

**Btw Update  
2018**

**Nr. 06**

## INHOUD

Onderhandse verkoop kan ook executie zijn .....	2
Verhuur van ligplaatsen is geen sportbeoefening .....	4
Winkelen anno het digitale tijdperk .....	5
Verruiming btw-sportvrijstelling .....	7
Doorbelasten van kosten: voorkomen is beter dan genezen .....	9
Aantonen nultarief vanwege intracommunautaire leveringen .....	10

## VERLEGGINGSREGELING

# ONDERHANDSE VERKOOP KAN OOK EXECUTIE ZIJN

Zoals bekend, heeft de (commerciële) vastgoedsector het afgelopen decennium lange tijd in zwaar weer gezeten. Het economisch tij zat tegen waardoor huurprijzen daalden, en huurders niet meer aan hun verplichtingen konden voldoen. Tot overmaat van ramp zorgde de financiële crisis en alles wat daaruit aan (interne en externe) regels voortvloeide, ervoor dat financiers zenuwachtig werden en risicovolle leningen wilden beëindigen. Echter, door de daling van de huurprijzen daalden uiteraard ook de vastgoedwaarden zelf. Kortom, factoren die veel exploitanten van commercieel vastgoed in grote problemen brachten.

In het verleden gebeurde het wel dat vastgoedfinanciers hun sterke crediteurenpositie (recht van hypotheek) gebruikten (of moet ik zeggen; misbruikten) om zich ten koste van de fiscus btw toe te eigenen. Dit gebeurde doordat bij een met btw belaste verkoop, waarbij de verkoper de btw keurig aangaf, de financier zich via zijn hypotheekrecht ook tevens verhaalde op de ontvangen btw voordat de verkoper het geld aan de fiscus kon overmaken. Een strop voor de fiscus in het voordeel van de bank derhalve. Om deze situatie zoveel mogelijk tegen te gaan, is een aantal maatregelen ingevoerd. Zo wordt bij een keuze voor een met btw belaste verkoop, de btw verlegd geheven bij de koper. De verkoper mag dus geen btw in rekening brengen, waardoor de financier zich daar ook niet op kan verhalen. Maar er zijn natuurlijk ook situaties

waarin de btw van rechtswege verschuldigd is. Ook daar heeft de wetgever de belastingheffing willen beschermen door een verleggingsregeling te introduceren.

Op grond van artikel 12, vijfde lid, Wet OB, heeft de wetgever de bevoegdheid om bij AMvB een verlegging in te voeren om de inning van btw te waarborgen. In artikel 24ba, eerste lid, letter d van het Uitvoeringsbesluit OB is hieraan uitvoering gegeven. Daarin wordt bepaald dat de verleggingsregeling van toepassing is op – kort en goed - de levering van een in zekerheid gegeven (on)roerende zaak die wordt geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid.

De Hoge Raad heeft zich recent (29 juni 2018 nr. 17/01880, [ECLI:NL:HR:2018:1032](#)) uitgelaten over een situatie waarin de vraag was of bovengenoemde verlegging van toepassing was. Een ondernemer in vastgoed werd geconfronteerd met een situatie waarin de bank zijn kredietfaciliteit van € 1,8 miljoen op wilde zeggen. Na ongetwijfeld veel discussie en onderhandelingen, kwamen de ondernemer en de bank overeen dat het vastgoed van de ondernemer (twee panden die ter zekerheid aan de bank waren gegeven) zou worden verkocht voor in totaal € 750.000, de ondernemer dit bedrag geheel op de kredietfaciliteit zou aflossen en dat de bank daarvoor in ruil volledige kwijting van de schuld zou geven. Belangrijk te weten is dat het verkoopbedrag inclusief btw was, en dat de panden van rechtswege belast met btw werden geleverd (het ging om panden die minder dan twee jaar in gebruik waren).

De ondernemer gaf geen btw aan, omdat hij stelde dat de verleggingsregeling van toepassing was. Volgens de inspecteur echter, was dit niet het geval omdat er geen sprake was van een executoriale verkoop, noch van een executie van de zekerheid. Hij legde een naheffingsaanslag op en een vergrijpboete van 50%. De boete werd in de bezwaarfase verminderd. Rechtbank (ECLI:NL:RBGEL:2016:288) en [Hof](#) ([ECLI:NL:GHARL:2017:1824](#)) bevestigden de visie van de inspecteur, maar de [Hoge Raad](#) ([ECLI:NL:HR:2018:1032](#)) kijkt toch anders tegen de bepaling aan. Gegeven de tekst van de bepaling en de bedoeling van de wetgever (voorkomen weglekken belasting), is de Hoge Raad van mening dat indien een recht van executie niet daadwerkelijk wordt uitgevoerd, maar de zekerheid wordt verkocht en geleverd op basis van overeenstemming tussen partijen in een situatie waarin de zekerheidsnemer daadwerkelijk had kunnen overgaan tot parate executie, de verlegging toch van toepassing is.

Dit oordeel betekent dat sneller dan gedacht aan een verleggingsregeling kan worden toegekomen. Prima om belastinglekken te voorkomen natuurlijk, maar waar ik me zorgen over maak is de positie van de afnemer. Hoe kan die weten dat de verleggingsregeling van toepassing is nu hij gewoonlijk geen inzicht heeft in de positie van de verkoper en zijn financieringen. Dat kan in de toekomst nog wel eens tot problemen leiden bij afnemers die geen volledig btw aftrekrecht hebben.

*Rick Franke RB*

## TARIEF

# VERHUUR VAN LIGPLAATSEN IS GEEN SPORTBEOEFENING

Sporten is niet alleen gezond, maar kan ook nog een mooi btw-voordeel opleveren. Het gelegenheid geven tot sportbeoefening is namelijk belast naar het tarief van 6%. Daarom wordt dit begrip in de praktijk bij voorkeur zo ruim mogelijk geïnterpreteerd. Zo ook in deze casus.

Een vereniging exploiteerde een jachthaven. Zij had twee havenmeesters in dienst. In de jachthaven stelde de vereniging ligplaatsen voor zeil- en motorboten ter beschikking aan zowel leden als niet-leden. Zij berekende daarvoor een vergoeding (hierna: de liggelden). In de jachthaven stonden diverse voorzieningen ter beschikking aan de gebruikers van de ligplaatsen. Zij konden gebruik maken van toiletten en douches, van afvaldepots en van groenvoorzieningen (voor het drogen en repareren van zeilen en andere onderdelen) en van apparatuur voor onderhoud en reparaties. Voorts kon water voor aan boord worden getankt en elektriciteit worden geladen. De havenmeesters bewaakten de jachthaven met behulp van camera's en handhaafden de orde.

Naast het verhuren van ligplaatsen organiseerde de vereniging ook zeillessen en –wedstrijden. Voor de deelname hieraan berekende zij afzonderlijke vergoedingen. Naast de liggelden en de vergoedingen voor deelname aan zeillessen en –wedstrijden ontving de vereniging

nog contributies van haar leden en vergoedingen voor het gebruik van een hefinstallatie en voor de levering van elektriciteit.

De vereniging voldeed over de liggelden omzetbelasting op aangifte naar het algemene tarief, maar was van mening dat op de liggelden het lage tarief van toepassing was omdat de verhuur van de ligplaatsen was aan te merken als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

([ECLI:NL:GHARL:2016:7298](#)) meende dat het

lage btw-tarief niet van toepassing was. De

Hoge Raad ([ECLI:NL:HR:2018:912](#)) vond ook

dat het lage tarief niet van toepassing was op de

liggelden en volgde daarvoor de volgende

redenering. De Hoge Raad ging hiermee in

tegen de conclusie van de Advocaat-Generaal

([ECLI:NL:PHR:2017:1216](#)).

Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening als bedoeld in post b.3 van Tabel I, moet worden uitgelegd in overeenstemming met post 14 van Bijlage III bij Btw-richtlijn 2006. Op grond van die post mag het recht om gebruik te maken van sportaccommodaties onder een verlaagd btw-tarief worden gebracht. Deze regeling heeft betrekking op het recht om accommodaties te gebruiken die voor sportbeoefening en lichamelijke opvoeding zijn bestemd, en die tevens voor dat doel worden gebruikt. De Hoge Raad verwees hiervoor naar een eerder arrest van 1 december 2017, nr. 15/05302, [ECLI:NL:HR:2017:3037](#). Daarbij moet in het bijzonder in aanmerking worden genomen dat het begrip 'gebruik [...] van sportaccommodaties' verband houdt met

diensten inzake de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding en dat dergelijke diensten voor de heffing van omzetbelasting zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd (vgl. HvJ 10 november 2016, Pavlína Baštová, [C-432/15](#), [ECLI:EU:C:2016:855](#), punt 63, hierna: het arrest Pavlína Baštová).

De diensten moeten dus activiteiten betreffen die als geheel bestemd zijn voor en nodig zijn voor de daadwerkelijke sportbeoefening. Diensten die verband houden met het gebruik van accommodaties voor het passieve verblijf van bepaalde attributen waarmee een sport wordt bedreven, zoals stalling, berg-, rust-, lig- of opslagplaatsen, vormen dus niet zodanige activiteiten (vgl. punt 66 van het arrest Pavlína Baštová).

In de zaak bij de Hoge Raad waren de ligplaatsen op zichzelf beschouwd niet bestemd voor sportbeoefening of lichamelijke opvoeding en ook de hierboven vermelde voorzieningen die belanghebbende aanbod aan gebruikers van ligplaatsen, waren niet bestemd voor en nodig voor de daadwerkelijke sportbeoefening die met de zeil- en motorboten werd verricht. Het ter beschikking stellen van de ligplaatsen en de daarbij behorende voorzieningen hadden slechts als doel het passieve verblijf van boten in de jachthaven en het in goede staat bewaren daarvan wanneer met die boten geen sport werd beoefend. Ook indien zij als één prestatie in aanmerking werden genomen, kon het ter beschikking stellen van de ligplaatsen en de daarbij behorende voorzieningen niet worden aangemerkt als het aan de gebruikers van de ligplaatsen verlenen van het recht gebruik te

maken van een accommodatie die voor sportbeoefening of lichamelijke opvoeding was bestemd en met dat doel voor ogen werd gebruikt.

De verhuur van de ligplaatsen was daarom ook volgens de Hoge Raad belast met 21% btw.

*Dick Roemeling RB*

## **DIENSTEN**

# **WINKELEN ANNO HET DIGITALE TIJDPERK**

Madbid ([HvJ 5 juli 2018 C-544/16](#), [ECLI:EU:C:2018:540](#)) exploiteerde een online winkelbedrijf waar goederen konden worden gekocht. De verkoop betrof hoofdzakelijk hightech producten, zoals mobiele telefoons, tablets, computers, televisies en soms auto's.

Ook bestond de mogelijkheid om deel te nemen aan online veilingen. Om deel te kunnen nemen aan de online veilingen moesten gebruikers tegen betaling biedpunten aanschaffen. Deze biedpunten konden alleen worden gebruikt om deel te nemen aan de veilingen. Er konden geen goederen mee gekocht worden. Ook waren deze biedpunten niet inwisselbaar voor geld.

Als aan een veiling werd deelgenomen, moesten de biedpunten worden ingezet. Werd de veiling “verloren” (je kocht niets), dan was je de ingezette biedpunten kwijt. Ook bij het winnen van de veiling was je de punten kwijt.

De mogelijkheid bestond om tijdens de veiling gebruik te maken van een “buy now-optie”. In

dat geval kon de gebruiker een identiek product als het geveilde product kopen. De gebruiker nam dan niet meer deel aan de veiling en kreeg de waarde van de tijdens de veiling gebruikte biedpunten terug via een korting op de “buy-now-prijs”. Door het gebruik van de biedpunten werd ook een recht op korting opgebouwd. Dit recht kon op een later moment worden verzilverd bij een aankoop in de webwinkel, door middel van een korting op de te betalen prijs.

De Engelse Belastingdienst nam het standpunt in dat de aankoop van biedpunten belast was met Engelse btw, namelijk een vergoeding voor het recht om deel te mogen nemen aan de online veiling.

Madbid nam het standpunt in dat het verstrekken van de biedpunten geen aparte dienst was in de zin van de btw, maar een voorbereidende handeling op een latere prestatie ([MacDonald Resorts, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780](#)) en dat daarom pas aan heffing van btw zou worden toegekomen indien en voor zover er met de biedpunten goederen zouden worden gekocht. Als geen veiling werd gewonnen zou daarom in de visie van Madbid geen btw verschuldigd zijn. Subsidiair nam Madbid het standpunt in dat de verstrekking van biedpunten niet onder bezwarende titel plaatsvond, zodat ook dan geen btw-heffing kon plaats vinden.

Het Europese Hof van Justitie nam in haar overweging mee dat de biedpunten een recht gaven om aan veilingen deel te nemen. Aangezien (i) de door Madbid verstrekte biedpunten niet konden worden gebruikt om

goederen uit haar webwinkel te kopen, (ii) de biedpunten, zodra zij waren aangeschaft, werden beschouwd als de tegenprestatie voor de kans die gebruikers kregen om goederen tegen een lagere prijs dan de marktwaarde te kopen en (iii) de tijdens een veiling ingezette biedpunten niet werden verrekend met de uiteindelijke veilingprijs, kon de verstrekking van biedpunten niet worden aangemerkt als aan de levering van goederen voorafgaande voorbereidende handeling in de zin van het hiervoor genoemde arrest MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).

Het aan gebruikers van biedpunten verlenen van het recht om mee te doen aan een veiling van Madbid was volgens het Hof een volwaardige dienst, die niet mocht worden verward met de levering van goederen die mogelijk plaats vond na de veiling. De verstrekking van biedpunten was volgens het Hof dan ook een dienst onder bezwarende titel. Dat de waarde van de tijdens de veiling ingezette biedpunten in mindering werd gebracht op de aankoopprijs van een latere aankoop in de webwinkel of een buy-now-artikel, deed hieraan niet af.

In de Madbid zaak bleek nog dat in een andere lidstaat (Duitsland) door de Belastingdienst het standpunt was ingenomen dat de enkele verstrekking van biedpunten voor de btw geen levering of dienst was. De gebruikte biedpunten die daadwerkelijk leidden tot een aankoop van goederen door gebruikers in Duitsland waren volgens de Duitse Belastingdienst aan te merken als een onderdeel van de vergoeding voor de geleverde goederen. De biedpunten die geen

levering in Duitsland tot gevolg hadden, maar wel ingezet waren tijdens een veiling, vormden in dat geval volgens de Duitse Belastingdienst de tegenprestatie voor een dienst die dan belastbaar was in Engeland.

Het feit dat beide lidstaten (Duitsland en Engeland) kennelijk een verschillende visie hebben over de vraag of, en zo ja waar, btw verschuldigd is, brengt het risico met zich mee dat over een handeling dubbele heffing plaatsvindt, dan wel in het geheel geen heffing. Een dergelijk resultaat is strijdig met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Het HvJ besliste dan ook dat rechtelijke instanties van een lidstaat die bij de uitlegging van de relevante Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen vaststellen dat een handeling voor de btw verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat, de mogelijkheid of zelfs de verplichting, hebben om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

De verkoop van biedpunten die recht geven deel te nemen aan een veiling, is belast in het land van de veilinghouder. Als blijkt dat een bepaalde handeling in verschillende lidstaten verschillend wordt behandeld voor de vaststelling van de verschuldigde btw, is dit in strijd met het neutraliteitsbeginsel. De rechtelijke instanties zijn in dat geval (min of meer) verplicht een prejudiciële beslissing te vragen. Dubbele heffing, of geen heffing, moet daardoor worden uitgesloten.

*Harry Hendriks RB*

## **VRIJSTELLINGEN**

# **VERRUIMING BTW-SPORTVRIJSTELLING**

Per 1 januari 2019 wordt de btw-sportvrijstelling (hierna: sportvrijstelling) uitgebreid. Even ter opfrissing van het geheugen. Het Hof van Justitie besliste in het arrest [Hof van Justitie 19 december 2013, zaak C-495/12, ECLI:EU:C:2013:861 \(Bridport and West Dorset Golf Club\)](#), dat de vrijstelling voor nauw met sportbeoefening samenhangende diensten door een niet-winstbeogende instelling zowel geldt voor prestaties aan leden als prestaties aan niet-leden. Deze uitspraak betekent dat de sportvrijstelling zoals momenteel door de Nederlandse wetgever is vormgegeven, niet in lijn is met het hiervoor genoemde arrest van het Hof van Justitie. De verruiming van de sportvrijstelling per 1 januari 2019 betekent onder meer dat in veel situaties gemeenten, sportverenigingen en -stichtingen de btw op de exploitatie van de sportaccommodaties niet meer of slechts beperkt in aftrek kunnen brengen. Het kabinet heeft toegezegd dit nadeel te compenseren. De wijze waarop de compensatie zouden worden vormgegeven, was echter nog niet bekend. Teneinde de financiële gevolgen van de verruiming van de sportvrijstelling te verzachten, is op 20 juli jl. in de Staatscourant de inhoud van een subsidieregeling voor amateursportorganisaties en een compensatieregeling voor gemeenten gepubliceerd, welke beide ingaan per 1 januari 2019. De regelingen kunnen niet cumuleren.

### *Subsidieregeling voor niet-winstbeogende amateursportorganisaties*

De eerste [regeling](#) is van de Minister voor Medische Zorg en Sport van 12 juli 2018, kenmerk 1373516-177691-S, met regels voor de subsidiëring van de bouw en het onderhoud van sportaccommodaties en de aanschaf van sportmaterialen voor alle niet-winstbeogende organisaties binnen de amateursport. Hiervoor komt voor het jaar 2019 een subsidiepot van € 87 miljoen beschikbaar onder de noemer 'stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties'. De subsidie kan alleen worden verstrekt voor de bouw of het onderhoud van sportaccommodaties of voor de aanschaf of onderhoud van sportmaterialen, waarbij de subsidie ten hoogste 20% van deze kosten bedraagt. Er geldt een aanvullende subsidie voor energiebesparende maatregelen en maatregelen gericht op de bevordering van de toegankelijkheid voor mensen met een beperking.

De subsidieregeling staat vast, maar de praktische uitwerking daarvan zal enkel de tijd ons leren. Wel is tot op heden al bekend dat aanvragen vanaf 2 januari 2019 ingediend kunnen worden, dat een aanvraag tussen de 5.000-2.500.000 euro mag omvatten en dat een subsidie voor ten hoogste drie jaar wordt verstrekt. De subsidiepot van € 87 miljoen wordt verdeeld op volgorde van binnenkomst. Vanwege dit "wie het eerst komt, die het eerst maalt-principe" is het derhalve van belang om zodra mogelijk (vanaf 2 januari 2019) direct een subsidieaanvraag in te dienen.

### *Compensatieregeling voor gemeenten*

De tweede [regeling](#) is een specifieke regeling van de Minister voor Medische Zorg en Sport van 12 juli 2018, kenmerk 1379613-177691-S, met regels voor de subsidiëring van gemeentelijke uitgaven aan sport. Het uit hoofde van het plafond van € 152 miljoen beschikbare bedrag wordt naar rato verdeeld als het totaal aangevraagde bedrag het plafond overschrijdt. De uitkering, die voor ten hoogste één jaar wordt verleend, kan worden verstrekt voor de gerealiseerde bestedingen in verband met activiteiten in het kader van sport. De subsidie bedraagt 17,5% van deze bestedingen (incl. btw). In tegenstelling tot de subsidieregeling voor amateurorganisaties moet een aanvraag in het kader van de compensatieregeling worden aangevraagd voor 1 december 2018 ten behoeve van het jaar 2019, waarbij onder meer een begroting over 2019 moet worden ingediend. Deze regeling is gericht op gemeenten.

### *Tot slot*

De verruiming van de sportvrijstelling leidt tot een extra belastingopbrengst van € 241 miljoen. Omdat bij de wetwijziging onvermijdelijk is gelet op de Europese regelgeving en het geen bezuinigingsmaatregel betreft, zal de belastingopbrengst terugvloeien naar de gedupeerden (€ 152 miljoen naar gemeenten en € 87 miljoen naar amateursportorganisaties). Hopelijk zullen beide regelingen voldoende bijdragen aan (de instandhouding van) de bevordering van sport. Immers, sporten en bewegen is goed voor zowel de lichamelijke als de mentale gezondheid en de sociale contacten.

### *Ad Fruijtjer RB*



## **DOORBELASTEN VAN KOSTEN**

# **DOORBELASTEN VAN KOSTEN: VOORKOMEN IS BETER DAN GENEZEN**

Regelmatig belasten btw-ondernemers kosten door. Het is dan de vraag of deze doorbelasting leidt tot btw-heffing. Deze vraag kwam aan de orde in een zaak bij het [Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden \(ECLI:NL:GHARL:2018:5626\)](#). Een holding hield 100% van de aandelen in meerdere dochtervennootschappen. Aan de holding brachten derden kosten in rekening. De holding belastte deze kosten door aan haar dochtervennootschappen. Zij bracht hierbij btw in rekening. De holding bracht geen management fee in rekening aan haar dochtervennootschappen. In geschil was of de holding recht had op aftrek van btw die de derden aan haar in rekening brachten. De Hoge Raad besliste in 2017 ([ECLI:NL:HR:2017:2461](#)), dat voor de vaststelling dat sprake is van een belastbare prestatie, vereist is dat een handeling onder bezwarende titel wordt verricht. Daarvoor is niet alleen nodig dat een betaling wordt gedaan, maar ook dat tegenover deze betaling een handelen (of een nalaten) als ondernemer staat. Het is niet verrassend dat het Gerechtshof teruggrijpt op de hiervoor genoemde beslissing van de Hoge Raad. Het Gerechtshof geeft aan dat de bewijslast om aan te tonen dat de holding in deze zaak een belaste prestatie verricht, rust op de holding en niet op de inspecteur. Deze verdeling van de bewijslast komt overeen met de beslissing van de Hoge Raad. De

bewijslastverdeling vloeit voort uit de regel dat degene die het aftrekrecht wil uitoefenen, in beginsel moet bewijzen dat aan alle voorwaarden hiervoor is voldaan.

Bij betaling tussen ondernemers geldt als hoofdregel dat uit mag worden gegaan van het feit dat die betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen ([ECLI:NL:HR:2014:981](#)). Bij het doorbelasten van kosten is echter de vraag of (in dit geval) de holding wel als ondernemer is aan te merken. Dit betekent dat de hiervoor genoemde regel niet van toepassing is.

Overigens leidt de toepassing van deze regel niet automatisch tot de conclusie dat bij betaling de prestatie altijd belast is. Een prestatie kan immers ook vrijgesteld zijn. Deze regel geldt dan ook alleen maar voor de beoordeling of er sprake is van een belaste of vrijgestelde prestatie.

Het hof vond dat de holding in deze zaak door het doorbelasten van kosten geen btw-ondernemer was geworden. De holding voegde geen waarde toe aan de diensten, en had zelf niet iets gedaan of nagelaten. De handelingen van de directeur-groootaandeelhouder, welke bestonden in het bepalen welke diensten afgenomen werden en het verdelen over de vennootschappen, konden niet toegerekend worden aan de holding. De holding had dan ook geen recht op aftrek van btw. Voor de praktijk is dan ook van belang om alle btw-aspecten van het doorbelasten van kosten scherp te beoordelen. Het leerstuk 'kosten voor gemene rekening' is een oplossing voor de situatie dat een holding geen btw-ondernemer is.

Voorkoming van het schrappen van het aftrekrecht is het devies!

De holding in deze zaak had het schrappen van het aftrekrecht ook kunnen voorkomen door een fiscale eenheid btw te vormen. Hiervoor is namelijk niet noodzakelijk dat zij zelf btw-ondernemer is. Zij had zich moeten beroepen op de holdingresolutie. Daarin is een goedkeuring opgenomen voor een houdstermaatschappij die binnen een concern een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten dienste van de binnen het concern opererende werkmaatschappijen. Uiteraard verrichtte de directeur-grotaandeelhouder een sturende en beleidsbepalende functie binnen het concern. Het ging hier echter om de vraag of de holding deze functie vervulde. De holding in deze zaak kon dat niet aantonen. In de praktijk blijkt dit wel vaker het geval te zijn. Het is dan ook raadzaam om hier vooraf aandacht aan te geven!

*Lucas Blom AA RB*

## **INTERNATIONAAL**

### **AANTONEN**

### **NULTARIEF VANWEGE**

### **INTRACOMMUNAUTAIR**

### **E LEVERINGEN**

Sinds het wegvallen van de Europese binnengrenzen in 1993, waarbij het thans bestaande Europese btw-regime werd geïntroduceerd, is er discussie over welke documenten noodzakelijk zijn om het nultarief voor intra-EU transacties te kunnen aantonen. Dit heeft geleid tot een lange lijst van, met name nationale, jurisprudentie welke documenten als bewijsmiddel volstaan. Het HvJ heeft op 20 juni

2018 in de zaak [Enteco Baltic, C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473](#) (hierna: 'Enteco') op een aantal van deze punten meer duidelijkheid gegeven.

Enteco, gevestigd in Litouwen, voerde brandstoffen in afkomstig van landen buiten de EU. Enteco claimde een btw-vrijstelling bij invoer omdat de goederen waren bestemd om te worden geleverd (onder 'ex-works' vervoerscondities) aan afnemers/ondernemers welke waren gevestigd in een andere EU-lidstaat. Op het invoerdocument werd het btw-nummer van de uiteindelijke afnemer vermeld. Dit nummer bleek echter onjuist te zijn omdat de goederen feitelijk naar andere afnemers werden vervoerd. Daarbij werd ook nog fraude geconstateerd. Enteco was van deze fraude niet op de hoogte en claimde toepassing van het nultarief aan de hand van getekende elektronische ontvangstbevestigingen en CMR vrachtbrieven. De Litouwse fiscus weigerde het nultarief en er werden diverse vragen aan het HvJ voorgelegd waarvan de antwoorden voor de praktijk van belang zijn.

Het HvJ oordeelde dat het feit dat het btw-nummer op het invoerdocument niet overeenstemde met dat van de uiteindelijke afnemer, niet aan Enteco kon worden tegengeworpen. Het nultarief voor intracommunautaire leveringen kan dus worden toegepast mits aan de materiele voorwaarden wordt voldaan. Dit is alleen anders wanneer de leverancier is betrokken bij fraude dan wel van fraude op de hoogte had moeten zijn. Voorts gaf het HvJ aan dat voor ontvangst bevestigde elektronische documenten en CMR vrachtbrieven volstaan als bewijsmiddelen voor

het vervoer naar een andere lidstaat. De vrachtbrieven hoeven dus niet per se getekend te zijn voor ontvangst om als bewijsmiddel te gelden.

Een derde en vierde vraag gingen over de toepassing van de btw vrijstelling bij invoer die werd geclaimd op basis van artikel 143, lid 1, letter d van de Btw-richtlijn. Het HvJ oordeelt dat deze vrijstelling ook geldt wanneer de goederen niet rechtstreeks naar de op het document vermelde afnemer worden verstuurd maar eerst worden opgeslagen in een aangewezen belastingentrepot. De goederen moeten uiteraard wel aan de afnemer zijn geleverd in de zin van de btw.

Op deze Richtlijn bepaling wordt in Nederland niet vaak een beroep gedaan omdat bij invoer in Nederland de btw meestal wordt verlegd met gebruikmaking van artikel 23 van de Wet OB ('het btw-codenummer'). Deze vrijstelling is bij invoer in andere landen dan Nederland mogelijk wel relevant en geldt wanneer er goederen worden ingevoerd in lidstaat A, onmiddellijk gevolgd door een levering met vervoer naar lidstaat B. De vrijstelling geldt dan in beide lidstaten mits aan de voorwaarden, door het HvJ in de zaak Enteco nader verduidelijkt, wordt voldaan.

Ervaring leert dat deze vrijstelling bij invoer in de praktijk nog wel eens over het hoofd wordt gezien. Een reden hiervoor zou kunnen zijn dat in de Lidstaat van invoer een btw-registratie moeten worden aangevraagd om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. De keuze valt dan meestal op (centrale) invoer bijvoorbeeld via Nederland omdat een buitenlandse ondernemer

met aanstelling van een beperkt fiscaal vertegenwoordiger in Nederland, goederen btw-vrij kan invoeren zonder dat hiervoor een btw-registratie noodzakelijk is.

De Enteco casus leert de praktijk dat het nultarief ook kan worden toegepast wanneer het grensoverschrijdend vervoer van goederen wordt aangetoond aan de hand van CMR-brieven, dan wel andere (elektronische) documenten waaruit dit vervoer blijkt. In principe kan het nultarief dus ook gelden bij afhaaltransacties en is goede trouw van de leverancier een voorwaarde wanneer er achteraf blijkt dat sprake is van fraude. De Enteco zaak bevestigt hiermee op diverse punten de Nederlandse praktijk en gewezen jurisprudentie. De Nederlandse praktijk stelt overigens strikte voorwaarden aan de toepassing van het nultarief bij afhaaltransacties.

*Hugo Dams RB*

## COLOFON

REDACTIE:

MR. DICK ROEMELING RB (HOOFDREDACTEUR)

MR. RICK FRANKE LL.M. RB

MR. AD FRUIJTIER RB

HARRY HENDRIKS RB

MR. LUCAS BLOM AA RB

HUGO DAMS RB

Btw Update is een uitgave van de specialistengroep Btw voor het Register Belastingadviseurs en verschijnt 10x per jaar op het RB-plaza. Voor vragen of meer informatie kunt u contact opnemen met het RB via [communicatie@rb.nl](mailto:communicatie@rb.nl).

De informatie in Btw Update heeft een signalerend karakter, is niet bedoeld als advies en de ontvanger/gebruiker kan hieraan geen rechten ontleen. Ondanks de zorgvuldige samenstelling van de inhoud van Btw Update kunnen het RB en de betrokken btw-specialisten geen enkele aansprakelijkheid aanvaarden voor schade, direct of indirect, als gevolg van eventuele fouten, vergissingen of onvolledigheden van de aangeboden informatie.

Btw Update kan verwijzen naar andere websites of andere bronnen. Het RB heeft geen controle of zeggenschap over zulke andere websites en bronnen en is niet verantwoordelijk of aansprakelijk voor de beschikbaarheid, de inhoud en de veiligheid daarvan, noch voor eventuele inbreuken op auteursrechten of andere intellectuele eigendomsrechten via zulke websites of bronnen.

Het is de ontvanger/gebruiker van Btw Update niet toegestaan deze te vermenigvuldigen, te distribueren, te verspreiden of tegen vergoeding beschikbaar te stellen aan derden, zonder uitdrukkelijke, schriftelijke toestemming van het RB.