2.6
  - schepen 23.2.8
  - ten onrechte niet toegepast 23.2.11
  - toepassing onzeker 23.2.11
  - uitlenen personeel 23.2.7
  - [illegible] 23.2.10; 23.2.9
  - verhuur machines met personeel 23.2.7.2
  - verkopen toekomstige zaak 23.2.6.1
  - werk ondergeschikt aan verkoop bestaande zaak 23.2.10
  - werk van stoffelijke aard 23.2.8
  - werk verricht in bedrijf van onderaannemer 23.2.9
- verleggingsregeling onroerende zaken 13.2.12
  - executoriale verkoop 23.4.1.1
- verleggingsregeling telecommunicatiediensten 23.6
- verlenen van toegang tot nieuwswebsites
  - dagblad 10.3.19.2
  - kranten 10.3.19.2
- verletbestrijding 7.2.10
- verlies van goederen 18.1.3.2
- vermis in entrepot 15.1.5.2; 15.2.1; 18.3.2.1
- vermogensbeheer 5.2.8
  - vrijstelling 12.8.3
- vermogensbestanddeel
  - exploitatie 5.2.8
- vermogensetikettering
  - administratie 20.2.3
  - bedrijfsoverdracht 20.2.4
  - tijdstip 20.2.3
- vermogensrechten 6.2.1
- Verordening 282/2011 2.1.8
- verpakking 8.1.31.2; 9.3.3
  - emballage van veilingen 8.1.31.1
- verpakkingenbelasting 8.1.17.2
- verpakkingskosten landbouwveilingen 8.1.31.1; 8.1.31.2; 8.1.31.5; 8.1.31.6
- verpleegartikelen
  - verhuur van 12.6.12
- verpleeginrichting 12.5.2
- verplegen en verzorgen 12.2; 12.2.1; 12.6.9
  - nauw samenhangende prestaties 12.2.3
  - personeel uitlenen 12.26.1
  - winst beogen 12.2.1
- verpleging 12.2.2; 12.5.2
- verrekening
  - huurtermijnen 28.1.11
  - kosten van 5.2.3.2
  - teruggaaf met te betalen belasting 4.2.9.4; 4.2.9.5
- verschotten 8.1.20
- verschuldigde belasting
  - tijdstip en verschuldigde belasting 28.3.2
- verstrekkingen
  - personeel 20.5.5; 20.5.7
- vertalers 7.5.13.5; 12.15
- vertrouwensbeginsel 31.2.2
  - beëindiging 31.2.2.2
- vervaardigen 6.2.6.1
  - verbouwing 13.2.6.1
- vervangende voederproteïnen 10.2.19.5
- vervoer van goederen
  - Azoren/Madeira 11.3.7
  - bemiddeling 11.3.2
  - douanegoederen 11.3.2
  - douanevervoer 15.1.2.2; 15.1.5.3
  - douanewaarde 15.1.9

  - eigen goederen uit andere EU-lidstaat 14.1.1
  - gas 7.5.13
  - in verband met levering 6.4
  - ingevoerde goederen 11.3.3
  - nultarief 11.3.2; 11.3.3
  - uit te voeren goederen 11.3.2
- vervoer van personen (9%)
  - factureringsplicht 28.2.3.1
  - laag tarief 10.3.9
  - luchtvaartuigen 37.1.6
  - nultarief 11.3.4
- vervoermiddel
  - aansprakelijkheid huurder 35.2.7
  - bevoorrading uit entrepot 15.1.6
  - bevoorrading van -, verlegging bij invoer 15.2.3
  - intracommunautaire levering 16.1.10
  - intracommunautaire verwerving 14.3
14.3.1
  - kleineondernemersregeling 24.1.1
  - nieuwe 14.3; 26.3.2.2
    - levering door particulier 5.4.1
  - verhuur van 7.4.6.2; 7.5.8
- vervoersbewijzen 8.3.2
- vervoersverklaring 16.1.6.6
- verwerping administratie 30.1.3.1
- verwerving
  - drempelbedrag 16.1.7.1
- verwijderingsbijdrage autowrakken 8.1.17
- verwijdertang 10.2.7.5
- verzamelvoorwerpen 10.2.9.4; 26.1.3; 26.1.9; 37.1.6
  - invoer 10.2.9
- verzekering 12.9; 12.9.1
  - aftrek voorbelasting 18.1.4.2
  - autoverhuur 8.1.16
  - doorbetaalde kosten 8.1.16
  - levering van verzekerde objecten 12.9.4
  - reisbureaus 8.4.4.1
  - tussenpersoon 12.9.2
- verzending van drukwerk (9%) 8.1.19; 10.2.10.10
- verzetschrift 34.3.6
- verzorgen en verplegen 12.2
- verzorging, medische 12.2.2; 12.6.1
- verzorgingsflat 12.2.1
- verzorgingshuizen 12.2.1
- verzuim
  - aangifte 4.2.7
  - betaling 4.2.8
- verzuimboete 33.3
- vestiging zakelijk recht 13.3.1
- vezeltabletten (9%) 10.2.1.3
- videobanden 10.2.10.8
- vindplaats 1.2
- virtuele valuta 12.8.2
- vis (9%) 10.2.4.2
  - invoer 9.1.2
  - veilingen 9.1.2
  - 11.3.4
    - binnen 12-mijlszone (9%) 10.3.9
- visvoer 10.2.19.6
- vitamines (9%) 10.2.1.3
- vlas (9%) 10.2.20
- vliegtuigen 11.2.5.3
  - diensten aan 11.3.2.6
- vlinderopritten 10.2.12.2
- voedermiddelen (9%) 10.2.19.3
- voedingsmiddelen (9%) 10.3.12
- voedingspreparaten (9%) 10.2.1.3
- voeren van een zekere staat 20.5.3
- voetbaltoto 12.10
- vof
  - overdrachtsbelasting 13.4.11
- vogelpark (9%) 10.3.13.2
- volksuniversiteit 12.14
- voorbehoedmiddelen (9%) 10.2.5.2
- voorbelasting
  - herziening
    - herstel van fout 18.4.4.5
  - soorten 18.1.1
- voorbelasting, aftrek van 18.1
  - sportorganisaties 12.4.9
- voorbereidende werkzaamheden 10.3.17.2
- voordrachten (9%) 10.3.13.5
- voormengsels diervoeders 10.2.19.5
- voorraad op afroep 3.7; 16.2.2.10
- voorrijkosten 8.1.1.2
- voorschotnota
  - nutsbedrijven 28.1.10
- voorschotprovisie 11.3.2.2
- vooruitbetalingen 28.3.3.2; 28.3.4
  - aftrek voorbelasting 18.2.8.5
- voorwerpen voor verzamelingen 10.2.9.4
  - invoer 10.2.9
- voorzieningen voor vermaak (9%) 10.3.13.8
- vordering
  - door overheid 6.2.7
- vormingswerk in internaatsverband 12.5.2
- voucher 8.3; 8.3.2; 8.3.3.4; 8.3.8
- Voucherrichtlijn 8.3
- vouchers voor enkelvoudig gebruik 8.3.1; 8.3.2; 8.3.4; 8.3.5
  - btw-heffing 8.3.2.1
  - gratis 8.3.2.2
  - vergoeding 8.3.2.1
- vouchers voor meervoudig gebruik 8.3.1; 8.3.3, 8.3.3.4, 8.3.4, 8.3.5
  - btw-heffing 8.3.3.1
  - gratis 8.3.3.3
  - vergoeding 8.3.3.2
- vreemde valuta 8.1.5
- vrije verkeer 15.1.2
- vrije zone 15.1.2.1
- vrijgesteld beroep in bv 12.1.2
- vrijgestelde ondernemer
  - intracommunautaire verwerving 14.2.5
- vrijstelling 2.1.7; 12

administratieve verplichtingen 12.1.4
ambassades 11.4.4
arbodiensten 12.6.8
banken 12.8.6
begrafenisondernemers 12.7
bejaardenoorden 12.2.1
beroepsuitoefening in bv 12.1.2
bewonersgelden beheer 12.2.5
bloed 12.17
BTW-Richtlijn 12.1.1
combinatie leveringen en diensten 9.3.2
componisten 12.15
dierenasiel 12.23
factureringsplicht 28.1.4
financiële prestaties 12.8
fondswerving 12.20
goederen waarvoor geen btw is afgetrokken 12.16
goud 11.5.1; 11.5.3
internationale organisaties 11.4.2
11.4.3; 11.4.5
intracommunautaire verwerving 14.1.7
invoer 15.1.12; 15.1.13; 15.1.15
15.1.16
  bezwaar en beroep 15.1.17
  tijdelijke 15.1.2.2
jeugdwerk 12.3
journalisten 12.15
kansspelen 12.10
kinderopvang 12.21
koepelvrijstelling 12.19
LOTUS 12.5.5
medisch onderzoek 12.5.7
medische prestaties 12.6
meerdere dienstverrichters 12.1.5
menselijke organen 12.17
moedermelk 12.17
natuurlijk persoon of organisatie 12.1.1
nevenwerkzaamheden 12.20
ondersteunende diensten 12.13.1
overdrachtsbelasting 13.4.14; 13.4.2
overname bedrijf 27.4.1
post 12.11
radio en tv 12.12
rechtspersoon 12.1.2
rechtswinkels 12.22
samenwerkingsverbanden 12.19
schrijvers 12.15
sociaal/cultureel 12.5
sportorganisaties 12.4
tandarts 12.6.6
tandprothesen 12.6.6
tandtechnicus 12.6.6
tijdelijke invoer 15.1.2.2
verpleeginrichtingen 12.2.1
verzekeringen 12.9
voorbelasting 10.1.4
voordrachten 12.14
voorwaarden 12.1.1
[illegible] 12.24
  werkgeversorganisaties 12.18.1
  werknemersorganisaties 12.18
  wijzigingen in vorige jaren 37.2
  winst beogen 12.1.3
vrijstelling bij doorverkoop
  overdrachtsbelasting 13.4.14
vrijstellingsbedragen 37.2.3
vrijwillige verbetering 33.4.4
  boete 33.3.2.1
vruchtenpulp (9%) 10.2.1.2
vruchtgebruik 13.3.2
VVV's 12.24

W

waarborgrecht 8.1.17.3
waarborgsom 8.1.1.2
waardebonnen 8.3; 8.3.1; 8.3.7
8.3.8
  btw-heffing 8.3.7.1
waardepapieren 12.8.2
  beheer 12.8.2
wanbetaling crediteuren 18.1.9
wandelstokken 10.2.12.4; 10.2.18
wandeltochten 10.3.3.1; 12.4
wandplaten 10.2.10.3
warmte 6.2.1
  nultarief 11.2.1
  transport 7.5.13.8
water (9%) 10.2.8
waterleidingbedrijven 8.1.23; 10.2.8.1
watersportorganisaties 12.4.6; 37.2.2
watten (9%) 10.2.7.2
website
  btw-identificatienummer 28.2.1.2
webwinkel 6.8.4
wederuitvoer 15.1.2; 15.1.2.1
wederverkoper 28.1.2
wedstrijden sport 12.4.5
weefselinstrument 10.2.7.5
weefseltransplantaten 10.2.13.5; 12.17
weekbladen 10.2.10; 10.2.10.6
welzijn jeugd 12.5.2
werk
  van stoffelijke aard 23.2.8
werkboeken 10.2.10.3
werkgeversorganisaties 12.18; 12.18.1
werknemer
  huisvesting 20.5.5.1
werknemersorganisaties 12.18
werktuigen
  verhuur 13.5.6
werkzoekenden 12.5.2
Wet BIG 12.6.3; 12.6.4; 12.6.5
Wet DBA 5.2.5.2
Wet langdurige zorg 12.6.11
Wet op belastingen van rechtsverkeer
  uittreksel 36.5
Wet op de omzetbelasting 1968 36.1
Wet werk en bijstand 12.5.2

wetswinkels 12.22
wielertochten 12.4
wielerwedstrijd 10.3.3.1
wietexperiment
  coffeeshop 6.1.2
Wifi 10.3.10
wijkverpleging 12.5.2
  belonen op maat 12.5.3
wijziging zakelijk recht 13.3.1
wild (9%) 10.2.4.2
windsels (9%) 10.2.7.3
winkelwaarde bij forfaitaire berekeningsmethoden 29.2.4
winst beogen of maken 12.1.3
winstmarge 26.1.5
  jaarglobalisatie 26.2.4.1
  negatieve jaarwinstmarge 26.2.4.1; 26.2.4.2
  negatieve winstmarge aangiftetijdvak 26.2.3
  per aangiftetijdvak 26.2.1
  reisbureaus 8.4.3
wisselkoers
  omrekening vergoeding 8.1.5
wissels, accepteren, incasseren, overdragen van 12.8.6
Wmo 12.26.9; 12.6.12
wol (ruw en ongewassen) (9%) 10.2.21
wonddrainagesysteem 10.2.15.3
wondemulsie 10.2.5.1
wondfolie (9%) 10.2.7.4
woning 10.3.8.1
  inschrijfgeld 13.5.10
  meer leveringen binnen twee jaar 13.2.9
  schilderen 10.3.8
  servicekosten 9.3.2.1
  stukadoren 10.3.8
  verhuur 13.5; 13.5.1.1
  verkoop onder voorwaarden 13.4.8
  zonnepanelen
    aftrek voorbelasting 18.1.3.5
woningcorporaties
  eigenbouwer 23.2.5
  inschrijfgeld 13.5.10
woninggidsen 10.2.10.6
woonboot 10.3.8.1
woonwagen 10.3.8.1
woon-werkverkeer
  privégebruik auto 21.2.5
  uitsluiting aftrek 20.5.5.4
wortelhout (9%) 10.2.18
wortels (9%) 10.2.3
wortelstokken (9%) 10.2.3
wrakken
  bergen van 11.3.2.5

Y
yoga 10.3.3.1

Z
zaaghout (9%) 10.2.18
zaalverhuur 13.5.5
10.2.17; 10.2.2
zakapotheken (9%) 10.2.7.10
zakelijke rechten 13.3
  canon 13.3.5; 13.3.6
  grondrente 13.3.5
  verhuur 13.3.1; 13.5.4
  verkoop onder voorwaarden 13.4.8
  verkoopregulerend beding 13.4.8.1
zaken 6.2.1
  (on)roerende 13.1.1
zangvogels 10.2.4.2
zeehaven, diensten in 11.3.2.1
zeemanszorg 12.5.2
zeeschepen 11.2.5.1
  charteren 11.3.2.5
zegelcentrale 8.3.6.6
zegels 8.3; 8.3.1; 8.3.6
8.3.6.1; 8.3.6.3; 8.3.6.4; 8.3.6.5; 8.3.6.6; 8.3.8
  geldterugacties 8.3.6.2
  waardebonnen 12.8.2
zegelsysteem 8.3.6.1; 8.3.6.3; 8.3.6.4
8.3.6.5
zeilkampen 10.3.10.1; 10.3.11
zeilsport 10.3.9
zelfstandigheid 5.2.5
  onroerende zaken 13.1.3
zelfvervaardigde goederen
  bestemmen voor bedrijfsdoeleinden 6.2.11
  forfaitaire berekeningsmethoden 29.2.8
  integratieheffing 6.2.11
zenuwstimulatoren (9%) 10.2.13.6
ziekenhuis 12.2.1; 12.5.2
  gastenverblijf 12.2.6
  parkeerruimte 12.5.8
zitsystemen (9%) 10.2.12.3
zoemfietsen 10.3.4
zonnepaneel
  aftrek voorbelasting 18.1.3.5
  geïntegreerde zonnepanelen 8.1.23.1
  kleineondernemersregeling 24.1.2; 24.1.8
  levering 6.2.1
  niet-geïntegreerde zonnepanelen 8.1.23.1
  ondernemer(schap) 5.2.3.2
  onroerende zaken
    aftrek voorbelasting 18.1.3.5
  plaats van levering 6.3.3
  te late indiening 4.2.9.2
  terugwerkende kracht 34.2.5
  vergoeding 8.1.23.1
zuigkompressen 10.2.7.12
zorgboerderijen 12.6.14; 37.2.1
zorggroepen 12.5.2; 12.6.1
zout (9%) 10.2.1.2
zuivering douanedocumenten 15.1.5.2
zuurstofconcentratoren (9%) 10.2.15.8
37.1.5
zuurstofvatwagentjes (9%) 10.2.15.8
zweminrichtingen (9%) 10.3.3.3
zwemles (9%) 10.3.3.3
zwijgrecht 33.2.4

zwoerd 10.2.4.3