



## Omzetbelasting. Wijziging van Voorschrift Tabel II (besluit van 28 maart 1993, nr. VB 93/575, zoals dit laatstelijk is gewijzigd bij besluit van 31 december 1998, nr. VB 98/2970)

Besluit van 13 november 2018,  
nr. 2018-155014,  
Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit wijzigt per 1 januari 2019 de toelichting op post a.3 en a.4 van Voorschrift Tabel II (besluit van 28 maart 1993, nr. VB 93/575, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 31 december 1998, nr. VB 98/2970). De wijziging houdt verband met de aanpassing per 1 januari 2019 van onder meer de posten a.3 en a.4 van Tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Belastingplan 2018, Wet van 20 december 2017, Stb. 2017, 517). Bij deze aanpassing is in de toelichting op de genoemde tabelposten ook relevante jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) verwerkt.

### ARTIKEL I

Het besluit van 28 maart 1993, nr. VB 93/575, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 31 december 1998, nr. VB 98/2970, wordt per 1 januari 2019 als volgt gewijzigd:

A

Vóór onderdeel 1.1 wordt een alinea ingevoegd luidende:

‘Dit besluit werd per 1 januari 2019 gewijzigd bij besluit van ..... 2018, nr. 2018-155014, Stcr. .... Bij deze wijziging is de toelichting op de posten a.3 en a.4 aangepast. De wijziging houdt verband met de aanpassing per 1 januari 2019 van onder meer de posten a.3 en a.4 van Tabel II bij de Wet omzetbelasting 1968 (Belastingplan 2018, Wet van 20 december 2017, Stb. 2017, 517). Bij deze aanpassing is in de toelichting op de genoemde tabelposten ook relevante jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) verwerkt.’

B

De toelichting op post a.3 (opgenomen in 1.5 van Voorschrift Tabel II) wordt vervangen door de volgende tekst:

#### POST A.3

##### 1.5.1. Inhoud van de post

De tekst van post a.3 luidt:

‘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 internationale vervoer van personen of goederen tegen betaling;’

##### 1.5.2. Algemeen

Post a.3 voorziet in een nultarief voor de (binnenlandse) levering, intracommunautaire verwerving en invoer van goederen bestemd voor de bevoorrading van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen (zie post a.3 in samenhang met artikel 9, tweede lid, onderdeel b, artikel 17d en artikel 20, tweede lid, onderdeel b, van de Wet en artikel 12 van het Uitvoeringsbesluit).



Verder worden in post a.3 de categorieën schepen en luchtvaartuigen omschreven waarvan de (binnenlandse) levering, intracommunautaire verwerving en invoer onder het nultarief valt.

De communautaire basis van de verschillende onderdelen van post a.3 is te vinden in de hierna opgesomde onderdelen van artikel 148 van de btw-richtlijn<sup>1</sup>:

- voor de in post a.3, onderdelen a t/m c omschreven schepen: onderdeel a van artikel 148;
- voor de in post a.3, onderdeel d, omschreven oorlogsschepen: onderdeel b van artikel 148;
- voor de in post a.3, onderdeel e, omschreven luchtvaartuigen: onderdeel e van artikel 148;
- voor goederen voor de bevoorrading van de in post a.3 omschreven schepen: de onderdelen a en b van artikel 148;
- voor goederen voor de bevoorrading van de in post a.3, onderdeel e, omschreven luchtvaartuigen: onderdeel e van artikel 148.

In de toelichting op de post wordt eerst ingegaan op de in de post omschreven categorieën schepen en luchtvaartuigen (zie de onderdelen 1.5.3 t/m 1.5.8). Vervolgens wordt aangegeven wat wordt verstaan onder goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen (zie onderdeel 1.5.9).

### **1.5.3. Schepen omschreven in post a.3, onderdeel a**

#### **1.5.3.1. Cumulatieve voorwaarden**

Post a.3, onderdeel a, heeft betrekking op schepen die voldoen aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- zij worden feitelijk voor tenminste 70% gebruikt voor de vaart op volle zee; en
- zij worden volledig (100%) commercieel geëxploiteerd voor de activiteiten omschreven in post a.3, onderdeel a, van Tabel II.

#### **1.5.3.2. Voor tenminste 70% gebruikt voor de vaart op volle zee**

De eerste voorwaarde bestaat uit twee elementen, t.w. het gebruik voor de vaart op volle zee en het gebruik voor tenminste 70% voor de vaart op volle zee (de 70%-norm). Deze elementen worden besproken in de onderdelen 1.5.3.3 en 1.5.3.4. De tweede voorwaarde, volledig (100%) commerciële exploitatie, wordt behandeld in onderdeel 1.5.3.5.

#### **1.5.3.3. 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 zogenoemde 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 bijvoorbeeld aantonen aan de hand van de zeebrief van het desbetreffende schip.

Ook vaartuigen waarbij het varen van bijkomstige betekenis is ten opzichte van hun hoofdfunctie kunnen kwalificeren als schepen die worden gebruikt op volle zee. Met 'hoofdfunctie' wordt bedoeld: het gebruik van het vaartuig op volle zee voor activiteiten bedoeld in post a.3, onderdeel a, 2° van Tabel II. Het gaat hier om vaartuigen die vanwege hun hoofdfunctie alleen in de offshore-industrie<sup>2</sup> worden ingezet, zoals bijvoorbeeld drijvende boorplatforms die al dan niet op de zeebodem kunnen worden geplaatst, baggerschepen, pontons en schepen waarmee in zee kabels of pijpleidingen worden gelegd.

Met 'volle zee' wordt in dit verband bedoeld: alle delen van de zee die niet behoren tot de territoriale wateren<sup>3</sup>) of de binnenwateren van Nederland.

#### **1.5.3.4. Voor tenminste 70% gebruikt voor de vaart op volle zee**

Voor de toetsing of een schip voor tenminste 70% wordt gebruikt voor de vaart op volle zee kan de

<sup>1</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb EU L 347 van 11 december 2006).

<sup>2</sup> Hieronder begrepen de wind off-shore-industrie.

<sup>3</sup> De territoriale wateren van Nederland strekken zich uit tot een afstand van 12 internationale zeemijlen gerekend vanaf de laagwaterlijn van de Nederlandse kust.



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 onderdeel 1.5.3.7).

Het feitelijk gebruik van een schip met een bekend exploitatieverleden<sup>4</sup> voor tenminste 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 tenminste 70% van de totaal gevaren 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 het nultarief is voor tenminste 70% op volle zee afgelegd;
- Het schip heeft in het jaar dat direct voorafgaat aan het jaar van toepassing van het nultarief voor tenminste 70% van de vaartijd<sup>5</sup> op volle zee gevaren of is voor tenminste 70% van de operationele tijd<sup>6</sup> op volle zee gebruikt;
- Het schip behaalt gemiddeld de 70%-norm volgens één van de hiervoor genoemde berekeningsmethoden gemeten over een periode van vijf jaren direct voorafgaande aan het jaar van toepassing van het nultarief.

Bij schepen zonder (bekend) exploitatieverleden<sup>7</sup> geeft de (toekomstige) exploitant<sup>8</sup> van het schip in de verklaring aan dat het schip voor tenminste 70% wordt gebruikt voor de vaart op volle zee of na ingebruikneming voor tenminste 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' wordt 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 diezelfde 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.

#### 1.5.3.5. Volledige commerciële exploitatie

Er is sprake van volledig commercieel gebruik als een (al dan niet nieuw<sup>9</sup>) 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 artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de Wet (bijvoorbeeld gebruik voor privédoeleinden door de ondernemer). Of sprake is van volledig commercieel gebruik kan in beginsel worden aangetoond via de verklaring die de exploitant van het schip hierover afgeeft (zie onderdeel 1.5.3.7).

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<sup>10</sup>. Toepassing van het nultarief is bijvoorbeeld niet mogelijk bij de verhuur van schepen (al dan niet met bemanning) aan de eindverbruiker die ze gebruikt voor het maken van pleziertochten op volle zee<sup>11</sup>.

#### 1.5.3.6. Aantonen nultarief bevoorradingsgoederen

De ondernemer die een levering verricht als bedoeld in post a.3, onderdeel a, dient aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen dat het nultarief van toepassing is (artikel 12, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit).

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 in onderdeel

<sup>4</sup> D.w.z. een exploitatieverleden dat bekend is bij de huidige exploitant van het schip.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> D.w.z. de tijd dat het schip zich op volle zee bevindt voor het uitvoeren van werkzaamheden bedoeld in post a.3, onderdeel a, van Tabel II.

<sup>7</sup> Het gaat hier om nieuw gebouwde schepen of gebruikte schepen die van een andere exploitant zijn gekocht.

<sup>8</sup> Het begrip 'exploitant' wordt in onderdeel 1.5.9.4 omschreven.

<sup>9</sup> Met 'nieuw' wordt bedoeld: zonder exploitatieverleden bij de (huidige) exploitant.

<sup>10</sup> Deze eisen zijn opgenomen in het bemanningscertificaat.

<sup>11</sup> HvJ 22 december 2010, zaak C-116/10, (Bacino Charter) ECLI:EU:C:2010:824.

1.5.3.7 bedoelde verklaring<sup>12</sup> van of namens de exploitant van het schip.

#### **1.5.3.7. 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 (zie de onderdelen 1.5.3.3 t/m 1.5.3.5). Voor deze toets kan de ondernemer/prestatieverrichter in beginsel afgaan op een verklaring<sup>13</sup> van of namens de (toekomstige) exploitant van het schip dat:

- het gebruik van het schip voor tenminste 70% plaatsvindt op volle zee (zie de onderdelen 1.5.3.3 en 1.5.3.4); en
- het schip volledig (100%) commercieel wordt/zal worden geëxploiteerd voor de activiteiten omschreven in post a.3, onderdeel a, van Tabel II.

De exploitant van het schip kan volstaan met het jaarlijks éénmalig afgeven van de hier bedoelde verklaring aan de ondernemer/prestatieverrichter, mits het gebruik van het schip tussentijds niet wijzigt.

De hier bedoelde verklaring van de exploitant van het schip ontslaat de ondernemer die het nultarief hanteert in beginsel<sup>14</sup> 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.

#### **1.5.4. Reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee (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 tenminste 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'n boot moet 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 bijvoorbeeld aan te merken bergingsschepen, sleepboten, loodsboten, schepen van de kustwacht, blusschepen en politieschepen.

#### **1.5.5. Schepen voor de kustvisserij (post a.3, onderdeel c)**

Onder 'schepen voor de kustvisserij' wordt verstaan: schepen die op grond van hun bouw en inrichting geschikt zijn voor de beroepsvisserij en daar ook feitelijk voor tenminste 90% voor worden gebruikt. Schepen die geheel of nagenoeg geheel (voor tenminste 90%) worden gebruikt voor de garnalen-, mossel- of kokkelvisserij zijn ook aan te merken als 'schepen voor de kustvisserij'.

#### **1.5.6. Oorlogsschepen (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<sup>15</sup>. Onder post 8906 10 00 van de gecombineerde nomenclatuur vallen de volgende oorlogsschepen:

<sup>12</sup> Deze verklaring is vormvrij. Uit de verklaring moet in ieder geval blijken wie de exploitant is van het schip, 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 in onderdeel 1.5.3.4 beschreven berekeningsmethodes wordt toegepast voor toetsing of wordt voldaan aan de 70%-norm.

<sup>13</sup> Deze verklaring is vormvrij. Uit de verklaring moet in ieder geval blijken wie de exploitant is van het schip en 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 in onderdeel 1.5.3.4 beschreven berekeningsmethodes wordt toegepast voor toetsing of wordt voldaan aan de 70%-norm.

<sup>14</sup> Volgens de jurisprudentie van het HvJ 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 (zie o.a. HvJ 21 februari 2008, zaak C-271/06, (Netto Supermarkt) ECLI:EU:C:105).

<sup>15</sup> de goederennomenclatuur als bedoeld in artikel 1 van de Verordening (EEG) 2658/87 van 23 juli 1987 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief.



- a. schepen bestemd voor het gevecht en uitgerust met verschillende aanvals- en verdedigingswapens. Ze bevatten beschermingsmateriaal tegen projectielen (bijvoorbeeld bepantsering, veelvoudige waterdichte tussenschotten) of tegen oorlogstuig onder water (antimagnetische mijndetectoren). Gewoonlijk zijn ze uitgerust met opsporings- en af luisterapparatuur, zoals radar, sonar, infrarood opsporingsapparaten, evenals toestellen voor het storen van radio-uitzendingen. Schepen van deze categorie verschillen daarenboven van koopvaardij schepen door een veelal hogere snelheid en een betere manoeuvreerbaarheid, door het grote aantal bemanningsleden, door grotere brandstoftanks en door kamers die speciaal ingericht zijn voor het vervoer en het gebruik op zee van munitie;
- b. bepaalde speciaal ingerichte schepen, die geen wapens bevatten en geen bepantsering dragen, maar die kennelijk uitsluitend of hoofdzakelijk bestemd zijn om te worden gebruikt in de oorlogsvoering, zoals landingsvaartuigen, bevoorradings schepen (voor het vervoer van munitie of mijnen, enz.), schepen voor het troepen transport;
- c. onderzeeërs.

### 1.5.7. Voorbeelden van niet onder de post vallende schepen

Schepen/casco's die niet compleet of niet afgewerkt zijn en scheepsrompen, ook in gedemon teerde of niet-gemonteerde staat, vallen niet onder post a.3. Een boot/casco bijvoorbeeld 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.

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 onderdeel 1.5.3.4) voldoen, als deze vaartuigen niet volledig (100%) commercieel worden geëxploiteerd (zie de onderdelen 1.5.3.2 t/m 1.5.3.5). Binnenvaartschepen vallen ook niet onder de post.

### 1.5.8. Luchtvaartuigen voor internationaal vervoer (post a.3, onderdeel e)

Bij de beoordeling of een luchtvaartuig valt onder post a.3, onderdeel e, is doorslaggevend of de luchtvaartmaatschappij<sup>16</sup> zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer (personen- en goederenvervoer) toelegt. 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 16 september 2004, zaak C-382/02 (Cimber Air), ECLI:EU:C:2004:534).

Als luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer worden in elk geval die maatschappijen aangemerkt wiens 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 geven van het relatieve belang van de internationale vervoersactiviteit, met name de omzet (zie het Cimber Air-arrest). Met 'hoofdzakelijk' wordt in dit verband bedoeld dat 70% of meer van de vervoersactiviteiten van de luchtvaartmaatschappij bestaan uit het betaalde internationale vervoer. Onder 'internationaal vervoer' wordt verstaan: vluchten door het luchtruim van verschillende lidstaten en in voorkomend geval door het internationale luchtruim. Het gaat om het luchtvaartverkeer op dan wel tussen andere landen (overige lidstaten daaronder begrepen) dan Nederland. Hieronder vallen niet alleen lijnvluchten, maar ook chartervluchten (HvJ 19 juli 2012, zaak C-33/11 (A Oy) 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, bijvoorbeeld als onderdeel van een leaseovereenkomst (zie het hiervoor genoemde A Oy-arrest).

Uit praktische overwegingen wordt voor de uitleg van het in post a.3, onderdeel e, opgenomen begrip 'luchtvaartuigen' aangesloten bij post 88.02 van de gecombineerde nomenclatuur. Het gaat om vliegtuigen (land-, water- en amfibievliegtuigen) en helikopters, voor personen- en of goede-

<sup>16</sup> Onder het begrip 'luchtvaartmaatschappij' valt ook een onderdeel van een luchtvaartgroep/-concern dat zelfstandig vliegtuigen exploiteert.



renvervoer. Onder de post vallen ook de bestuurbare en doorgaans met een motor uitgeruste luchtschepen bedoeld in post 88.01 van de gecombineerde nomenclatuur, als deze worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toeleegen.

### **1.5.9. Nultarief levering bevoorradingsgoederen (post a.3, eerste zin)**

#### **1.5.9.1. Algemeen**

Op grond van post a.3 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.

#### **1.5.9.2. 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 minerale oliën (zoals 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 schepen en 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 het schip of luchtvaartuig). Ook 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<sup>17</sup>, 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 (zie Rechtbank 's-Gravenhage, d.d. 17 april 2007, nr. AWB 06/4107).

De proviand die is bestemd voor schepen voor de kustvisserij is uitgezonderd van de post (zie post a.3, onderdeel c).

#### **1.5.9.3. Bestemd voor in post 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 (zie de onderdelen 1.5.3. t/m 1.5.7) en luchtvaartuigen (zie onderdeel 1.5.8). Als de bestemming van bevoorradingsgoederen niet vaststaat of niet kan worden aangetoond, valt de levering niet onder de post.

#### **1.5.9.4. 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 (HvJ 26 juni 1990, zaak C-185/89 (Velker International Oil Company), ECLI:EU:C:1990:262), HvJ 14 september 2006, gevoegde zaken C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2006:563) en HvJ 3 september 2015, zaak C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), ECLI:EU:C:2015:536). Met ‘exploitanten’ wordt bedoeld op de ondernemers die de in de post omschreven schepen en vaartuigen feitelijk exploiteren. Het kan gaan om de juridische eigenaren van de in de post omschreven schepen en vaartuigen (de reder, de lease- of de luchtvaartmaatschappij), maar ook om ondernemers die (namens de juridische 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

<sup>17</sup> bijvoorbeeld het magazijn van de exploitant van het schip of het luchtvaartuig.



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 (r.o. 46 van het arrest Fast Bunkering Klaipėda UAB).

Het is mogelijk dat bij de levering van vorenbedoelde brandstof meerdere personen<sup>18</sup> 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 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<sup>19</sup>:

- 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 waarop de exploitant de macht heeft verkregen om feitelijk als eigenaar over de brandstof te beschikken. Op grond van artikel 3, vierde lid, van de Wet 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 het luchtvaartuig (ook) onder de post, omdat sprake is van een levering aan de laatste schakel in de handelsfase.

#### 1.5.9.5. Niet onder post a.3 vallende (bevoorrading)goederen

De bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn, is belast als invoer van de betrokken goederen (artikel 18, eerste lid, onderdeel d, van de Wet). Goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading van vervoermiddelen zijn uitgezonderd van post a.2. 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.

### C

De toelichting op post a.4 (opgenomen in onderdeel 1.6 van Voorschrift Tabel II) wordt vervangen door de volgende tekst:

#### POST A.4

##### 1.6.1. Inhoud van de post

De tekst van post a.4 luidt:

- de schepen, bedoeld in post 3, onder a tot en met d, alsmede de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;*
- de luchtvaartuigen bedoeld in post 3, onder e, alsmede de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;*

##### 1.6.2. Algemeen

Post a.4 voorziet in een nultarief voor de (binnenlandse) levering, intracommunautaire verwerving en invoer van:

- de in de post a.3 omschreven schepen en luchtvaartuigen; en
- de voorwerpen die vast verbonden zijn aan of voor de exploitatie dienen van de in post a.3 omschreven schepen en luchtvaartuigen.

Zie in dit verband post a.4 in samenhang met artikel 9, tweede lid, onderdeel b, artikel 17d en artikel 20, tweede lid, onderdeel b, van de Wet.

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> Zie r.o. 53 van het arrest Fast Bunkering Klaipėda UAB.



De communautaire basis van post a.4 is te vinden in de volgende onderdelen van artikel 148 van de btw-richtlijn:

- voor de in post a.3, onderdelen a t/m d omschreven schepen: onderdelen a en b van artikel 148;
- voor de in post a.3, onderdeel e, omschreven luchtvaartuigen: onderdeel e van artikel 148;
- voor de voorwerpen die vast verbonden zijn of voor de exploitatie dienen van de in de post omschreven schepen en luchtvaartuigen: onderdelen c en f van artikel 148.

### **1.6.3. Schepen en luchtvaartuigen omschreven in post a.3**

In de toelichting op post a.3 wordt ingegaan op de in post a.4 bedoelde schepen en luchtvaartuigen. Kortheidshalve wordt hiernaar verwezen.

### **1.6.4. Levering van luchtvaartuigen bedoeld in post a.3, onderdeel e, 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 (artikel 12, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit). Bij de levering van luchtvaartuigen als bedoeld in post a.3 geldt voor 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 (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 1<sup>o</sup>, van het Uitvoeringsbesluit). In de praktijk levert het afgeven van deze verklaring problemen op bij afnemers die niet in Nederland zijn gevestigd.

#### **Goedkeuring**

Onder de volgende (cumulatieve) voorwaarden keur ik 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 bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 1<sup>o</sup>, van het Uitvoeringsbesluit.

#### **Voorwaarden**

- de afnemer is een leasemaatschappij of een luchtvaartmaatschappij waarbij 70% of meer van de vervoersactiviteiten van de luchtvaartmaatschappij bestaan uit het betaalde internationale vervoer;
- de afnemer zou voor de levering van het luchtvaartuig recht hebben op teruggaaf van voorbelasting op de voet van richtlijn 2008/9<sup>20</sup> of de dertiende richtlijn<sup>21</sup>.

### **1.6.5. Boordbenodigdheden voor de schepen en luchtvaartuigen omschreven in post a.3**

#### **1.6.5.1. Algemeen**

Post a.4 heeft betrekking op voorwerpen die na levering vast verbonden zijn 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.

#### **1.6.5.2. Reikwijdte 'boordbenodigdheden'**

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 bedoeld 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 bijvoorbeeld om navigatie- en communicatieapparatuur (bijv. marifoons en bijbehorende antennes), zwemvesten, reddingsboeien en brandblussers.

<sup>20</sup> 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 (Pb EU L 44 d.d. 20 februari 2008)

<sup>21</sup> 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 L 326 d.d. 21 november 1986)





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.

### **Goedkeuring**

Ik keur 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.

#### **1.6.5.3. Levering aan laatste schakel**

Met 'levering<sup>22</sup> aan de laatste schakel in de handelsketen' wordt bedoeld op de levering aan de exploitant van het schip of het luchtvaartuig (zie onderdeel 1.5.9.4 van de toelichting op post a.3). 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<sup>23</sup>, 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.

#### **1.6.5.4. 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, desktop- en notebookcomputers en dergelijke apparatuur<sup>24</sup>, zoals tablets (Hoge Raad 11 september 2015, ECLI:NL:HR: 2015:2496), mobiele telefoons en smartphones. Deze goederen voor persoonlijk gebruik kunnen alleen nog onder het nultarief vallen als zij zijn te rangschikken onder post a.2 van Tabel II.

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.

## **D**

Het besluit van 6 december 1995, nr. VB 94/473, Infobulletin 1995, 4 (Heffing van omzetbelasting ten aanzien van reddingsboten) en het besluit van 6 december 2000, nr. CPP2000/2661M (Toepassing nultarief op de levering en de verhuur van luchtvaartuigen aan een buitenlandse ondernemer) worden ingetrokken met ingang van 1 januari 2019.

## **ARTIKEL II**

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2019.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 13 november 2018*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blicq  
lid van het managementteam Belastingdienst*

<sup>22</sup> In het kader van de post wordt met 'levering' ook bedoeld op de intracommunautaire verwerving en de invoer.

<sup>23</sup> bijvoorbeeld het magazijn van de reder of de luchtvaartmaatschappij.

<sup>24</sup> Computers die behoren tot de standaarduitrusting van een zeeschip vallen wél onder post a.4 van Tabel II, als wordt voldaan aan de voor toepassing van het nultarief gestelde voorwaarden.