



Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 februari 2026, nr. 2026-1395 over Tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Besluit Toelichting Tabel II)

De Staatssecretaris van Financiën,

*Gelet op artikel 4.81 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 63 van de Algemene wet inzake
rijksbelastingen en Tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968;*

Besluit:

§ 1. Inleiding

§ 1.1. Algemeen

Dit beleidsbesluit gaat in op de toepassing van Tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968. In Tabel II zijn de leveringen en diensten genoemd waarvoor het btw-nultarief geldt. Door toepassing van het nultarief wordt met name het internationale goederen- en dienstenverkeer niet aan de btw-heffing onderworpen, met als regel dat de btw-plichtige ondernemer ter zake recht heeft op aftrek van voorbelasting. Als zodanig heeft het nultarief een technisch karakter. Het btw-nultarief geldt voor goederen die naar landen buiten de Europese Unie worden uitgevoerd en voor diensten die betrekking hebben op goederen die worden uitgevoerd. Verder is het nultarief van toepassing op de levering van goederen vanuit Nederland naar een andere lidstaat van de Europese Unie (intracommunautaire levering), als zich in de andere lidstaat het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving van die goederen voordoet.

Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 20 december 2023, nr. 2023-22510 (Besluit Toelichting Tabel II). De belangrijkste wijzigingen zijn als volgt.

- Post a.2, onderdeel 5 (aantonen van nultarief bij uitvoer): de voorwaarden die gelden voor de hoedanigheid en vestigingsplaats van de afnemer bij de uitvoer door of voor rekening van de ondernemer/leverancier en de uitvoer door of voor rekening van de ondernemer/afnemer (afhaaluitvoer) zijn verduidelijkt.
- Post a.6, onderdeel 1 (inhoud van de post): geactualiseerd in verband met de technische aanpassing van de bijzondere bepaling bij de post vanwege de implementatie Horizontale accijnsrichtlijn (Fiscale Verzamelwet 2025, Stb. 2024, 440), 36 605, nr. 2.
- Post a.6, onderdeel 6.3.1 (zorgvuldigheidseis nultarief): er wordt niet meer gesteld dat de ondernemer/leverancier zijn zorgvuldig handelen moet aantonen om aan de bewijslast voor het nultarief te voldoen (als ware het een materieel vereiste). Dit brengt geen verandering in het beleid over de zorgvuldigheidseis, op basis waarvan het nultarief onder voorwaarden de ondernemer/leverancier kan worden ontzegd.
- Post a.6, onderdeel 7.2 (regeling (internationale) ketentransacties): begrip ‘tussenhandelaar’ verduidelijkt naar aanleiding van kennisgroepstandpunt nr. KG:210:2025:10.
- Post a.6, onderdeel 8.5 (grensoverschrijdende leveringen door een vrijgestelde ‘kleine ondernemer’): gewijzigd in verband met de Wet implementatie Richtlijn kleineondernemersregeling (wet van 10 juli 2023, Stb. 2023, 278).
- Post a.7, onderdeel 1 (inhoud van de post): geactualiseerd in verband met de technische aanpassing van de post vanwege de implementatie Horizontale accijnsrichtlijn (Fiscale Verzamelwet 2025, Stb. 2024, 440), 36 605, nr. 2).
- Post a.7 en post a.8 (diverse onderdelen van de toelichting): diverse voorwaarden voor de toepassing van het nultarief op grond van deze posten worden niet meer aangeduid als ‘formele’ voorwaarden maar als ‘overige’ voorwaarden.

Tot slot hebben ook redactionele wijzigingen plaatsgevonden.

§ 1.2. Gebruikte begrippen en afkortingen

Aanvullende richtlijn
elektronische handel

accijnsgoederen

Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkoop en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen (PbEU 2019, L 310)
accijnsgoederen zoals omschreven in artikel 1 van de WA



af trek van voorbelasting	af trek van btw voor de aanschaf van goederen en diensten die een ondernemer gebruikt voor belaste handelingen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet
AGP	accijnsgoederenplaats zoals omschreven in artikel 1a, onderdeel b, van de Wet op de accijns
Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B2B-dienst	Business to business-dienst, d.w.z. dienst die door een ondernemer aan een andere ondernemer wordt verricht
B2C-dienst	Business to consumer-dienst, d.w.z. dienst die door een ondernemer aan een niet-ondernemer wordt verricht
Btw	omzetbelasting
btw-identificatienummer	btw-identificatienummer zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel g, van de wet
btw-richtlijn	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)
confirmation of exit	Een bevestiging van het uitgaan van de goederen als bedoeld in artikel 334 GVo DWU
derde-land	staat of grondgebied zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel d, 1°, van de wet
derdelandsgebieden	gebieden zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel d, 2°, van de wet
douanegebied/btw-gebied	gebied dat deel uitmaakt van het douanegebied/btw-gebied van de Unie (zie de tabel bij § 2.5)
douaneregime	douaneregime zoals omschreven in artikel 18, tweede lid, van de wet
DWU	Douanewetboek van de Unie zoals omschreven in artikel 2, derde lid, onderdeel g, van de Awr
e-AD	Het elektronisch administratief document, bedoeld in artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58)
e-VAD	Het vereenvoudigd elektronisch administratief document, bedoeld in artikel 36, eerste en tweede lid, van Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58)
gecombineerde nomenclatuur	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 statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief
GVo DWU	Gedelegeerde Verordening DWU zoals omschreven in artikel 2, derde lid, onderdeel h, van de Awr
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
ICL	intracommunautaire levering als bedoeld in post a.6 van Tabel II
ICV	intracommunautaire verwerving als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, en artikel 17a van de wet
intracommunautaire afstands-verkopen	leveringen van goederen zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, van de wet
intracommunautair vervoer	intracommunautair goederenvervoer zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel h, van de wet
invoer van goederen	invoer van goederen zoals bedoeld in artikel 1, onderdeel d en artikel 18, eerste lid, van de wet
KOR	kleineondernemersregeling zoals opgenomen in Hoofdstuk V, afdeling 1, van de wet
lidstaat	lidstaat van de Europese Unie
lidstaat van aankomst	lidstaat waar het intracommunautaire goederenvervoer daadwerkelijk eindigt
lidstaat van vertrek	lidstaat waar het intracommunautair goederenvervoer daadwerkelijk aanvangt, zonder rekening te houden met de trajecten die worden afgelegd om zich te begeven naar de plaats waar de goederen zich bevinden
niet-Uniegoederen	andere dan Uniegoederen en goederen die de douanestatus van Uniegoederen hebben verloren (artikel 5, vierentwintigste lid, DWU)
nieuwe vervoermiddelen	vervoermiddelen zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de wet
opgaaf ICP	opgaaf intracommunautaire prestaties (het in artikel 37a van de wet bedoelde formulier)
richtlijn elektronische handel	Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstands-verkopen van goederen (PbEU 2017, L 348)
Tabel II	Tabel II, behorend bij de Wet op de omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb L 77 van 23 maart 2011)
Unie	grondgebied zoals omschreven in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, van de wet
Uniegoederen	goederen zoals omschreven in artikel 5, lid 23, van het DWU (goederen in het vrije verkeer)
UVo DWU	Uitvoeringsverordening DWU zoals omschreven in artikel 2, derde lid, onderdeel ha, van de Awr
Wet	Wet op de omzetbelasting 1968
WA	Wet op de accijns

§ 2. Algemene opmerkingen over de toepassing van het nultarief

§ 2.1. Richtlijnsystematiek versus wettelijke systematiek

In de systematiek van de btw-richtlijn is er voor goederen en diensten in het internationale verkeer sprake van een btw-vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer die de levering van de goederen of diensten verricht. Volgens artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de wet geldt voor de in Tabel II genoemde goederen en diensten het (btw-)nultarief, als regel met recht op aftrek van voorbelasting (zie § 2.3). Materieel werkt het in de wet opgenomen nultarief op dezelfde wijze uit als de vrijstelling met aftrek van voorbelasting als bedoeld in de btw-richtlijn.

§ 2.2. Plaats van dienst-regels en reikwijdte onderdeel b van Tabel II

Het nultarief voor diensten die zijn opgenomen in onderdeel b van Tabel II komt (alleen) aan de orde

als de diensten in Nederland belastbaar zijn. Dit komt feitelijk vooral aan de orde bij B2B-diensten die in Nederland of in andere landen (binnen of buiten de Unie) gevestigde ondernemers verrichten aan in Nederland gevestigde ondernemers (al dan niet via verlegging van de btw naar de in Nederland gevestigde ondernemer/afnemer). B2B-diensten die worden afgenomen door in andere lidstaten gevestigde ondernemers zijn als regel niet in Nederland belastbaar: de plaats van dienst is in dat geval de andere lidstaat en de btw-heffing wordt verlegd naar de ondernemer in de andere lidstaat die de dienst afneemt. B2B-diensten aan ondernemers die in derde-landen zijn gevestigd worden (eveneens) niet in Nederland belast.

§ 2.3. Aftrek van voorbelasting, nultarief en samenloop nultarief met vrijstellingen van artikel 11 van de wet

In Tabel II zijn de goederen en diensten genoemd waarvoor het nultarief geldt. Onderdeel a van Tabel II heeft betrekking op bepaalde goederen, onderdeel b ziet op bepaalde diensten.

Het belang van het nultarief is dat de ondernemer met betrekking tot de levering van goederen en het verrichten van diensten die onder Tabel II vallen als regel recht heeft op aftrek van voorbelasting op de voet van artikel 15, eerste lid, van de wet. Hierdoor kan hij deze goederen en diensten zonder btw-druk leveren/verrichten.

Voor prestaties die van btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 11 van de wet is de aftrek van voorbelasting in beginsel uitgesloten, ook al zou voor de prestatie het nultarief gelden. De toepassing van de in artikel 11 van de wet opgenomen vrijstelling en de daarmee samenhangende uitsluiting van aftrek van voorbelasting hebben voorrang op de toepassing van het nultarief. Een voorbeeld van zo'n prestatie is de verzekering van een onder post *a.4* vallend schip door een Nederlandse verzekeraar aan een in Nederland gevestigde exploitant. De verzekeringsdienst is vrijgesteld ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel k, van de wet en valt ook onder het nultarief op grond van onderdeel d van post *b.1*. Voor deze verzekeringsdienst heeft de verzekeraar geen recht op aftrek van voorbelasting.

§ 2.4. In- en uitvoer van goederen en verband tussen douane- en btw-begrippen en -bepalingen

Bij de in- en uitvoer van goederen is sprake van samenloop van de douane- en btw-regelgeving. Zowel bij de in- als de uitvoer van goederen sluit de wet zoveel mogelijk aan bij de relevante bepalingen over 'in- en uitvoer' in het DWU, de GVo DWU en de Uvo DWU. Dit aspect kan aan de orde komen bij goederen die onder post *a.1* of post *a.2* vallen.

Invoer

Bij de invoer van goederen (volgens het DWU: niet-Uniegoederen) sluit de wet zowel voor de maatstaf van heffing als voor de formaliteiten bij invoer zoveel mogelijk aan bij de bepalingen van het DWU (zie de artikelen 18, 19 en 22 van de wet). Bij goederen die de Unie binnenkomen en zich (nog) onder een douaneregime bevinden, is voor de btw-heffing nog geen sprake van invoer. Het gaat hier meestal om goederen die onder post *a.1* vallen. Volgens het DWU is sprake van invoer wanneer de (douane)status van de goederen wijzigt van niet-Uniegoederen in Uniegoederen. Niet-Uniegoederen bevinden zich niet in het vrije verkeer¹, Uniegoederen zijn wel in het vrije verkeer. De statuswijziging van niet-Uniegoederen in Uniegoederen vindt meestal plaats na het doen van de aangifte ten invoer, onder naleving van de daarbij behorende formaliteiten. Dit resulteert in het voldoen van invoerrechten en andere heffingen (zoals anti-dumpheffingen). Bij de aangifte ten invoer wordt ook de bij invoer verschuldigde btw voldaan, tenzij de btw-heffing op grond van artikel 23 van de wet wordt verlegd naar de ondernemer of het lichaam voor wie de goederen zijn bestemd.

Uitvoer

Bij de uitvoer van goederen (volgens het DWU: Uniegoederen) moet volgens het DWU een aangifte ten uitvoer worden gedaan. De goederen worden dan onder de douaneregeling uitvoer geplaatst. De goederen blijven onder douanetoezicht totdat de Douane heeft vastgesteld dat zij de Unie daadwerkelijk hebben verlaten (het uitgaan van de goederen). Op dat moment wijzigt de (douane)status van de goederen van Uniegoederen in niet-Uniegoederen. Bij de uitvoer van de goederen ontvangt de aangever na aanzuivering² van de aangifte ten uitvoer een (elektronische) bevestiging van de Douane³

¹ Dit is bijvoorbeeld het geval bij goederen die onder een douaneregime vallen, zoals de regeling douane-entrepot en de regeling douanevervoer.

² 'Aanzuivering' houdt in dat de Douane heeft vastgesteld dat de goederen voldoen aan de douaneregeling 'uitvoer' door het feitelijk uitgaan van de goederen.

van het daadwerkelijk uitgaan van de goederen. In onderdeel 5 van de toelichting op post *a.2* (goederen die door ondernemers worden uitgevoerd) wordt nader ingegaan op het aantonen van het nultarief bij de uitvoer van goederen.

Accijnsgoederen

Naast de douaneregelgeving is ook de accijnsregelgeving relevant voor de toepassing van het nultarief. Dit geldt met name voor de toepassing van post *a.7* (zie de toelichting op post *a.7*).

Verschillen

Naast de overeenkomsten zijn er ook verschillen tussen de douane- en de btw-regelgeving. Een belangrijk verschil is dat de douaneregelgeving voornamelijk aanknoopt bij goederen en het voldoen aan de daarbij behorende douaneformaliteiten (formele toets), terwijl de btw-regelgeving zich richt op het in het economisch verkeer brengen van de goederen, zodat ze beschikbaar zijn voor verbruik (materiële toets). Door dit verschil in benadering is het mogelijk dat in bepaalde situaties voor de douaneregelgeving sprake is van invoer, terwijl dat voor de btw-regelgeving niet het geval is of andersom.⁴

Een ander verschil is de omvang van het gebied waarbinnen de douane-regelgeving en de btw-regelgeving gelden (het douanegebied en het btw-gebied van de Unie). In het volgende onderdeel wordt hierop nader ingegaan.

§ 2.5. Douanegebied, btw-gebied en derdelandsgebieden

In het Unie- en nationale recht wordt onderscheid gemaakt tussen het douanegebied, het btw-gebied en derdelandsgebieden (zie artikel 2a, lid 1, onderdelen c en d van de wet in samenhang met de artikelen 5 t/m 7 van de btw-richtlijn). De omvang van deze gebieden is niet geheel gelijk. Dit heeft tot gevolg dat er in bepaalde situaties voor de douaneregelgeving wel sprake is van uit- of invoer maar voor de btw-heffing niet of andersom. In de tabel bij deze paragraaf is een overzicht opgenomen van (gebieden van) Europese landen en de status die zij hebben voor de douane- en de btw-regelgeving.

Als goederen vanuit een gebied dat deel uitmaakt van zowel het douane- als het btw-gebied worden geleverd naar een gebied dat wel behoort tot het douanegebied maar niet tot het btw-gebied, is voor de douaneregelgeving geen sprake van uitvoer, maar wel voor de btw-regelgeving. Dit is bijvoorbeeld het geval als goederen vanuit Nederland worden geleverd aan een afnemer op de Canarische eilanden (die tot het douanegebied behoren maar niet tot het btw-gebied). In de omgekeerde situatie (de goederen worden vanuit de Canarische eilanden naar Nederland geleverd) is er volgens de btw-regelgeving wel sprake van invoer in Nederland, maar niet voor de douaneregelgeving.

Het is ook mogelijk dat gebieden in staatsrechtelijk opzicht behoren tot een lidstaat, maar volgens de douane- en btw-regelgeving geen onderdeel uitmaken van het douane- en btw-gebied van de Unie. Dit is bijvoorbeeld het geval bij overzeese gebieden die tot het koninkrijk Nederland behoren. Leveringen van goederen vanuit Nederland (behorend tot het btw- en douanegebied) naar de BES-eilanden, Aruba, Curaçao en Sint-Maarten (niet behorend tot het btw- en douanegebied), vormen zowel voor de douane- als voor de btw-regelgeving in Nederland uitvoer van goederen. In de omgekeerde situatie is in Nederland sprake van de invoer van goederen.

Derdelandsgebieden nemen een bijzondere plaats in: zij behoren tot de Unie, maar worden voor de btw-heffing niet tot de Unie gerekend, d.w.z. dat zij niet tot het btw-gebied behoren. Er zijn derdelandsgebieden die niet tot het btw-gebied worden gerekend maar wel tot het douanegebied behoren. Deze gebieden worden genoemd in artikel 6, eerste lid, van de btw-richtlijn. Er zijn ook derdelandsgebieden die niet tot het btw-gebied worden gerekend en ook niet tot het douanegebied. Deze gebieden worden opgesomd in artikel 6, tweede lid, van de btw-richtlijn.

Als goederen vanuit een derdelandsgebied dat niet tot het btw-gebied maar wel tot het douanegebied behoort Nederland worden binnengebracht, is er (alleen) voor de btw-heffing sprake van invoer (voor de douaneregelgeving blijven de goederen in het vrije verkeer). In de omgekeerde situatie (goederen gaan vanuit Nederland naar zo'n derdelandsgebied) is voor de btw-heffing sprake van uitvoer, voor de douaneregelgeving niet. Als goederen vanuit een derdelandsgebied dat niet tot het btw- en douanegebied behoort Nederland worden binnengebracht, is er zowel voor de btw- als voor de douaneregelge-

³ Via de confirmation of exit.

⁴ Zie HvJ 10 juli 2019, C-26/18 (Federal Express) ECLI:EU:C:2019:579, HvJ 2 juni 2016, C-226/14 en C-228/14 (Eurogate Distribution) ECLI:EU:C:2016:405 en HvJ 8 november 2012, C-165/11 (Profitube) ECLI:EU:C:2012:692.



ving sprake van invoer. Bij de omgekeerde situatie (de goederen worden vanuit Nederland naar bedoeld derdelandsgebied gebracht) is zowel voor de btw- als de douaneregelgeving sprake van uitvoer.

Tabel bij § 2.5

TABEL MET DOUANE- EN BTW-STATUS VAN (GEBIEDEN VAN) EUROPESE LANDEN Land/gebied	Douanegebied	Btw-gebied
Cyprus – Akrotiri en Dhekelia (VK)	Ja	Ja
Denemarken – Faeröer	Nee	Nee
Denemarken – Groenland	Nee	Nee
Duitsland – Büsingen	Nee	Nee
Duitsland – Helgoland	Nee	Nee
Finland – Åländeilanden	Ja	Nee
Frankrijk – Corsica	Ja	Ja
Frankrijk – Frans Guyana, Guadeloupe incl. Saint-Martin, Martinique en Réunion	Ja	Nee
Griekenland – Berg Athos	Ja	Nee
Italië – Campione d'Italia	Ja	Nee
Italië – Livigno	Nee	Nee
Italië – Italiaanse wateren van het meer van Lugano	Ja	Nee
Vaticaanstad	Nee	Nee
Nederland – BES eilanden: Bonaire, Saba en Sint-Eustasius	Nee	Nee
Nederland – Aruba, Curaçao, Sint-Maarten	Nee	Nee
Portugal – Azoren, Madeira	Ja	Ja
Spanje – Canarische Eilanden: Lanzarote, Fuerteventura, Gran Canaria, Tenerife, Gomera, Hierro, La Palma	Ja	Nee
Spanje – Ceuta, Melilla	Nee	Nee
Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië (uitgezonderd Noord-Ierland)	Nee	Nee
Noord-Ierland	Nee ¹	Nee ¹
Verenigd Koninkrijk – Eiland Man	Nee	Nee
Gibraltar	Nee	Nee
Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië – Kanaaleilanden: Alderney, Guernsey, Jersey, Sark, Herm en Les Minquiers	Nee	Nee
Monaco	Ja	Ja
San Marino	Nee	Nee
Andorra	Nee	Nee

¹ Voor de levering van goederen vormt Noord-Ierland geen onderdeel van het douane- en btw-gebied, maar bij fictie (Protocol on Ireland. Northern Ireland (IE/NI Protocol) zijn wel de EU-bepalingen van toepassing voor zowel de btw als de invoerrechten.

§ 2.6. Aantonen nultarief en bewijslast

Op de ondernemer rust de bewijslast dat hij het nultarief terecht heeft toegepast bij het leveren of verrichten van de in Tabel II genoemde goederen en diensten. De ondernemer kan volstaan met aannemelijk te maken dat hij het nultarief terecht heeft toegepast. De aanspraak op toepassing van het nultarief moet blijken uit boeken en bescheiden van de betrokken ondernemer (artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de wet in samenhang met artikel 12, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit). De term 'boeken en bescheiden' vormt een open norm, d.w.z. dat de vrije bewijsleer geldt. Andere dan papieren bescheiden, zoals digitale gegevensdragers, vormen ook bescheiden (zie artikel 47, eerste lid, onderdeel b, van de Awr).

Welke boeken en bescheiden voldoende onderbouwing vormen voor toepassing van het nultarief hangt af van de aard van de verrichte levering of dienst (afhankelijk van de van toepassing zijnde tabelpost). Hierbij speelt ook de door de ondernemer in acht te nemen zorgvuldigheid een rol. In diverse onderdelen van dit besluit wordt nader ingegaan op de boeken en bescheiden die hiervoor relevant zijn. Zo wordt in de onderdelen 5 t/m 9 van de toelichting op post a.2 aangegeven welke boeken en bescheiden onder meer relevant kunnen zijn voor toepassing van het nultarief bij de uitvoer van diverse categorieën goederen (o.a. motorrijtuigen en pleziervaartuigen) en bij specifieke situaties (zoals ketentransacties). In de onderdelen 3.4 t/m 4.3 en de onderdelen 6 en 7 van de toelichting op post a.3 wordt besproken hoe de toepassing van het nultarief kan worden onderbouwd bij schepen en luchtvaartuigen die onder post a.4 vallen en bij bevoorradingsgoederen bestemd voor deze schepen en luchtvaartuigen. Onderdeel 6 van de toelichting op post a.6 gaat in op de bewijslast bij toepassing van het nultarief bij het verrichten van een ICL.

§ 2.7. Samenloop van post a.6 met andere tabelposten

Het is mogelijk dat bepaalde goederen of diensten onder meer dan één post van Tabel II vallen. Meestal zal het geen verschil maken welke post in zo'n geval van toepassing wordt geacht. Dit is anders bij samenloop van post a.6 (ICL) met andere posten van onderdeel a van Tabel II. Bij de in post a.6 bedoelde ICL moet de ondernemer aan bepaalde materiële voorwaarden voldoen (m.n. beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer en het indienen van de opgaaf ICP). Als een onder post a.6 vallende ICL ook onder een andere tabelpost kan worden gerangschikt, blijven de verplichtingen die gelden bij post a.6 in principe van kracht. Dit ligt anders bij samenloop tussen post a.1 en post a.6. In zo'n geval hoeft de ondernemer niet te voldoen aan de listingverplichting bedoeld in artikel 37a, eerste lid, van de wet die samenhangt met post a.6 (zie onderdeel 5 van de toelichting op post a.1). De in post a.1 bedoelde goederen (nog niet ingevoerde goederen) vallen onder een douaneregime, wat inhoudt dat de goederen onder douanetoezicht staan en dat douaneformaliteiten gelden. Hierdoor wordt voorkomen dat de ondernemer wordt geconfronteerd met twee soorten (douane- en btw-) verplichtingen.

Overigens zal de samenloop tussen post a.6 en andere tabelposten maar in een beperkt aantal gevallen optreden. Samenloop tussen de posten a.3, a.4 en post a.6 is niet mogelijk, omdat de levering van de in post a.3 en a.4 bedoelde goederen is uitgezonderd van het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving (zie artikel 3, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn). Van samenloop met post a.2 (goederen die worden uitgevoerd) is ook geen sprake omdat post a.6 ziet op intracommunautair verkeer en post a.2 op uitvoer. De posten a.7 (accijnsgoederen) en a.8 (goederen voor btw-entrepot) gelden enkel voor leveringen die plaatsvinden in Nederland (niet grensoverschrijdend) waardoor geen samenloop kan optreden met post a.6.

§ 3. Toelichting op de tabelposten

Post A.1

1. Inhoud van de post

Van buiten Nederland komende goederen die niet zijn ingevoerd.

Bijzondere bepaling

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. Algemeen en juridisch kader

Post a.1 voorziet in een nultarief voor de levering van buiten Nederland komende goederen die nog niet zijn ingevoerd.

Volgens de bijzondere bepaling bij post a.1 geldt de post niet voor goederen die worden geleverd door de ondernemer die deze in Nederland invoert of laat invoeren. Hetzelfde geldt – in geval sprake is van ketentransacties – voor de op de invoer volgende leveringen. De uitzondering in de bijzondere bepaling bij post a.1 houdt verband met de regels die artikel 5 van de wet geeft voor de plaats waar de levering van goederen plaatsvindt. De in de bijzondere bepaling omschreven leveringen zouden in principe in Nederland zijn belast op grond van artikel 5 van de wet en daarom onder post a.1 kunnen vallen. De bijzondere bepaling zondert deze leveringen van de post uit om te bewerkstelligen dat deze leveringen in Nederland in de btw-heffing worden betrokken.

Post a.1 is gebaseerd op diverse artikelen van de btw-richtlijn. Het gaat om artikel 156, lid 1, onderdelen a, b en c, artikel 160, lid 1, onderdeel a, en artikel 161 van de btw-richtlijn. De bijzondere bepaling bij de post houdt verband met artikel 32, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

3. Goederen die niet zijn ingevoerd

Post a.1 geldt voor de levering van buiten Nederland komende goederen die fysiek naar Nederland zijn gebracht, maar bij binnenkomst in Nederland nog niet zijn ingevoerd (artikel 18, eerste lid, van de wet). Met 'van buiten Nederland komende goederen' wordt bedoeld dat de goederen vanuit een andere lidstaat of vanuit een derdelandsgebied of van buiten de Unie fysiek naar Nederland zijn

gebracht.⁵ Het gaat om goederen⁶ die bij binnenkomst in Nederland al onder een douaneregime vallen of bij binnenkomst in Nederland onder een douaneregime worden geplaatst.

De levering van deze nog niet ingevoerde goederen die zich fysiek in Nederland bevinden, is in principe in Nederland belast (artikel 5 van de wet⁷). Omdat de goederen nog niet zijn ingevoerd, is het niet wenselijk om de levering van de goederen alvast in de btw-heffing te betrekken. Enerzijds wordt bij de (later plaatsvindende) invoer van de goederen naast de douane- en andere rechten ook de btw geheven, anderzijds is het mogelijk dat de goederen niet in Nederland zullen worden ingevoerd (dit is bijvoorbeeld het geval bij goederen die worden doorgevoerd naar een andere lidstaat of worden wederuitgevoerd).

Post *a.1* is van toepassing, ongeacht of de afnemer is gevestigd in Nederland, een andere lidstaat of buiten de Unie.

In artikel 18, derde en vierde lid, van de wet is aangegeven wanneer bij het in Nederland brengen van goederen nog geen sprake is van invoer. Het gaat om de volgende situaties:

- de goederen bevinden zich ten tijde van het binnenbrengen in Nederland onder een douaneregime;
- op de goederen wordt aansluitend op het binnenbrengen in Nederland een douaneregime van toepassing;
- een douaneregime voor de goederen in Nederland wordt beëindigd, voor zover dit regime wordt opgevolgd door een douaneregime;
- voor de goederen in Nederland wordt de douaneregeling intern douanevervoer als bedoeld in artikel 227 van het DWU beëindigd of de goederen worden daaraan onttrokken, als het vervoer begint en eindigt in de Unie.⁸

Bij goederen die zich bevinden onder een douaneregime gaat het meestal om niet-Uniegoederen die onder een douaneregeling worden gebracht, onder schorsing van de rechten bij invoer. Het begrip ‘douaneregime’ is nader omschreven in artikel 18, tweede lid, van de wet. Het gaat om de douaneregimes tijdelijke opslag, douanevervoer, douane-entrepot, tijdelijke invoer, actieve veredeling en wederuitvoer. Uit de aangifte tot plaatsing onder een douaneregeling respectievelijk tijdelijke opslag⁹ is kenbaar of de goederen zich onder een douaneregime bevinden.

Post *a.1* ziet niet op intracommunautaire afstandsverkopen en afstandsverkopen van goederen die vanuit een derdelandsgebied of een derde-land zijn ingevoerd. Voor deze afstandsverkopen gelden bijzondere regels voor de plaats van levering (zie artikel 5a van de wet). De intracommunautaire afstandsverkopen en de daarvoor geldende plaats van levering-regels komen aan de orde in onderdeel 8.4 van de toelichting op post *a.6*.

4. Toepassing van artikel 5 van de wet in relatie tot post a.1 en de bijzondere bepaling bij post a.1

Hierna worden de toepassing van artikel 5 van de wet en de toepassing van zowel post *a.1* als de bijzondere bepaling bij post *a.1* toegelicht aan de hand van enkele voorbeelden.

⁵ Zie ook kennisgroepstandpunt nr. KG: 210:2024:2, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁶ Meestal niet-Uniegoederen, maar soms ook Uniegoederen. Bij Uniegoederen gaat het met name om de situatie bedoeld in artikel 237, lid 2, DWU en de in artikel 24 van de wet bedoelde goederen.

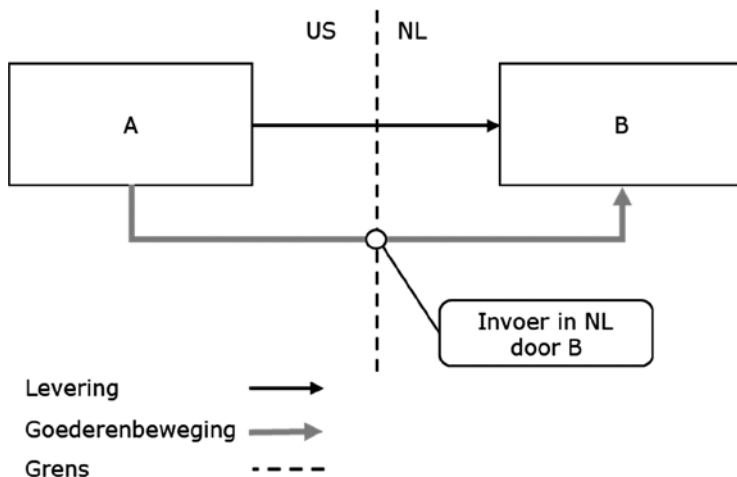
⁷ Het zal meestal gaan om een binnenlandse levering aan een ondernemer in Nederland of om een ICL aan een ondernemer in een andere lidstaat.

⁸ Bij de regeling intern douanevervoer gaat het om Uniegoederen (goederen die zich in het vrije verkeer bevinden), die worden vervoerd van de ene naar de andere lidstaat via een derde-land (bijvoorbeeld vervoer vanuit Rotterdam naar Italië via Zwitserland).

⁹ Dit is de aangifte van de aangever, dit kan de ondernemer zelf zijn of een expediteur, cargadoor, vervoerder e.d. die in opdracht en voor rekening van de ondernemer aangifte doet.

4.1 Levering goederen vanuit derde-land naar Nederland

Voorbeeld

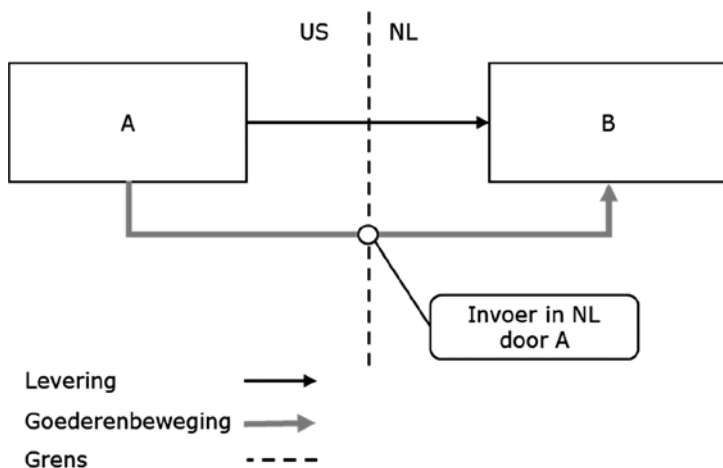


De in de USA gevestigde ondernemer A heeft goederen verkocht aan ondernemer B in NL en levert de goederen conform afspraak tijdens het vervoer van de goederen vanuit de USA naar de Unie aan de in Nederland gevestigde ondernemer B. Ondernemer B voert de goederen in Nederland in.

De plaats van de levering door A aan B ligt in de USA (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Deze levering is niet in Nederland belast en valt daarom niet onder post *a.1*. Ondernemer B is ter zake van de invoer van de goederen in Nederland btw verschuldigd (artikel 1, onderdeel d, van de wet). Artikel 5, tweede lid, van de wet geldt niet, omdat ondernemer B de goederen invoert.

4.2 Levering goederen na invoer in Nederland

Voorbeeld

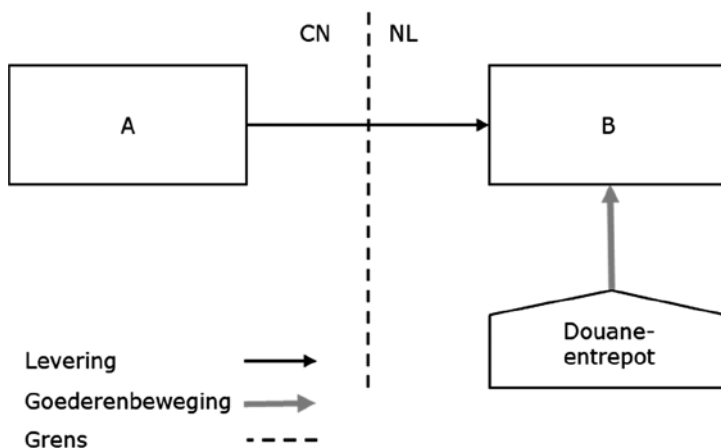


De in de USA gevestigde ondernemer A voert goederen in Nederland in en levert de goederen vervolgens aan de in Nederland gevestigde ondernemer B. Ondernemer A verricht in Nederland verder geen prestaties.

De levering van de goederen door A aan B vindt plaats in Nederland (artikel 5, tweede lid, van de wet). Deze levering valt niet onder post *a.1* (zie de bijzondere bepaling bij post *a.1*). Ondernemer A is ter zake van de invoer van de goederen in Nederland btw verschuldigd (artikel 1, onderdeel d, en artikel 22 van de wet).

4.3 Levering goederen tijdens opslag in douane-entrepot in Nederland

Voorbeeld

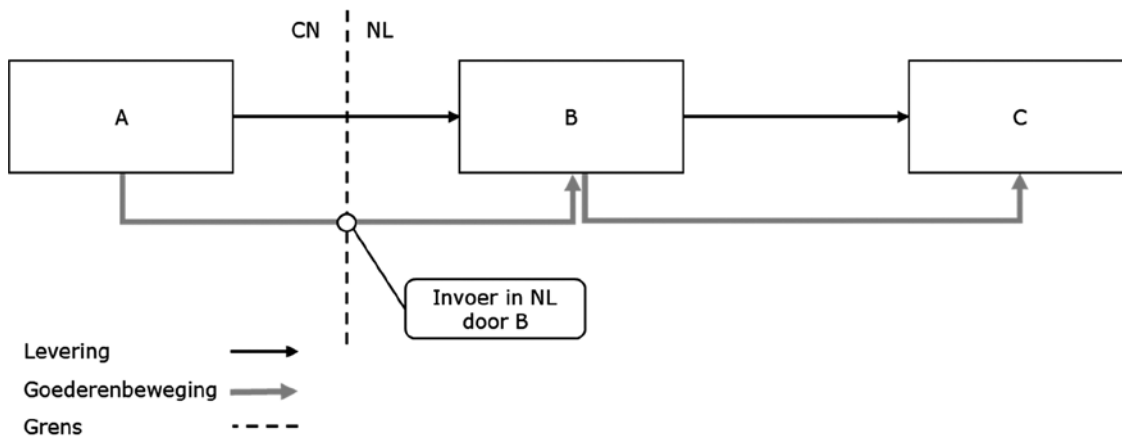


De in China gevestigde ondernemer A verkoopt goederen aan ondernemer B in Nederland en levert de goederen aan ondernemer B, terwijl de goederen in een douane-entrepot in Nederland liggen. De goederen bevinden zich bij de levering onder de (douane)regeling douane-entrepot en zijn daarom (nog) niet ingevoerd. Ondernemer A verricht verder in Nederland geen prestaties.

De levering door A aan B vindt plaats in Nederland, omdat de goederen zich bij de levering in Nederland bevinden (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). Omdat de door A aan B geleverde goederen nog niet zijn ingevoerd, valt de levering op grond van post *a.1* onder het nultarief. De bijzondere bepaling bij post *a.1* is niet van toepassing, omdat ondernemer A de goederen niet invoert.

4.4 Levering van goederen over meerdere handelsschakels

Voorbeeld

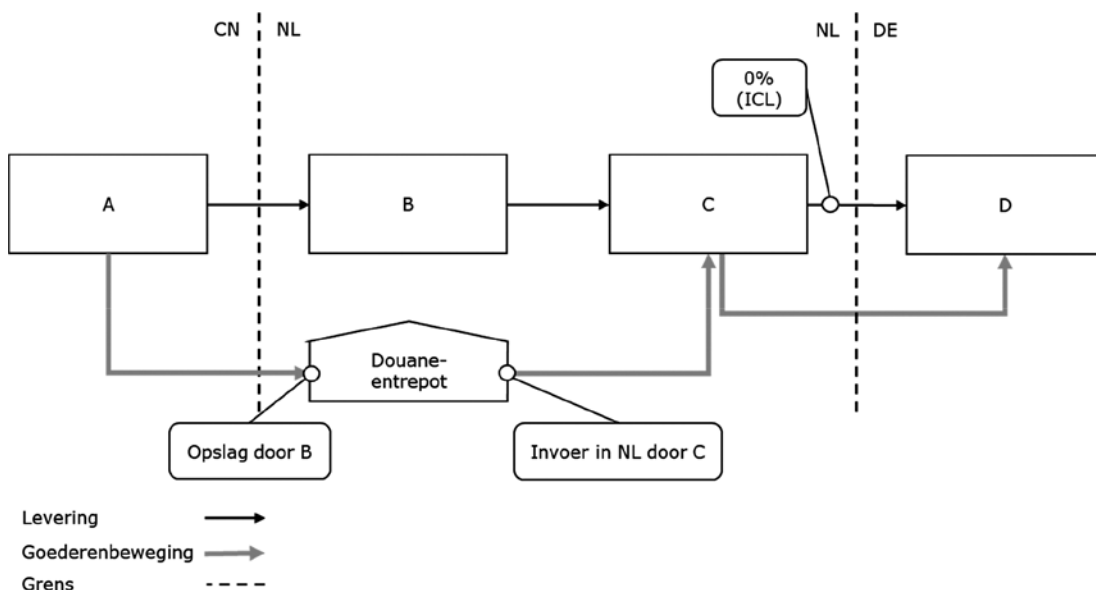


De in China gevestigde ondernemer A levert goederen tijdens het vervoer van de goederen van China naar Nederland aan de in Nederland gevestigde ondernemer B. Ondernemer B voert de goederen in Nederland in, verkoopt de goederen vervolgens aan ondernemer C en vervoert de goederen daarna naar de in Nederland gevestigde ondernemer C.

De levering door A aan B vindt plaats in China en is daarom niet in Nederland belast (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Ondernemer B is in Nederland btw verschuldigd voor de invoer van de goederen (artikel 1, onderdeel d, van de wet). De levering door B aan C vindt plaats in Nederland (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). Ondernemer B moet voor deze (binnenlandse) levering in Nederland btw voldoen. Voor deze levering geldt niet het nultarief (zie bijzondere bepaling bij post *a.1*).

4.5 Levering van goederen over meerdere handelsschakels tijdens opslag in douane-entrepot in Nederland

Voorbeeld



De in China gevestigde ondernemer A verkoopt goederen aan ondernemer B en levert de goederen tijdens het vervoer vanuit China naar Nederland aan de in Nederland gevestigde ondernemer B. Ondernemer B slaat de goederen op in een douane-entrepot in Nederland. Ondernemer B levert de goederen vervolgens aan de in Nederland gevestigde ondernemer C. Ondernemer C voert de goederen vervolgens in Nederland in. Ondernemer C verkoopt en vervoert de goederen vervolgens intracommunautair aan de in Duitsland gevestigde ondernemer D.

Voor de plaats van de leveringen tussen de diverse handelsschakels geldt het volgende.

De levering door A aan B vindt plaats in China (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet) en is daarom niet in Nederland belast.

De levering van B aan C vindt plaats in Nederland (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet: de goederen bevinden zich in een douane-entrepot in Nederland) en valt op grond van post *a.1* onder het nultarief, omdat de goederen nog niet zijn ingevoerd. De bijzondere bepaling bij post *a.1* is niet van toepassing, omdat ondernemer C de goederen invoert.

Ondernemer C is in Nederland btw verschuldigd voor de invoer van de goederen (artikel 1, onderdeel d, van de wet). De ICL van C aan D vindt plaats in Nederland (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Voor deze levering geldt het nultarief op grond van post *a.6* (aan alle ter zake geldende voorwaarden wordt voldaan).

5. Samenloop van post *a.1* met post *a.6* en artikel 17d van de wet

Bij een ICL vanuit Nederland van nog niet ingevoerde goederen die fysiek in Nederland liggen is sprake van samenloop tussen post *a.1* en post *a.6*. Als gevolg van deze samenloop moet de ondernemer die de ICL verricht zowel voldoen aan de douaneformaliteiten als aan de btw-aangifte- en de listingverplichting bedoeld in artikel 14 respectievelijk artikel 37a, eerste lid, van de wet. Uit praktische overwegingen keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de ondernemer die in Nederland een ICL verricht van goederen die onder post *a.1* vallen, deze ICL niet hoeft op te nemen in zijn btw-aangifte en opgaaf ICP.¹⁰

De ICV van nog niet ingevoerde goederen in Nederland valt ook onder post *a.1* en daarmee onder het

¹⁰ De ondernemer kan dus volstaan met het vervullen van de douaneformaliteiten (zie ook § 2.7 van de algemene opmerkingen over de toepassing van het nultarief).



nultarief (zie artikel 17d van de wet). Uit praktische overwegingen keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

De ondernemer die goederen die onder post *a.1* vallen in Nederland intracommunautair verwerft, hoeft deze ICV niet op te nemen in zijn btw-aangifte.

Post A.2

1. Inhoud van de post

goederen welke door een ondernemer worden:

- *uitgevoerd uit de Unie, met uitzondering van goederen welke zijn bestemd voor de bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen;*
- *geplaatst onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het Douanewetboek van de Unie;*

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 Gemeenschap;

2. Algemeen en juridisch kader

Post *a.2*, eerste gedachtestreepje, voorziet in een nultarief voor de levering van goederen die ondernemers uitvoeren uit de Unie.¹¹ Met ‘*uitvoer*’ wordt bedoeld: het brengen van goederen buiten het grondgebied van de Unie naar een bestemming in een derde-land.

De uitvoer van eigen goederen¹² door een ondernemer die vanuit Nederland worden overgebracht naar een derde-land vormt geen levering en valt niet onder de post. Voor de douaneregelgeving is wel sprake van uitvoer.

Goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen zijn in het eerste gedachtestreepje uitgezonderd van de post. Deze uitzondering is opgenomen omdat post *a.3* voorziet in een nultarief voor goederen bestemd voor de bevoorrading van vervoermiddelen in het internationale verkeer (de in post *a.3* omschreven schepen, reddingsboten en luchtvaartuigen). Uit post *a.2*, gelezen in samenhang met post *a.3* en artikel 18, eerste lid, onderdeel d, van de wet blijkt, dat de bevoorrading van niet in post *a.3* omschreven vaartuigen en vliegtuigen (zoals pleziervaartuigen, binnenschepen en sportvliegtuigen) niet onder het nultarief valt. Zie ook de toelichting op post *a.3*.

Verder voorziet post *a.2*, tweede gedachtestreepje, in een nultarief voor goederen die zijn geplaatst onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het DWU. Via deze regeling kunnen ondernemers de desbetreffende goederen belastingvrij¹³ in een douane-entrepot opslaan of belastingvrij vanuit een douane-entrepot uitvoeren.

Post *a.2* is gebaseerd op diverse artikelen van de btw-richtlijn. De Unierechtelijke basis van het eerste gedachtestreepje van post *a.2* is artikel 146, lid 1, onderdeel a, van de btw-richtlijn. Het tweede gedachtestreepje van post *a.2* is gebaseerd op artikel 156, lid 1, eerste deel van onderdeel c, van de btw-richtlijn.

Volgens de bijzondere bepaling bij de post behoren niet tot de post goederen die in bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen worden aangemerkt als reizigersbagage of als zending zonder handelskarakter. Aan deze bijzondere bepaling bij de post is geen uitvoering gegeven via een

¹¹ In de tabel bij § 2.5 van de algemene opmerkingen over de toepassing van het nultarief is aangegeven welke (gebieden van) Europese landen tot het btw-gebied behoren.

¹² Het gaat om zelf vervaardigde goederen of goederen waarbij er geen materieel en temporeel verband is tussen een (eerdere) levering van die goederen aan de ondernemer en de uitvoer van die goederen door de ondernemer.

¹³ d.w.z. onder schorsing van de rechten bij invoer, accijns en btw.



ministeriële regeling. In artikel 24 van de wet is wel een bijzondere regeling getroffen voor zendingen zonder handelskarakter en voor reizigersbagage.¹⁴

3. Levering door de ondernemer die goederen uitvoert of laat uitvoeren

Het gaat bij het eerste gedachtestreepje van post *a.2* om de toepassing van het nultarief op de levering door de ondernemer die de goederen uitvoert of laat uitvoeren, d.w.z. buiten de Unie brengt of laat brengen. Van 'uitvoer uit de Unie' is sprake als:

- de ondernemer de goederen zelf aflevert buiten de Unie; of als
- de ondernemer aan een vervoerder de opdracht geeft om de goederen buiten de Unie af te leveren.

De uitvoer van de goederen moet plaatsvinden in het kader van de levering van de goederen door de ondernemer. Dat houdt in dat er een temporeel en materieel verband moet bestaan tussen de levering en het door de goederen verlaten van de Unie. Als de geleverde goederen vóór de uitvoer binnen de Unie worden gebruikt, wordt het temporele en materiële verband tussen levering en uitvoer verbroken. Dit is bijvoorbeeld het geval als een paard na de levering aan een buiten de Unie wonende of gevestigde afnemer in de Unie blijft en daarbij wordt gebruikt voor trainingen¹⁵ en deelname aan wedstrijden of toernooien. In zo'n situatie is er geen sprake van uitvoer, maar van een (belaste) binnenlandse levering (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). Het voorafgaand aan de uitvoer op peil houden van de staat van de uit te voeren goederen (zoals het koelen van bederfelijke goederen en het verstrekken van voer en drinken aan uit te voeren dieren) vormt geen gebruik binnen de Unie, zodat het nultarief van toepassing kan zijn op de uitvoer.

Er is evenmin sprake van een levering van goederen door de ondernemer die uitvoert als bedoeld in post *a.2* als de leverancier in opdracht van de afnemer goederen op een adres in Nederland aflevert, waar de goederen vóór uitvoer voor rekening van de afnemer nog een be- of verwerking of andere behandeling ondergaan. In zo'n situatie verricht de ondernemer een binnenlandse levering die in Nederland belastbaar is. Het alleen verpakken of op een andere manier gereed maken van goederen voor transport door een ondernemer die goederen verpakt of gereedmaakt vormt geen be- of verwerking van de goederen.

Voor de toepassing van het nultarief is in dit verband niet relevant of de afnemer van de uitgevoerde goederen een ondernemer is of niet (zie ook onderdeel 6). De afnemer kan binnen of buiten de Unie wonen/verblijven of zijn gevestigd.

4. Goederen vallend onder regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, lid 2, DWU

Artikel 237, lid 2, van het DWU maakt het mogelijk om Uniegoederen te plaatsen onder het stelsel van douane-entrepots voor zover specifieke Uniewetgeving daarin voorziet, of om in aanmerking te komen voor teruggaaf of kwijtschelding van douanerechten of btw. Op dit moment is er geen specifieke Uniewetgeving die het mogelijk maakt om Uniegoederen te plaatsen onder het stelsel van douane-entrepots. Uniegoederen kunnen alleen onder het stelsel van douane-entrepots worden geplaatst om teruggaaf of kwijtschelding te verkrijgen.

Het fysiek overbrengen of opslaan van goederen in de ruimte van het hier bedoelde douane-entrepot is niet voldoende om goederen te plaatsen onder de regeling van douane-entrepot. Beslissend is of de goederen volgens de douaneregelgeving onder de regeling van douane-entrepot vallen.¹⁶

5. Aantonen van nultarief bij uitvoer

Voor de btw-heffing geldt dat de ondernemer aan de hand van boeken en bescheiden (artikel 12, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit) moet aantonen dat de goederen zijn uitgevoerd en dus de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

Als de ondernemer de goederen zelf heeft uitgevoerd of laat uitvoeren door een expediteur of

¹⁴ Artikel 24 van de wet ziet op de uitvoer van goederen in ongebruikte staat door lichamen in de zin van de Awr, andere dan ondernemers, die de goederen uitvoeren uit de Unie of plaatsen onder de regeling douane-entrepot op basis van artikel 237, tweede lid, van het DWU in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk en op de uitvoer van reizigersbagage door niet in de Unie wonende particulieren. In artikel 13 van het uitvoeringsbesluit en in de artikelen 20 t/m 23a van de uitvoeringsbeschikking zijn hiervoor nadere regels opgenomen.

¹⁵ Het gaat hierbij met name om trainingen door een derde (vaardige ruiter) ter bevordering van de prestaties van het paard en trainingen die ten doel hebben om het paard aan een nieuwe ruiter te laten wennen.

¹⁶ Hoge Raad 28 juni 2002, 37 194, ECLI:NL:HR:2002:AE4730.

vervoerder, kan hij de uitvoer aantonen door middel van een (relevante) combinatie van onder meer de volgende bescheiden (digitaal of op papier):

- correspondentie met de afnemer¹⁷;
- (kopie)facturen ten name van de afnemer;
- bewijs van betaling door de afnemer;
- transportverzekering afgesloten voor de uitgevoerde goederen;
- kopieën van vrachtbrieven die rechtstreeks betrekking hebben op het internationale vervoer van goederen, zoals de CMR-vrachtbrief (wegvervoer), de airway bill (luchtvaartvervoer), de bill of lading (scheepvaartvervoer) en als het gaat om accijnsgoederen, het e-AD of e-VAD. Bescheiden die geen gegevens bevatten over de uiteindelijke bestemming van de goederen worden niet geaccepteerd als bewijsstuk voor het aantonen van de uitvoer;
- facturen van expediteurs en vervoerders¹⁸ met betrekking tot de uitgevoerde goederen;
- de aangifte ten uitvoer door de exporteur¹⁹ zoals ingediend en aanvaard via het elektronische aangiftesysteem van de Douane;
- het MRN (het movement referencenumber), het unieke douaneregistratie-nummer waarmee de Douane bij de aangifte ten uitvoer een zending goederen kan identificeren, volgen en verwerken in de douanesystemen (een soort 'track and trace');
- de 'confirmation of exit', het bewijs van uitgang, een digitale bevestiging door de Douane aan degene op wiens naam de aangifte ten uitvoer staat dat de goederen de Unie hebben verlaten;
- door de Douane in het derde-land verwerkt bewijs van invoer van de goederen in dat derde-land.

Het is mogelijk dat een ondernemer/afnemer de goederen zelf afhaalt of laat ophalen bij de fabriek, magazijn of het verkooppunt van de ondernemer/leverancier in Nederland en de goederen vervolgens zelf uitvoert of laat afleveren bij een expediteur of vervoerder die vervolgens zorgt voor de uitvoer van de desbetreffende goederen. Aangezien de ondernemer/leverancier de goederen niet zelf uitvoert, zal hij de aanspraak op toepassing van het nultarief in deze situatie moeilijker kunnen aantonen. De ondernemer/leverancier beschikt immers niet zelf over de bescheiden die betrekking hebben op de uitvoer. De leverancier kan ook in deze gevallen aanspraak maken op de toepassing van het nultarief als hij aan de hand van boeken en bescheiden kan aantonen dat de door de ondernemer/afnemer gekochte en opgehaalde goederen de Unie hebben verlaten. Dit is mogelijk als de ondernemer van de ondernemer/afnemer bescheiden ontvangt die de uitvoer van de goederen (achteraf) aantonen. Een (kopie)factuur ten name van de ondernemer/afnemer met een bewijs van betaling door de afnemer is op zichzelf niet voldoende om aan te tonen dat de goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Als de ondernemer/afnemer deze (kopie)factuur bij uitvoer door de douane heeft laten aftekenen²⁰ kan dit aanvullend bewijs vormen voor het aantonen van de uitvoer.

Het voorgaande geldt ook als de ondernemer/leverancier de goederen in opdracht van de afnemer aflevert bij een expediteur, emballleur (een ondernemer die de goederen inpakt) of dergelijke ondernemer die de goederen vervolgens uitvoert.

6. Uitvoer van niet-reizigersbagage door een ondernemer voor rekening van een particulier

Een in Nederland gevestigde ondernemer die goederen, niet zijnde reizigersbagage, levert aan een niet in Nederland gevestigde particulier en deze goederen voor rekening van de particulier uitvoert, kan op de levering het nultarief toepassen op grond van artikel 146, lid 1, onderdeel b, van de btw-richtlijn.²¹ Uiteraard dient de ondernemer de uitvoer van de goederen aan te tonen aan de hand van boeken en bescheiden. Het is niet noodzakelijk dat de uitvoer van de goederen direct of binnen een bepaalde termijn volgt op de levering van de goederen aan de betrokken particulier.²² De uitvoer van de goederen moet wel plaatsvinden in het kader van de levering van de goederen en de goederen mogen vóór de uitvoer niet in Nederland of elders binnen de Unie worden gebruikt (zie ook onderdeel 3).

Het is mogelijk dat de ondernemer/leverancier op het moment dat hij goederen, niet zijnde reizigersbagage, levert aan een niet in Nederland gevestigde particulier nog niet beschikt over bewijsstukken voor het aantonen van de na de levering plaatsvindende uitvoer van de door hem geleverde goederen. Het komt voor dat de ondernemer bij de levering van de goederen aan de betrokken particulier zekerheidshalve Nederlandse btw in rekening brengt.

¹⁷ De afnemer (ondernemer of particulier) kan binnen of buiten de Unie wonen/verblijven of zijn gevestigd.

¹⁸ Hiervoor geldt hetzelfde als voor vrachtbrieven (zie het vorige gedachtestreepje).

¹⁹ D.w.z. degene op wiens naam de aangifte ten uitvoer staat.

²⁰ Veelal via een digitale stempel/confirmation of exit afgegeven door de Douane.

²¹ Een rechtstreeks beroep op art. 146, eerste lid, onderdeel b, van de richtlijn kan ook worden gedaan als de particulier zelf de goederen uitvoert of als een andere ondernemer dan de leverancier namens de particulier de goederen uitvoert.

²² HvJ 19 januari 2013, C-563/12, (BDV Hungary Trading Kft), ECLI:EU:C:2013:854.

De ondernemer/leverancier kan op de levering van de goederen, niet zijnde reizigersbagage, aan een niet in Nederland gevestigde particulier, achteraf alsnog het nultarief toepassen. Dit is mogelijk als de ondernemer door de betrokken particulier na de uitvoer van de goederen in het bezit wordt gesteld van bescheiden om de uitvoer van goederen achteraf aan te tonen. Hierbij maakt het geen verschil of de uitvoerbescheiden door de particulier zelf aan de ondernemer ter beschikking worden gesteld, of dat de particulier gebruik maakt van een faciliterend bedrijf dat zorgt voor de verzameling van de benodigde bescheiden en deze vervolgens verstrekt aan de ondernemer.

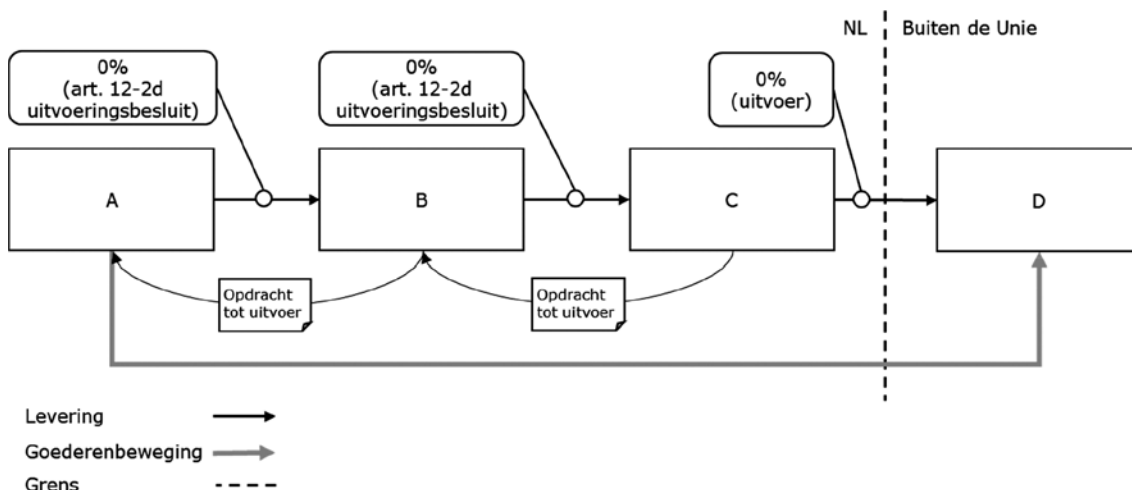
Ingeval de ondernemer de bedoelde bescheiden van de particulier ontvangt in het (aangifte)tijdvak waarin hij de factuur heeft uitgereikt, kan hij zijn btw-aangifte in overeenstemming hiermee indienen (d.w.z. het nultarief toepassen). Als de ondernemer de bescheiden van de particulier ontvangt in een later btw-aangiftetijdvak kan de ondernemer de correctie van het btw-tarief verwerken in een latere btw-aangifte dan wel verzoeken om ambtshalve teruggaaf van btw.

7. Nultarief bij uitvoer van goederen via ketentransacties

Het nultarief geldt ook bij de uitvoer van goederen via zogenoemde ketentransacties bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel d, uitvoeringsbesluit. Met ketentransacties wordt in het kader van post a.2 bedoeld dat dezelfde goederen achtereenvolgens door meerdere ondernemers worden verkocht, en vervolgens door de eerste ondernemer in de handelsketen rechtstreeks worden geleverd aan de laatste afnemer die buiten de Unie woont of is gevestigd of in een douane-entrepot worden opgeslagen. Voor de btw-heffing vormen alle overeenkomsten tussen de betrokken ondernemers in de handelsketen afzonderlijke leveringen.

Het nultarief geldt bij ketentransacties voor alle leveringen binnen de handelsketen. Voor toepassing van het nultarief is wel nodig dat iedere afnemer/ondernemer (behalve de laatste afnemer die buiten de Unie woont of is gevestigd) aan zijn leverancier (de voorafgaande ondernemer in de handelsketen) een schriftelijke opdracht tot uitvoer uit de Unie uitreikt of een schriftelijke opdracht tot plaatsing onder de regeling douane-entrepot als bedoeld in artikel 237, tweede lid, van het DWU²³ (artikel 12, tweede lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit). De schriftelijke opdracht wordt opgemaakt overeenkomstig het model dat is opgenomen in Bijlage B bij de uitvoeringsbeschikking (artikel 19 van de uitvoeringsbeschikking). Deze verklaring kan overeenkomstig vorenbedoeld model ook in digitale vorm worden afgegeven. Verder geldt voor het nultarief dat de eerste ondernemer (die de goederen rechtstreeks aflevert aan de laatste afnemer buiten de Unie) kan aantonen dat de goederen zijn uitgevoerd uit de Unie of in een douane-entrepot zijn afgeleverd en dat de laatste ondernemer (die de goederen levert aan de afnemer buiten de Unie) aan de hand van boeken en bescheiden de uitvoer kan aantonen (artikel 12, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit).

De werking van artikel 12, eerste en tweede lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit, wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.



A verkoopt aan B een partij goederen, die B vervolgens verkoopt aan C. C verkoopt de partij goederen aan de buiten de Unie gevestigde afnemer D. C geeft opdracht aan B en vervolgens geeft B opdracht aan A om de partij goederen (rechtstreeks) af te leveren bij D. A levert de partij goederen af bij D

²³ Zie onderdeel 4.

buiten de Unie of voert de goederen in opdracht van D uit buiten de Unie.

Voor de btw-heffing is er sprake van drie leveringen, namelijk tussen 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 blijkt dat de goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd;
- B een schriftelijke opdracht tot uitvoer kan overleggen die door C is afgegeven;
- C aan de hand van boeken en bescheiden kan aantonen dat de goederen uit de Unie zijn uitgevoerd.

Deze regeling voor uitvoer via ketentransacties kan ook worden toegepast als de uiteindelijke afnemer (in het gegeven voorbeeld: D) niet buiten de Unie woont of is gevestigd, maar de goederen in opdracht van hem worden uitgevoerd buiten de Unie. Ondernemer C die de goederen aan D verkoopt, moet in deze situatie voor toepassing van het nultarief correspondentie met afnemer D overleggen, waaruit blijkt, dat D aan hem (C) heeft opgedragen de goederen buiten de Unie af te leveren. Ook moet C een afschrift overleggen van de schriftelijke opdracht tot uitvoer die hij aan B heeft afgegeven als bedoeld in artikel 19 van de uitvoeringsbeschikking.

8. Uitvoer van motorrijtuigen

Bij de uitvoer van motorrijtuigen waarvoor een kentekenbewijs is afgegeven gelden voor toepassing van het nultarief de algemene voorwaarden voor het aantonen van de uitvoer (artikel 12, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit). Daarnaast geldt voor toepassing van het nultarief als voorwaarde dat de ondernemer een afschrift overlegt van het kentekenbewijs deel II dat door de Rijksdienst voor het Wegverkeer (RDW) is afgegeven (artikel 12, tweede lid, onderdeel e, van het uitvoeringsbesluit). De RDW reikt het kentekenbewijs deel II pas uit, nadat de tenaamgestelde van het uit te voeren motorrijtuig aan de RDW te kennen geeft dat hij het motorrijtuig wil uitvoeren. Het kentekenbewijs deel II wordt op de voet van artikel 17, tweede lid, van het Kentekenreglement afgegeven in verband met de uitvoer van het motorrijtuig. De ondernemer die het motorrijtuig uitvoert moet dit kentekenbewijs deel II in zijn administratie bewaren.

9. Uitvoer van pleziervaartuigen en aantonen nultarief

De uitvoer van een pleziervaartuig kan op verschillende manieren plaatsvinden. In verband hiermee geldt voor de toepassing van het nultarief bij de uitvoer van pleziervaartuigen het volgende.

9.1 Vervoer door de ondernemer/leverancier

Bij de levering van een pleziervaartuig dat in het kader van de levering door de ondernemer/leverancier wordt uitgevoerd naar een bestemming buiten de Unie 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 papieren print van de confirmation of exit, bescheiden aanwezig zijn waaruit het vervoer van het vaartuig naar de bestemming buiten de Unie blijkt en waaruit ook blijkt dat het vaartuig daadwerkelijk aldaar is geleverd.

Als het vervoer op eigen kiel plaatsvindt, zijn de gebruikelijke vervoersbescheiden niet beschikbaar voor de leverancier en moet het vervoer naar de bestemming buiten de Unie 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.

9.2 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 Unie 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. Onder de hierna genoemde voorwaarden kan de leverancier steeds het nultarief toepassen, vooropgesteld dat hij voldoende zorgvuldigheid heeft betracht bij het vaststellen van de juistheid van de te gebruiken bescheiden.

1. De afnemer is
 - a. een natuurlijk persoon die zijn normale woon- of verblijfplaats binnen de Unie heeft of een lichaam in zin van de Awr, of
 - b. een natuurlijk persoon die zijn normale woon- of verblijfplaats buiten de Unie heeft, of
 - c. een natuurlijk persoon die zijn normale woon- of verblijfplaats binnen de Unie heeft en in het kader van de levering het pleziervaartuig overbrengt naar een plaats buiten de Unie, en zijn



normale woon- of verblijfplaats voor tenminste twaalf maanden overbrengt naar een plaats buiten de Unie.

2. De leverancier beschikt over een gedagtekende en ondertekende verklaring van de afnemer volgens de modellen opgenomen in bijlage 1 of bijlage 2 bij dit onderdeel van deze post. Deze verklaring geeft inzicht in de aan de uitvoer van het pleziervaartuig ten grondslag liggende bedoelingen van de afnemer. Een model van de verklaring van een afnemer als bedoeld onder 1.a of 1.b is hierna opgenomen als bijlage 1. Een model van de verklaring van een afnemer als bedoeld onder 1c is opgenomen als bijlage 2.
3. Het pleziervaartuig wordt door of namens de leverancier ten uitvoer aangegeven. Ter zake van de uitvoer uit de Unie wordt door de douane een bewijs van uitgang (een confirmation of exit) afgegeven. De leverancier moet dit document in zijn administratie opnemen.

Als de in ad 2 genoemde verklaringen (de bij dit onderdeel behorende bijlage 1 of 2) 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 btw 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 hiervoor aangeduide bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie of wordt niet tijdig de aangifte ten uitvoer van het vaartuig ontvangen en/of de bescheiden die aantonen dat het vaartuig in de haven van bestemming is binnengelopen, dan moet de leverancier deze feiten schriftelijk melden aan de voor hem bevoegde inspecteur.

9.3 Eigendomsoverdracht tot zekerheid voor de uitvoer

Voor situaties als bedoeld in de onderdelen 9.1 en 9.2, waarbij de leverancier de bouwer is van het pleziervaartuig en tussentijds het casco van het vaartuig al tot zekerheid aan de afnemer of bijvoorbeeld een kredietverstrekker wordt overgedragen, keur ik uit praktische overwegingen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de leverancier die het pleziervaartuig bouwt bij de overdracht tot zekerheid van het casco van het vaartuig het nultarief op grond van post a.2 toepast.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- a. de bouwer van het pleziervaartuig kan aannemelijk maken dat, als de overdracht tot zekerheid niet zou hebben plaatsgevonden, bij de levering van het vaartuig het nultarief zou kunnen worden toegepast volgens de in onderdeel 9.1 of onderdeel 9.2 opgenomen regeling; en
- b. de bouwer van het pleziervaartuig kan aannemelijk maken dat op het moment van uiteindelijke aflevering van het pleziervaartuig wordt voldaan aan alle in onderdeel 9.1 of onderdeel 9.2 opgenomen voorwaarden. Voor het tijdstip 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(s) waarin de vergoeding of de deelbetalingen zijn ontvangen c.q. in rekening zijn gebracht voldoen (naar het algemene tarief).

9.4 Tijdelijke terugkeer pleziervaartuig naar Nederland voor garantiewerkzaamheden

Soms komt na de levering van een door de bouwer ten uitvoer aangegeven pleziervaartuig het vaartuig tijdelijk terug naar de werf in Nederland voor het uitvoeren van garantiewerkzaamheden en gaat daarna terug naar een plaats buiten de Unie. Deze tijdelijke terugkeer heeft geen invloed op het bij de eerdere levering door de bouwer toegepaste nultarief, als het pleziervaartuig bij de tijdelijke terugkeer niet binnen de Unie wordt gebruikt anders dan dat nodig is voor het uitvoeren van de garantiewerkzaamheden.

Bijlage 1 bij onderdeel 9.2 van post a.2

Verklaring van een afnemer van een pleziervaartuig die een natuurlijk persoon is die zijn normale woon- of verblijfplaats binnen of buiten de Unie heeft of die een lichaam is in de zin van de Awr



Ondergetekende²⁴,

(Naam afnemer)

(Adres)

(Postcode en woonplaats)

(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 door of namens de afnemer op eigen kiel zal worden uitgevoerd naar een bestemming buiten de Unie binnen twee maanden na levering;
- c. dat ingeval de afnemer een lichaam in de zin van de Awr is, dit lichaam het pleziervaartuig niet tot en met twaalf maanden na de uitvoer ervan ter beschikking stelt aan een binnen de Unie woonachtige of verblijvende natuurlijk persoon die middellijk of onmiddellijk de rechtshandelingen van dit lichaam (mede) kan bepalen of die enig belang heeft in dit lichaam, ten behoeve van gebruik binnen de Unie, met uitzondering van een met bescheiden te staven onvoorziene terugkeer binnen de Unie 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 er zorg voor zal dragen dat ten aanzien van deze uitvoer namens de leverancier aangifte ten uitvoer zal worden gedaan met als (eerste) bestemming van het pleziervaartuig buiten het douanegebied van de Unie *(plaatsnaam en land)*;
- e. dat de afnemer binnen drie maanden na levering van het pleziervaartuig het door de douane afgegeven bewijs van uitgang aan de leverancier zal toezenden en verder, dat de afnemer binnen één maand na het bereiken van de bestemming buiten de Unie 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 over de bestemming van het vaartuig.

(plaats en datum) (handtekening afnemer/gemachtigde van de afnemer)

Bijlage 2 bij onderdeel 9.2 van post a.2

Verklaring van een afnemer van een pleziervaartuig die een natuurlijk persoon is die zijn normale woon- of verblijfplaats binnen de Unie heeft en in het kader van de levering het pleziervaartuig overbrengt naar een plaats buiten de Unie, en zijn normale woon- of verblijfplaats voor tenminste twaalf maanden overbrengt naar een plaats buiten de Unie.

Ondergetekende²⁵,

(Naam afnemer)

(Adres)

(Postcode en woonplaats)

(Land);

VERKLAART

- a. dat het pleziervaartuig als vermeld op de door

²⁴ Eventueel gemachtigde (in dat geval dient een gespecificeerde machtiging te worden bijgevoegd).

²⁵ Eventueel gemachtigde (in dat geval dient een gespecificeerde machtiging te worden bijgevoegd).

(Naam leverancier)

(Adres)

(Postcode en woonplaats)

afgegeven factuur (factuurnummer en -datum) aan de afnemer is geleverd op (datum);

- b. dat bovenvermeld pleziervaartuig door of namens de afnemer op eigen kiel zal worden uitgevoerd naar een bestemming buiten de Unie binnen twee maanden na levering;
- c. dat de afnemer zijn normale woon- of verblijfplaats buiten de Unie zal hebben gedurende een onafgebroken periode van tenminste twaalf maanden aansluitend aan het moment van uitvoer van het pleziervaartuig uit de Unie;
- d. dat het vaartuig tenminste een onafgebroken periode van twaalf maanden buiten de Unie zal worden gehouden, met uitzondering van een met bescheiden te onderbouwen onvoorziene terugkeer binnen de Unie 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 er zorg voor zal 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 Unie met als (eerste) bestemming van het vaartuig buiten het douanegebied van de Unie (plaatsnaam en land);
- f. dat de afnemer binnen drie maanden na levering van het pleziervaartuig het door de douane afgegeven bewijs van uitgang aan de leverancier zal toezenden en verder, dat de afnemer binnen één maand na het bereiken van de bestemming buiten de Unie 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 over de bestemming van het vaartuig.

(plaats en datum) (handtekening afnemer/gemachtigde van de afnemer)

Post A.3

1. Inhoud van de post

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 toeleveren op het internationale vervoer van personen of goederen tegen betaling;

2. Algemeen en juridisch kader

Post a.3 voorziet in een nultarief voor de (binnenlandse) levering, ICV 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, eerste lid en tweede lid, onder 1 en 2, 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:

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

3. Schepen omschreven in post a.3, onderdeel a

3.1 Cumulatieve voorwaarden

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

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

3.2 Voor tenminste 70% gebruikt voor de vaart op volle zee

De eerste voorwaarde bestaat uit twee elementen, te weten 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 3.3. en 3.4.

De tweede voorwaarde, volledig (100%) commerciële exploitatie, wordt behandeld in onderdeel 3.5.

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°. Het gaat hier om vaartuigen die vanwege hun hoofdfunctie alleen in de offshore-industrie²⁶ worden ingezet, zoals bijvoorbeeld baggerschepen, pontons en schepen waarmee in zee kabels of pijpleidingen worden gelegd.

Opvijzelbare offshore boorplatforminstallaties die met aan het boorplatform gemonteerde pijlers op de zeebodem worden gezet om te worden gebruikt als een statisch platform, vallen niet onder de post.²⁷ Drijvende boorplatforms die voldoen aan de in onderdeel 3.1 opgenomen voorwaarden kunnen onder de post worden gerangschikt.

Met 'volle zee' wordt in dit verband bedoeld: alle delen van de zee die niet behoren tot de territoriale wateren²⁸ of tot de binnenwateren van Nederland.

3.4 Toetsing gebruik voor tenminste 70% voor de vaart op volle zee; begrip 'exploitant'; begrip 'zeehaven'

Voor de toetsing of een schip voor tenminste 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 onderdeel 3.7).

Met 'exploitant' wordt bedoeld op de ondernemer die de in post a.3, a t/m d omschreven schepen en vaartuigen feitelijk exploiteert. Het kan gaan om de juridische eigenaren van de in de post omschreven schepen en vaartuigen (de reder of de leasemaatschappij), maar ook om ondernemers die (namens de juridische eigenaren) de schepen en vaartuigen feitelijk exploiteren (scheepsagenten e.d.) of (deels) huren.

Het feitelijk gebruik van een schip met een bekend exploitatieverleden²⁹ 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

²⁶ Hieronder begrepen de wind offshore-industrie.

²⁷ HvJ 20 juni 2019, C-291/18 (Grup Servicii Petroliere SA) ECLI:EU:C:2019:521.

²⁸ De territoriale wateren van Nederland strekken zich uit tot een afstand van 12 internationale zeemijlen gerekend vanaf de laagwaterlijn van de Nederlandse kust.

²⁹ D.w.z. een exploitatieverleden dat bekend is bij de huidige exploitant van het schip.

- tenminste 70% van de totaal gevaren afstand afgelegd op volle zee; of
- 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; of
- Het schip heeft in het jaar dat direct voorafgaat aan het jaar van toepassing van het nultarief voor tenminste 70% van de vaartijd³⁰ op volle zee gevaren of is voor tenminste 70% van de operationele tijd³¹ op volle zee gebruikt; of
- 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) exploitatieverleden³² geeft de (toekomstige) exploitant 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. 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.

Met *'zeehavens'* wordt bedoeld: door schepen vanuit zee te bereiken gebieden die (onder meer) zijn ingericht voor het aanleggen van schepen als bedoeld in post a.3. Met *'een vanuit zee te bereiken gebied'* wordt zowel bedoeld op een gebied met aanlegplaatsen die schepen als bedoeld in post a.3 rechtstreeks vanuit zee kunnen bereiken als op een gebied met aanlegplaatsen die deze schepen indirect (via een andere watergang, zoals een kanaal) vanuit zee kunnen bereiken. Met *'een gebied dat is ingericht voor de aanleg van schepen zoals bedoeld in post a.3'* wordt bedoeld op gebieden waarin specifieke faciliteiten aanwezig zijn voor de onder post a.3 vallende schepen, zoals aanleg-, laad- en losvoorzieningen. Het begrip *'zeehaven'* omvat ook het terrein dat bij een zeehaven behoort, d.w.z. terrein dat qua functie en locatie aan de zeehaven is verbonden. In de praktijk kan voor de beoordeling of een gebied is aan te merken als zeehaven veelal worden aangesloten bij gebieden waarvoor zeehavengeld wordt geheven.³³ Voor toepassing van de post is het niet nodig dat deze gebieden uitsluitend zijn ingericht voor de aanleg van de in post a.3 bedoelde schepen. Gebieden waarin uitsluitend schepen kunnen aanmeren die niet onder post a.3 vallen, zijn niet aan te merken als een zeehaven.

3.5 Volledig commerciële exploitatie

Er is sprake van volledig commercieel gebruik als een (al dan niet nieuw³⁴) 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 3.7).

Om een dienst te kunnen kwalificeren als passagiersvervoer in de zin van post a.3, onderdeel a, 1°, van Tabel II 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.³⁵ 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.³⁶

³⁰ De tijd dat het schip wegens bevoorrading, laden/lossen, reparatie en/of onderhoud of wegens vertraging door onvoorziene omstandigheden (bijvoorbeeld door weersomstandigheden) stilligt, telt niet mee voor het bepalen of wordt voldaan aan de hier bedoelde 70%-norm.

³¹ 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. De in de vorige voetnoot bedoelde tijd dat het schip stilligt, telt niet mee als operationele tijd.

³² Het gaat hier om nieuw gebouwde schepen, schepen in aanbouw of gebruikte schepen die van een andere exploitant zijn gekocht.

³³ De heffing van zeehavengeld is veelal gekoppeld aan een bepaald type schip voor het gebruik maken van een ligplaats en andere specifieke faciliteiten voor dat type schip, zoals laad- en losvoorzieningen.

³⁴ Met *'nieuw'* wordt bedoeld: zonder exploitatieverleden bij de (huidige) exploitant.

³⁵ Deze eisen zijn opgenomen in het bemanningscertificaat.

³⁶ HvJ 22 december 2010, C-116/10, (Bacino Charter) ECLI:EU:C:2010:824.

3.6 Aantonen nultarief bevoorradingsgoederen

De ondernemer die bevoorradingsgoederen levert voor schepen 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 (zie post a.3, onderdeel a) 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 3.7 bedoelde verklaring van of namens de exploitant van het schip.

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 cumulatieve voorwaarden genoemd in onderdeel 3.1 en nader toegelicht in de onderdelen 3.2 t/m 3.5. Voor deze toets kan de ondernemer/prestatieverrichter in beginsel afgaan op een verklaring³⁷ van of namens de (toekomstige) exploitant van het schip dat:

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

De exploitant van het schip kan volstaan met het jaarlijks éénmalig afgeven van de hier bedoelde verklaring aan de ondernemer/prestatieverrichter, onder voorwaarde dat 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 beginsel³⁸ 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.

4. Schepen genoemd in post a.3, onderdelen b t/m d

4.1 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 zee³⁹ plaatsvindt. 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 kust 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.

4.2 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

³⁷ Deze jaarlijks af te geven 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 in onderdeel 3.4 beschreven berekeningsmethodes wordt toegepast voor toetsing of wordt voldaan aan de 70%-norm.

³⁸ De toepassing van het nultarief door de leverancier of dienstverrichter blijft 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, C-271/06, (Netto Supermarkt) ECLI:EU:C:105).

³⁹ Tot de zee worden (ook) de territoriale wateren en de zeehavens van Nederland gerekend.

garnalen-, mossel- of kokkelvisserij zijn ook aan te merken als schepen voor de kustvisserij.

4.3 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. Onder post 8906 10 00 van de gecombineerde nomenclatuur vallen de volgende oorlogsschepen:

- 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 afuisterapparatuur, zoals radar, sonar, infrarood opsporingsapparaten, evenals toestellen voor het storen van radiuitzendingen. Schepen van deze categorie verschillen daarenboven van koopvaardischepen 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;
- 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, bevoorradingschepen (voor het vervoer van munitie of mijnen, enz.) en schepen voor het troepentransport;
- onderzeeërs.

5. Voorbeelden van niet onder de post vallende schepen

Schepen/casco's die niet compleet of niet afgewerkt zijn en scheepsrompen, ook in gedemonteerde of niet-gemonteerde staat, zijn geen schepen zoals omschreven in post a.3. Een boot/casco bijvoorbeeld die/dat 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 voldoen aan de 70%-norm (zie onderdeel 3.4), als deze vaartuigen niet volledig (100%) commercieel worden geëxploiteerd (zie onderdeel 3.5). Binnenvaartschepen vallen ook niet onder de post.

6. Luchtvaartuigen omschreven in post a.3, onderdeel e

Bij de beoordeling of een luchtvaartuig valt onder post a.3, onderdeel e, is doorslaggevend of de luchtvaartmaatschappij⁴⁰ 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.⁴¹

Als luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toelekken 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.⁴² 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.⁴³ Het gaat om het luchtvaartverkeer tussen Nederland en andere landen (andere lidstaten en/of derde-landen) en vice versa. Hieronder vallen niet alleen lijnvluchten, maar ook chartervluchten.⁴⁴

Onder ‘luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toelekken op het betaalde internationale vervoer’ vallen niet alleen luchtvaartmaatschappijen die de bedoelde internationale activiteiten

⁴⁰ Onder het begrip ‘luchtvaartmaatschappij’ valt ook een onderdeel van een luchtvaartgroep/-concern dat zelfstandig vliegtuigen exploiteert.

⁴¹ HvJ 16 september 2004, C-382/02, (Cimber Air), ECLI:EU:C:2004:534.

⁴² Zie het eerder aangehaalde Cimber Air-arrest.

⁴³ De grenzen van het Nederlandse luchtruim zijn overigens niet gelijk aan die van de 12-mijlszone (de territoriale wateren). Een vlucht die eindigt buiten de 12-mijlszone kan volledig binnen het Nederlandse luchtruim hebben plaatsgevonden.

⁴⁴ HvJ 19 juli 2012, C-33/11, (A Oy), ECLI:EU:C:2012:482.



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.⁴⁵

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 goederenvervoer. 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 toeleggen.

7. Nultarief voor levering bevoorradingsgoederen (post a.3, eerste zin)

7.1 Algemeen

Op grond van post a.3 geldt het nultarief voor de (binnenlandse) levering, intracommunautaire verwerving en invoer van goederen die voldoen aan de volgende (cumulatieve) voorwaarden:

- a. zij zijn bestemd voor de bevoorrading van in de post a.3 omschreven schepen en luchtvaartuigen; en
- b. zij worden geleverd aan de laatste schakel in de handelsketen.

7.2 Reikwijdte begrip 'bevoorradingsgoederen'

Als goederen bestemd voor de bevoorrading van de in de post a.3 omschreven schepen en luchtvaartuigen zijn aan te merken:

- 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.
- 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.
- Proviand, dat wil zeggen levensmiddelen, dranken en tabaksartikelen die door de exploitant van een in de post omschreven schip of luchtvaartmaatschappij als omschreven in onderdeel 6 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 geleverd⁴⁶, 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.3.⁴⁷

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

7.3 Bestemd voor bevoorrading van de in post a.3 omschreven schepen en luchtvaartuigen

Onder de post vallen alleen bevoorradingsgoederen waarvan de leverancier kan aantonen dat de goederen zijn bestemd voor de in de post omschreven schepen (zie de onderdelen 3.1 t/m 4.3) en luchtvaartuigen (zie onderdeel 6). Als de bestemming van bevoorradingsgoederen niet vaststaat of niet kan worden aangetoond, valt de levering niet onder de post.

7.4 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, dit zijn de exploitanten van de in de post omschreven schepen zoals bedoeld in onderdeel 3.4 en luchtvaartmaatschappijen zoals bedoeld in onderdeel 6.⁴⁸ Voor de

⁴⁵ Zie het eerder aangehaalde A Oy-arrest.

⁴⁶ Bijvoorbeeld het magazijn van de exploitant van het schip of het luchtvaartuig.

⁴⁷ Rechtbank 's-Gravenhage 17 april 2007, nr. AWB 06/4107, ECLI:NL:RSGR:2007:BC9795.

⁴⁸ HvJ 26 juni 1990, C-185/89 (Velker International Oil Company), ECLI:EU:C:1990:262, HvJ 14 september 2006, C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeke NE), ECLI:EU:C:2006:563 en HvJ 3 september 2015, C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), ECLI:EU:C:2015:536.

toepassing van het nultarief bij de levering aan de laatste schakel in de handelsketen is niet relevant of de bevoorradingsgoederen rechtstreeks in de tank van vorenbedoelde schepen en luchtvaartuigen worden geladen of aan boord van deze schepen en luchtvaartuigen worden afgeleverd. Als de bevoorradingsgoederen op een andere plaats worden geleverd⁴⁹, 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 dat onder de post valt.

De levering van de in het eerste en het tweede gedachtestreepje van onderdeel 7.2 bedoelde bevoorradingsgoederen aan eerdere schakels in de handelsketen⁵⁰ valt in beginsel niet onder de post. Dit geldt ook als op het tijdstip van zo'n levering vaststaat dat de bevoorradingsgoederen zijn bestemd voor de laatste schakel in de handelsketen en voor deze eindbestemming bewijs is geleverd aan de Belastingdienst.⁵¹

Het is echter mogelijk dat bij de levering van laatstbedoelde bevoorradingsgoederen meerdere personen⁵² overeenkomsten sluiten met de verplichting tot levering van hetzelfde bevoorradingsgoed en dat dit goed 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). Als de handelsketen uit drie of meer schakels bestaat⁵³ vallen alle leveringen in de handelsketen⁵⁴ van de bedoelde bevoorradingsgoederen toch onder de post, als:⁵⁵

- a. de bunkeraar het bevoorradingsgoed rechtstreeks laadt in de tank van het betrokken schip of luchtvaartuig; en
- b. de eigendom van het bevoorradingsgoed ten vroegste van de bunkeraar naar de tussenpersoon⁵⁶ overgaat op het tijdstip waarop de exploitant de macht heeft verkregen om feitelijk als eigenaar over het bevoorradingsgoed 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 het bevoorradingsgoed.

Als in de laatstbedoelde situatie de bevoorradingsgoederen niet rechtstreeks in de tank van het betrokken schip of luchtvaartuig worden geladen maar op andere wijze worden geleverd⁵⁷, vallen niet alle leveringen in de handelsketen onder de post. In zo'n situatie valt alleen de levering aan de laatste schakel (de levering door de laatste tussenpersoon aan de exploitant van het schip of luchtvaartuig) in de handelsketen onder het nultarief.

8. Niet onder post a.3 vallende bevoorradingsgoederen

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 in Nederland van vervoermiddelen zijn uitgezonderd van post a.2. De levering van bevoorradingsgoederen voor vervoermiddelen is dus belast, tenzij het gaat om bevoorradingsgoederen waarvoor het nultarief geldt op grond van 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.

⁴⁹ Bijvoorbeeld het magazijn van de exploitant van het schip of het luchtvaartuig.

⁵⁰ Zoals de levering door een bunkeraar aan een in eigen naam handelende tussenpersoon.

⁵¹ Zie r.o. 46 van het eerder aangehaalde arrest *Fast Bunkering Klaipėda UAB*.

⁵² De handelsketen kan uit drie of meer schakels bestaan. In een handelsketen met drie schakels sluit de leverancier/bunkeraar 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 een handelsketen die bestaat uit vier schakels sluit de bunkeraar een overeenkomst tot levering af met tussenpersoon 1, tussenpersoon 1 gaat met tussenpersoon 2 een leveringsovereenkomst aan en tussenpersoon 2 sluit een leveringsovereenkomst af met de exploitant van het schip.

⁵³ Een handelsketen met drie schakels bestaat uit: bunkeraar – tussenpersoon – exploitant van het schip of vliegtuig. Een handelsketen met vier of meer schakels bestaat uit: bunkeraar – tussenpersoon 1 – tussenpersoon 2 – tussenpersoon 3 enz. – exploitant van het schip of vliegtuig.

⁵⁴ Ook de leveringen van de bevoorradingsgoederen tussen de tussenpersonen in de handelsketen.

⁵⁵ Zie r.o. 53 van het eerder aangehaalde arrest *Fast Bunkering Klaipėda UAB*.

⁵⁶ Bij een handelsketen met vier of meer schakels gaat de eigendom van de bevoorradingsgoederen over van de bunkeraar naar tussenpersoon 1, van tussenpersoon 1 naar tussenpersoon 2, van tussenpersoon 2 naar tussenpersoon 3 enz.

⁵⁷ Bijvoorbeeld in losse vaten die al dan niet aan boord van het schip of luchtvaartuig worden gebracht.

Post A.4

1. Inhoud van de post

- a. *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;*
- b. *de luchtvaartuigen bedoeld in post 3, onder e, alsmede de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;*

2. Algemeen en juridisch kader

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

- de in post a.3 omschreven schepen en luchtvaartuigen; en
- de voorwerpen die vast zijn verbonden 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 en artikel 12 van het uitvoeringsbesluit.

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.

3. Schepen en luchtvaartuigen omschreven in post a.3

In de toelichting op post a.3 wordt ingegaan op de reikwijdte van de in post a.4 bedoelde schepen en luchtvaartuigen. Ook vooruitbetalingen aan een scheeps- of vliegtuigbouwer voor de levering van een schip of luchtvaartuig in aanbouw vallen onder het nultarief als het schip of luchtvaartuig voldoet aan de voorwaarden van post a.3. De leveringen van toeleveranciers van de scheeps- of vliegtuigbouwer komen niet in aanmerking voor de toepassing van het nultarief.

4. Levering van luchtvaartuigen omschreven in post a.3, onderdeel e, aan niet in Nederland gevestigde afnemers; schriftelijke verklaring afnemer

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°, 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°, van het uitvoeringsbesluit.

Voorwaarden

1. de afnemer is een leasemaatschappij of een luchtvaartmaatschappij waarbij 70% of meer van de vervoersactiviteiten van de luchtvaartmaatschappij bestaan uit het betaalde internationale vervoer; en
2. de afnemer⁵⁸ zou voor de levering van het luchtvaartuig recht hebben op teruggaaf van voorbelasting op de voet van de artikelen 31, tweede, vierde en zevende lid, van de wet of artikel 32 e.v. van de wet.

⁵⁸ De afnemer kan binnen de Unie zijn gevestigd (in een andere lidstaat dan Nederland) of buiten de Unie.

5. Boordbenodigdheden voor de schepen en luchtvaartuigen omschreven in post a.3

5.1 Algemeen

Post a.4 heeft mede 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.

5.2 Reikwijdte begrip 'boordbenodigdheden'

Bij boordbenodigdheden gaat het om goederen die kennelijk zijn bestemd om bedrijfsmatig te worden gebruikt op of 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/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.

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/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 als bedoeld in 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.

5.3 Levering aan laatste schakel

Voor de toelichting hierop wordt verwezen naar onderdeel 7.4 bij post a.3.

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 apparatuur⁵⁹, zoals tablets⁶⁰, mobiele telefoons en smartphones. Deze goederen voor persoonlijk gebruik kunnen wel onder het nultarief vallen als zij zijn te rangschikken onder post a.2.

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.

Post A.5

1. Inhoud van de post

goud bestemd voor centrale banken;

2. Algemeen en juridisch kader

Post a.5 voorziet in een nultarief voor de levering, ICV en invoer van goud bestemd voor centrale banken. Post a.5 is een uitwerking van de artikelen 9, tweede lid, onderdeel b, 17d en 20, tweede lid,

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Hoge Raad 11 september 2015, ECLI:NL:HR: 2015:2496.

onderdeel b, van de wet en artikel 12 van het uitvoeringsbesluit.

Post a.5 is gebaseerd op de volgende richtlijnartikelen: artikel 152 (de levering van het in de post bedoelde goud), artikel 94, lid 1 (tarief op de ICV van het bedoelde goud), en artikel 143, aanhef en onderdeel k (de invoer van het bedoelde goud).

3. Levering, ICV en invoer van goud bestemd voor centrale banken

Op grond van post a.5 valt de levering, ICV en invoer van goud dat is bestemd voor centrale banken onder het nultarief. De woorden '*bestemd voor*' in post a.5 moeten worden geïnterpreteerd conform de hiervoor genoemde richtlijnbevestigingen. Dit betekent dat het gaat om de (binnenlandse) levering van goud aan centrale banken en de ICV en invoer van goud door centrale banken. Met de term '*centrale banken*' wordt bedoeld: de Nederlandsche Bank, de Europese Centrale Bank, de centrale banken van andere lidstaten en de centrale banken van derde-landen.

Post A.6

1. Inhoud van de post

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 vervoerd naar een andere lidstaat ingevolge een levering aan een afnemer waarvoor artikel 3, eerste lid, van de BTW-richtlijn 2006 toepassing vindt, tenzij de accijnsgoederen worden vervoerd naar een geregistreerde geadresseerde of gecertificeerde geadresseerde als bedoeld in artikel 1a van de Wet op de accijns met gebruikmaking van een elektronisch administratief document als bedoeld in artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58) (e-AD) of vereenvoudigd elektronisch administratief document als bedoeld in artikel 36, eerste en tweede lid, van die richtlijn (e-VAD).

2. Algemeen en juridisch kader

Post a.6 voorziet in een nultarief voor de ICL van goederen. Post a.6 moet worden gelezen in samenhang met artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 2°, van het uitvoeringsbesluit. In artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 2°, van het uitvoeringsbesluit zijn specifieke voorwaarden opgenomen voor toepassing van het nultarief op grond van post a.6. Post a.6 is gebaseerd op artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn. In dit kader zijn ook bepaalde artikelen uit de uitvoeringsverordening relevant. Artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening bevat een regeling voor het bewijs van intracommunautaire verzending of vervoer van de goederen.

Volgens de bijzondere bepaling bij post a.6 is de ICL van accijnsgoederen onder bepaalde voorwaarden uitgezonderd van de post. De bijzondere bepaling is gebaseerd op artikel 138, lid 2, onderdeel b, van de btw-richtlijn.

3. Voorwaarden voor toepassing nultarief op ICL

Bezien binnen de context van post a.6 en artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 2°, van het uitvoeringsbesluit geldt het nultarief als wordt voldaan aan de volgende (materiële) voorwaarden:

- er is sprake van een levering van goederen door een ondernemer en die levering is belastbaar in Nederland;
- de goederen worden in het kader van die levering door of voor rekening van de ondernemer of van de afnemer verzonden of vervoerd naar het grondgebied van een andere lidstaat;
- de goederen worden geleverd aan een ondernemer of aan een in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de btw-richtlijn bedoelde afnemer voor wie de ICV van de goederen belastbaar is in de lidstaat waar de goederen aankomen (in onderdeel 8.3 wordt nader ingegaan op laatstbedoelde afnemers);
- de ondernemer beschikt over een geldig btw-identificatienummer van de afnemer van de goederen en dit btw-identificatienummer is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt; en
- de ondernemer voldoet aan zijn verplichting om een opgaaf ICP als bedoeld in artikel 37a van de wet in te dienen en verwerkt in zijn opgaaf ICP de gegevens bedoeld in de artikelen 264 en 265 van de btw-richtlijn (artikel 37a, tweede lid, van de wet).

De onder a en onder c t/m e opgenomen voorwaarden worden besproken in de onderdelen 3.1 t/m

3.6. De onder b opgenomen voorwaarde komt in onderdeel 6 aan de orde.

3.1 Levering door ondernemer

De in ad a geformuleerde voorwaarde valt feitelijk uiteen in drie elementen, te weten het optreden als ondernemer door de leverancier, een levering van de goederen en die levering is belastbaar in Nederland.

Uit artikel 1, onderdeel a, van de wet volgt onder meer dat alleen de leveringen van goederen die in Nederland onder bezwarende titel worden verricht door een als zodanig handelende ondernemer in de btw-heffing worden betrokken. Dit uitgangspunt geldt ook voor een ICL die in Nederland wordt verricht. Het ondernemerschap wordt bepaald aan de hand van artikel 7 van de wet aan de hand van de feiten en omstandigheden die zich voordoen bij de leverancier.

Voor de ICL van nieuwe vervoermiddelen worden ook anderen dan ondernemers (met name particulieren) aangemerkt als ondernemer (artikel 7, zesde lid, van de wet). Zie onderdeel 5.

3.2 Levering belastbaar in Nederland

Plaats van levering zonder bewerking van goederen vóór levering

Als een goed in verband met de levering wordt vervoerd is de plaats van levering de plaats waar het vervoer aanvangt (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Op grond van deze regel is een ICL belastbaar in Nederland als de verzending of het vervoer van de goederen in Nederland begint.

Plaats van levering bij bewerking van goederen vóór levering

Het komt voor dat een ondernemer/leverancier ervoor zorgt dat goederen voorafgaande aan de levering aan de ondernemer/afnemer bepaalde bewerkingen ondergaan om de goederen in de staat te brengen die de ondernemer/afnemer wenst (bijvoorbeeld het bewerken van halffabrikaten tot een eindproduct). Alsdan is de plaats van levering de fysieke plaats waar de goederen zich bevinden nadat de goederen conform de tussen beide partijen gemaakte afspraken in de gewenste staat zijn gebracht.⁶¹ Bij het bewerken van de goederen zijn in ieder geval de volgende situaties mogelijk:

- De goederen worden bewerkt in de lidstaat van vertrek. Nadat de goederen zijn bewerkt, vervoert de leverancier de (bewerkte) goederen intracommunautair naar de afnemer in de andere lidstaat.
- De goederen worden voor de bewerking vervoerd naar een andere lidstaat.
- De leverancier vervoert de goederen intracommunautair naar de lidstaat van bewerking en na de bewerking van de goederen vervoert de leverancier de goederen naar de afnemer. De (bewerkte) goederen kunnen aan de afnemer in de lidstaat van bewerking of in een andere lidstaat worden geleverd.

Bewerking goederen in lidstaat van vertrek

De plaats van levering van de goederen is de lidstaat van vertrek waar de goederen zijn bewerkt. De leverancier verricht een ICL in de lidstaat van vertrek en de afnemer verwerft de goederen intracommunautair in de andere lidstaat.

Als bijvoorbeeld een Nederlandse ondernemer in Nederland goederen laat bewerken en de goederen daarna levert aan een ondernemer in Frankrijk, verricht de Nederlandse ondernemer een ICL in Nederland en verwerft de Franse afnemer de goederen intracommunautair in Frankrijk.

Bewerking goederen in een andere lidstaat

De plaats van levering is de lidstaat van bewerking, waar de goederen in de door partijen afgesproken staat zijn gebracht. De leverancier verricht een overbrenging van eigen goederen naar de lidstaat van bewerking. Als de leverancier de goederen vervoert en levert aan de afnemer in de lidstaat van bewerking, verricht de leverancier in die lidstaat een binnenlandse levering. Als de leverancier de goederen vervoert en levert aan de afnemer in een andere lidstaat dan de lidstaat van bewerking, verricht de leverancier een ICL in de lidstaat van bewerking, en de afnemer verwerft de goederen intracommunautair in de lidstaat van aankomst van de goederen.

⁶¹ HvJ 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (Fonderie) ECLI:EU:C:2014:2252.

Voorbeeld

Een in Nederland gevestigde of geregistreerde ondernemer brengt goederen naar Frankrijk over om aldaar te laten bewerken. Vervolgens levert hij een deel van de (bewerkte) goederen aan een ondernemer in Frankrijk en een deel aan een ondernemer in Spanje.

De Nederlandse ondernemer verricht een overbrenging van eigen goederen in de zin van artikel 3a van de wet naar Frankrijk. Hij wordt geacht in Nederland een ICL te verrichten en hij verwerft de goederen intracommunautair in Frankrijk. Vervolgens verricht hij in Frankrijk een binnenlandse levering voor zover het gaat om de levering aan de Franse ondernemer. Voor zover het gaat om de levering van de goederen aan de Spaanse ondernemer, verricht de Nederlandse ondernemer een ICL in Frankrijk en verwerft de Spaanse ondernemer de goederen intracommunautair in Spanje.

3.3 Verzending of vervoer goederen in kader van levering naar andere lidstaat

Er is alleen sprake van een ICL als de goederen door of voor rekening van de ondernemer of de afnemer daadwerkelijk worden verzonden of vervoerd vanaf het grondgebied van de ene lidstaat naar het grondgebied van een andere lidstaat (intracommunautair vervoer). Er is alleen een ICL aanwezig als de goederen worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat *in het kader van* die levering. Er moet een temporeel en materieel verband bestaan tussen de (intracommunautaire) levering van de goederen en de verzending of het vervoer ervan en er moet een bepaalde continuïteit zijn in het verloop van de handeling⁶².

Voor het bepalen of er sprake is van één (intracommunautaire) vervoersbeweging is de route waarlangs de goederen worden vervoerd niet van belang. Doorslaggevend zijn de feitelijke plaats van vertrek (in de ene lidstaat) en de feitelijke plaats van aankomst (d.w.z. de eindbestemming) van de goederen (in een andere lidstaat). Het begin en het (definitieve) einde van het vervoer van de goederen moet worden bepaald aan de hand van de contractuele afspraken tussen de ondernemer en de afnemer. Als goederen van de ene lidstaat naar de andere lidstaat worden vervoerd via het grondgebied van een derde-land (bijvoorbeeld Zwitserland) en de goederen in het derde land onder een douaneregime blijven (aldaar niet worden ingevoerd), is sprake van één intracommunautaire vervoersbeweging. Hetzelfde geldt als de goederen worden overgeladen in een ander vervoermiddel (bijvoorbeeld vanuit een vrachtauto naar de trein of een schip) en daarbij wachttijden gelden voor het beschikbaar komen van de bij die goederen passende vervoermiddelen en/of laad- en losfaciliteiten in zeehavens.

De ondernemer/leverancier moet het intracommunautaire vervoer kunnen aantonen aan de hand van boeken en bescheiden. In onderdeel 6 wordt nader ingegaan op het bewijs dat het intracommunautaire vervoer van de goederen heeft plaatsgevonden.

3.4 ICV belastbaar in lidstaat van aankomst

Het nultarief kan bij een ICL van goederen vanuit Nederland als de lidstaat van vertrek alleen aan de orde komen, als in de lidstaat waar de goederen naar toe worden vervoerd of verzonden (lidstaat van aankomst) sprake is van een aan de btw-heffing onderworpen ICV van die goederen. Het is niet noodzakelijk dat in de lidstaat van aankomst daadwerkelijk btw wordt geheven ten aanzien van de ICV.⁶³

Er is in beginsel sprake van een belastbare ICV van goederen in de lidstaat van aankomst als de goederen intracommunautair worden geleverd aan een ondernemer of aan een afnemer bedoeld in artikel 1a, tweede lid, van de wet voor zover deze afnemer bij de ICV zijn btw-identificatienummer meedeelt aan de ondernemer of bij de ICV de voor hem geldende verwervingsdrempel overschrijdt.⁶⁴ De ondernemer moet voor de terechte toepassing van het nultarief op grond van post a.6 nagaan wat de btw-status is van de afnemer.

Het ondernemerschap van de in een andere lidstaat gevestigde afnemer blijkt uit het feit dat de afnemer aan de leverancier zijn btw-identificatienummer overlegt (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 2°, van het uitvoeringsbesluit). De zorgvuldigheid vereist in beginsel dat de leverancier het btw-identificatienummer van de afnemer (zie onderdeel 3.5) verifieert via het VIES.⁶⁵

⁶² zie r.o. 33 van HvJ 18 november 2020, nr. C-84/09 (X) ECLI:EU:C:2010:693 en r.o. 29 van het eerder aangehaalde Fonderie-arrest.

⁶³ Zie Kamerstuk II 1991–1992, 22 712, nr. 3, blz. 60.

⁶⁴ In artikel 1a van de wet is aangegeven in welke situaties geen ICV plaatsvindt.

⁶⁵ VAT Information Exchange System.

Er zijn grensoverschrijdende leveringen door ondernemers vanuit Nederland waarbij geen sprake is van een ICV door de buitenlandse afnemer. Post *a.6* is niet van toepassing op deze leveringen (zie onderdelen 8.3 en 8.4).

3.5 Btw-identificatienummer van afnemer

Voor toepassing van het nultarief op grond van post *a.6* moet de ondernemer beschikken over een geldig btw-identificatienummer⁶⁶ van de afnemer dat is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van verzending of vertrek (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, eerste gedachte-streepje van het uitvoeringsbesluit). Als de ondernemer geen geldig btw-identificatienummer van de afnemer opgeeft, vervalt de aanspraak op toepassing van het nultarief, tenzij de ondernemer alsnog binnen een door de inspecteur bepaalde termijn het juiste btw-identificatienummer meedeelt.⁶⁷

De zorgvuldigheid vereist dat de ondernemer het btw-identificatienummer van zijn afnemer tijdig – bij voorkeur voorafgaand aan of op het tijdstip dat de ICL plaatsvindt – op juistheid verifieert via het VIES.⁶⁸ De toepassing van het nultarief kan niet aan de ondernemer worden geweigerd op de enkele grond dat een belastingautoriteit na de (intracommunautaire) levering van het goed het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot vóór die levering – heeft ingetrokken.⁶⁹

3.6 Indienen opgaaf ICP en te verstrekken gegevens

Voor toepassing van het nultarief op grond van post *a.6* moet de ondernemer een opgaaf ICP indienen die voldoet aan het gestelde in artikel 37a, tweede lid, van de wet (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, tweede en derde gedachtestreepje van het uitvoeringsbesluit). Het vermelden van een geldig btw-identificatienummer van de afnemer is inherent aan het indienen van een juiste opgaaf ICP. Als de ondernemer in zijn opgaaf ICP een onjuist btw-identificatienummer van de afnemer opneemt, heeft hij de mogelijkheid dat te herstellen.⁷⁰

4. Overbrenging eigen goederen

4.1 Algemeen

Het overbrengen van eigen goederen door een ondernemer van zijn bedrijf naar een andere lidstaat wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel (artikel 3a, eerste lid, van de wet). Er is sprake van het overbrengen van eigen goederen als een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden eigen goederen in het kader van zijn onderneming vervoert of laat vervoeren van de ene lidstaat naar een andere lidstaat. Te denken valt aan de situatie als een in Nederland gevestigde ondernemer een deel van zijn bedrijfsvoorraad vanuit zijn bedrijf in Nederland overbrengt naar een opslagplaats in een andere lidstaat.

Om de grensoverschrijdende goederenbeweging te kunnen volgen, wordt het overbrengen van eigen goederen fictief aangemerkt als een ICL door de overbrengende ondernemer in de lidstaat van vertrek en als een fictieve ICV die de betrokken ondernemer verricht in de lidstaat van bestemming (de lidstaat waarnaar de goederen worden overgebracht). Als de ICL in Nederland plaatsvindt, verwerkt de overbrengende ondernemer deze ICL in zijn btw-aangifte en vermeldt deze in zijn periodieke opgaaf ICP. De ICV is belast in de lidstaat van bestemming. De ondernemer die overbrengt moet zich voor de ICV voor btw-doeleinden laten registreren in de lidstaat van bestemming, tenzij hij in die lidstaat al beschikt over een btw-identificatienummer.

4.2 Geen overbrenging eigen goederen

In artikel 3a, tweede lid, en 3b van de wet zijn bijzondere situaties opgesomd, waarbij er geen sprake is van een overbrenging van eigen goederen. In deze bijzondere gevallen is geen sprake van een ICL in de lidstaat van vertrek en evenmin een ICV in de lidstaat van aankomst. In deze situaties verricht de ondernemer in Nederland geen ICL als de goederen vanuit Nederland worden overgebracht naar een andere lidstaat en komt post *a.6* niet aan de orde.

⁶⁶ Zie Kamerstuk II 2019–2020, 35 307, nr. 3, blz. 5 en Besluit van 18 december 2019 tot wijziging van de Algemene Douanewet, enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten (Stb. 2019, 516, blz. 5, 34 en 35).

⁶⁷ Zie Kamerstukken II 2019–2020, 35 307, nr. 3, blz. 5 en nr. 6, blz. 6.

⁶⁸ Zie Kamerstuk II 2019–2020, 35 307, nr. 6, blz. 8.

⁶⁹ HvJ 6 september 2012, nr. C-273/11 (Mecsek-Gabona) ECLI:EU:C:2012:547, punten 62 t/m 65.

⁷⁰ Zie Kamerstuk II 2019–2020, 35 307, nr. 3, blz. 5 en Besluit van 18 december 2019 tot wijziging van de Algemene Douanewet, enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten (Stb. 2019, 516), blz. 5 en 34.

In de opgesomde situaties is er geen sprake van een overbrenging omdat:

- de btw-heffing bij de levering van montage-/installatiegoederen (artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, van de wet) plaatsvindt in de lidstaat waar de goederen worden geïnstalleerd/gemonteerd (zie onderdeel 8.2);
- de btw-heffing bij intracommunautaire afstandsverkoop (artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, van de wet) plaatsvindt volgens de bijzondere regeling voor elektronische handel (zie onderdeel 8.4);
- de btw-heffing voor de levering van goederen aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het gedeelte van een binnen de Unie verricht passagiersvervoer (artikel 3a, tweede lid, onderdeel b, van de wet) plaatsvindt in de lidstaat van vertrek van het passagiersvervoer (zie artikel 5, eerste lid, onderdeel c, van de wet);
- voor de levering van goederen op grond van Tabel II (al) het nultarief geldt (artikel 3a, tweede lid, onderdeel c, van de wet);
- op deze wijze de btw-heffing bij veredeling⁷¹ binnen de Unie wordt vereenvoudigd (artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet);
- er sprake is van tijdelijk gebruik van goederen zoals machines, werktuigen en gereedschap die de ondernemer nodig heeft om in de lidstaat van aankomst een dienst te verrichten (artikel 3a, tweede lid, onderdeel f, van de wet);
- het tijdelijke gebruik van goederen (voor maximaal 24 maanden) in de lidstaat van aankomst (artikel 3a, tweede lid, onderdeel g, van de wet) in aanmerking zou komen voor toepassing van de regeling voor tijdelijke invoer als de goederen uit een derde-land zouden zijn ingevoerd;
- de levering van gas, elektriciteit, warmte en koude (artikel 3a, tweede lid, onderdeel h, van de wet) plaatsvindt volgens de regels van artikel 5b van de wet; of
- voor de voorraad op afroep een bijzondere regeling is getroffen in artikel 3b van de wet.⁷²

5. Levering nieuwe vervoermiddelen

Voor de levering van een nieuw vervoermiddel dat wordt verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat, wordt degene die, anders dan als ondernemer, het nieuwe vervoermiddel levert als ondernemer aangemerkt (artikel 7, zesde lid, van de wet). Dit is onder meer het geval als het nieuwe vervoermiddel wordt geleverd door een particulier.

Het voorgaande geldt overeenkomstig voor de intracommunautaire verwerving door een afnemer van het nieuwe vervoermiddel in de andere lidstaat. Dit betekent dat bij de hier bedoelde levering van een nieuw vervoermiddel altijd sprake is van een ICL in de lidstaat van vertrek en een ICV in de lidstaat van bestemming (zie artikel 1, onderdeel c, van de wet). De leverancier en de afnemer moeten voor de ICL respectievelijk ICV voldoen aan hun btw-verplichtingen in de lidstaat van vertrek respectievelijk de lidstaat van aankomst.

De leverancier van een nieuw vervoermiddel dat vanuit Nederland wordt verzonden of vervoerd naar de afnemer in een andere lidstaat, kan op deze ICL op grond van post a.6 het nultarief toepassen als wordt voldaan aan de daarvoor gestelde voorwaarden. In artikel 12, tweede lid, onderdeel f, van het uitvoeringsbesluit is voor de in artikel 7, zesde lid, van de wet bedoelde leverancier van een nieuw vervoermiddel naast de reguliere voorwaarden voor post a.6 (zie onderdeel 3) nog een extra voorwaarde opgenomen voor toepassing van het nultarief. De extra voorwaarde houdt in dat vorenbedoelde leverancier aan de inspecteur de naam en het adres moet melden van de afnemer aan wie de ICL is verricht.

Aan de toepassing van het nultarief bij een ICL van een nieuw vervoermiddel is niet de voorwaarde verbonden dat de afnemer van het vervoermiddel is gevestigd of woonachtig is in de lidstaat van bestemming van het vervoermiddel. Ook is het niet mogelijk om de toepassing van het nultarief te weigeren omdat het nieuwe vervoermiddel slechts tijdelijk is ingeschreven in de lidstaat van bestemming.⁷³

6. Bewijs toepassing nultarief bij ICL

6.1 Algemeen

In dit onderdeel wordt ingegaan op de bewijslast die op de ondernemer rust om aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen dat hij terecht het nultarief heeft toegepast bij een ICL. Hiertoe

⁷¹ Veredeling houdt in dit kader in dat goederen in opdracht van een ondernemer naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd om die goederen aldaar te laten herstellen of te laten bewerken, waarna de goederen teruggaan naar de ondernemer in de lidstaat waarvandaan de goederen oorspronkelijk zijn verzonden of vervoerd.

⁷² De regeling voorraad op afroep komt aan de orde in het besluit van 13 april 2021, nr. 2021-3736, Omzetbelasting. Toelichting snelle oplossingen btw (Stcrt. 2021, nr. 19872).

⁷³ HvJ EU 14 juni 2017, nr. C-26/16 (Santogal) ECLI:EU:C:2017:453.

moet de ondernemer nagaan of bij de ICL is voldaan aan alle daarvoor geldende materiële voorwaarden (zie onderdeel 3).

In de volgende onderdelen wordt nader ingegaan op de bewijslast die op de ondernemer rust wat betreft het aantonen van het intracommunautair vervoer van de goederen. Hierbij is relevant dat er in dit verband twee bewijsregelingen naast elkaar bestaan: de Unierechtelijke bewijsregeling (artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening) en de Nederlandse bewijsregeling.

6.2 Unierechtelijke bewijsregeling bij intracommunautair vervoer of intracommunautaire verzending

Artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening bevat een regeling voor het bewijs van het intracommunautair vervoer of verzending van goederen in het kader van een ICL. Deze regeling geldt ook voor ICL-en die deel uitmaken van een ketentransactie.

Artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening vormt een bewijsvermoedenregeling *naast* de bestaande Nederlandse regeling voor het bewijs van intracommunautair vervoer of intracommunautaire verzending van goederen in het kader van een ICL. Als de ondernemer niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening, heeft de ondernemer nog de mogelijkheid om op andere wijze (via de Nederlandse bewijspraktijk) aan de inspecteur aannemelijk te maken dat de goederen intracommunautair zijn verzonden of vervoerd. In onderdeel 6.3 komt de Nederlandse bewijsregeling aan de orde.

Artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening bevat een weerlegbaar bewijsvermoeden als de verkoper (d.w.z. de ondernemer/verkoper) beschikt over twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken die zijn overgelegd door partijen die onafhankelijk zijn van elkaar. Met '*bewijsvermoeden*' wordt bedoeld dat bij twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken wordt aangenomen dat het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen heeft plaatsgevonden. Dit bewijsvermoeden wordt door de inspecteur aanvaard voor de situaties beschreven in artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening, tenzij de inspecteur dit vermoeden weerlegt.

Artikel 45 bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening maakt voor de over te leggen bewijsstukken voor het intracommunautair vervoer/de intracommunautaire verzending van de goederen onderscheid tussen de volgende twee situaties:

- de ondernemer/leverancier zorgt ervoor dat de goederen intracommunautair worden vervoerd of verzonden naar de afnemer in de andere lidstaat; of
- de ondernemer/afnemer draagt zorg voor het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen.

Afhankelijk van welke partij (ondernemer/leverancier of ondernemer/afnemer) zorgt voor de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer geldt een andere invulling van de twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken. Voor de eerste situatie geldt artikel 45 bis, lid 1, sub a en lid 3 van de uitvoeringsverordening en voor de tweede situatie geldt artikel 45 bis, lid 1, sub b en lid 3 van de uitvoeringsverordening.

In artikel 45 bis, lid 3, van de uitvoeringsverordening worden de documenten opgesomd die als bewijs worden geaccepteerd voor de twee hiervoor genoemde situaties.

Van de in artikel 45 bis, lid 3, onder a en b van de uitvoeringsverordening opgesomde documenten moeten tenminste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken afkomstig zijn van twee verschillende partijen die onafhankelijk van elkaar zijn en onafhankelijk van de leverancier en van de afnemer (zie artikel 45 bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening). De twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken bestaan uit:

- aan het vervoer gerelateerde documenten (bijv. een ondertekend CMR-document of ondertekende CMR-vrachtbrief, zie artikel 45 bis, derde lid, onderdeel a, van de uitvoeringsverordening). De in artikel 45 bis, lid 3, sub a, van de uitvoeringsverordening opgenomen opsomming van vervoersdocumenten is niet limitatief;
- andere indirect aan het vervoer te relateren documenten (bijv. een verzekeringsovereenkomst voor de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van de goederen, zie artikel 45 bis, lid 3, sub b, van de uitvoeringsverordening). De in artikel 45 bis, lid 3, sub b, van de uitvoeringsverordening opgenomen opsomming is limitatief.

Onafhankelijkheid van partijen die niet-tegenstrijdige bewijsstukken m.b.t. intracommunautair vervoer/verzending vervoer afgeven

In artikel 45 bis, lid 1, sub a en sub b (ii) van de uitvoeringsverordening is de voorwaarde opgenomen

dat de twee in deze bepalingen bedoelde niet-tegenstrijdige bewijsstukken afkomstig moeten zijn van twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar. Voor de uitleg van het begrip ‘onafhankelijk’ in laatstgenoemde bepalingen wordt niet aangesloten bij de criteria van artikel 80 van de btw-richtlijn. Wat onder ‘onafhankelijk’ wordt verstaan is afhankelijk van de zich voordoende feiten en omstandigheden. Lichamen of personen die onderdeel uitmaken van dezelfde btw-ondernemer, worden doorgaans niet als onafhankelijk beschouwd in de zin van artikel 45 bis, lid 1, sub a, respectievelijk artikel 45 bis, lid 1, onderdeel b (ii) van de uitvoeringsverordening. Hierbij valt te denken aan deelnemers in een samenwerkingsverband, zoals een maatschap of vennootschap onder firma, personen of lichamen die deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid, werknemers en een vaste inrichting van een buitenlands hoofdhuis.

Afnemer vervoert goederen zelf of laat goederen voor zijn rekening vervoeren

Als de afnemer het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending zelf verzorgt, moet de verkoper naast de in artikel 45 bis, lid 3, sub a, van de uitvoeringsverordening bedoelde bewijsstukken ook beschikken over een schriftelijke verklaring van de afnemer, waarin deze bevestigt dat de goederen door hem of voor zijn rekening zijn vervoerd of verzonden, en waarin de lidstaat van bestemming van de goederen is vermeld. De specificaties waaraan deze verklaring moet voldoen zijn genoemd in artikel 45 bis, lid 1, sub b (i) van de uitvoeringsverordening. De verklaring van de afnemer dient schriftelijk te zijn vastgelegd, een mondelinge verklaring geldt dus niet als zodanig. Het schriftelijke karakter van de verklaring impliceert dat de verklaring normaal leesbaar is, met name voor de inspecteur van de Belastingdienst die de verklaring moet kunnen beoordelen. Om de verkoper (d.w.z. de ondernemer) in staat te stellen tijdig over deze verklaring te beschikken, geldt voor de afnemer de verplichting dat zijn verklaring uiterlijk de tiende dag van de maand volgend op de maand waarin de ICL heeft plaatsgevonden bij de verkoper moet zijn (laatste zin van artikel 45 bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening). Voor de overige documenten geldt geen specifieke datum, maar de leverancier zal daarover wel moeten beschikken om het vervoer of de verzending aan te kunnen tonen binnen de bewijsvermoeden-regeling van artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening.

Ingeval de in artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening bedoelde bewijsstukken van de leverancier kunnen worden weerlegd en er geen twee onafhankelijke bewijsstukken resteren, is het bewijs niet geslaagd in de zin van het weerlegbaar vermoeden. De inspecteur kan dan eventueel andere bewijzen aanvaarden. Zie in dit verband onderdeel 6.3.

6.3 Nederlandse bewijsregeling bij intracommunautair vervoer of intracommunautaire verzending

Een ondernemer/leverancier moet de aanspraak op toepassing van het nultarief aannemelijk maken aan de hand van boeken en bescheiden. Een ondernemer/leverancier moet zorgvuldig handelen, d.w.z. handelen als oplettend koopman.⁷⁴ Het nultarief mag niet aan de leverancier worden geweigerd als hij te goeder trouw heeft gehandeld.⁷⁵ In de volgende onderdelen wordt nader ingegaan op de zorgvuldigheid die de leverancier in dit verband in acht moet nemen en welke bescheiden relevant kunnen zijn voor het aantonen van het intracommunautair vervoer door de ondernemer/leverancier.

6.3.1 Zorgvuldigheid ondernemer/leverancier

Ondernemers/Leveranciers die een ICL als bedoeld in post a.6 verrichten, moeten nagaan of bij die levering is voldaan aan de daarvoor geldende materiële vereisten (zie onderdeel 3).

Ten aanzien van de leverancier komen vooral de volgende voorwaarden aan de orde:

- het beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer dat is toegekend in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek (zie onderdeel 3.5);
- het aantonen van de verzending of het vervoer van de goederen in het kader van de levering naar het grondgebied van een andere lidstaat; en
- het indienen van een opgaaf ICP die voldoet aan het gestelde in artikel 37a, tweede lid, van de wet (zie onderdeel 3.6).

Met betrekking tot het aantonen van het intracommunautaire vervoer brengt de verlangde zorgvuldigheid mee 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,

⁷⁴ Zie o.a. HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarkt) ECLI:EU:C:2008:105 en HvJ 21 juni 2012, nrs. C-80/11 en C-142/11 (Máhageben Dávid) ECLI:EU:C:2012:373.

⁷⁵ Zie o.a. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos) ECLI:EU:C:2007:548.

bewaart en op verzoek van de Belastingdienst overlegt, en dat hij bij het nemen van de beslissing over toepassing van het nultarief nagaat of de aard van de beschikbare bewijsstukken deze handelwijze rechtvaardigt. Bij deze beslissing kan ook de aard van de goederen een rol spelen. Hoewel de leverancier de beslissing over het toe te passen tarief in de praktijk uiterlijk zal moeten nemen op het tijdstip van de levering, kan hij bij het nemen van die beslissing rekening houden met bescheiden die hij naderhand zal ontvangen.

Te goeder trouw handelen

Met *'te goeder trouw handelen'* wordt bedoeld dat de betrokken ondernemer alles heeft gedaan wat hem als oplettend koopman te doen stond om te voorkomen dat hij betrokken raakt bij btw-fraude. Bij betrokken raken bij btw-fraude gaat het niet alleen om de situatie waarbij vaststaat dat de ondernemer zelf btw-fraude heeft gepleegd, maar ook om passieve deelname aan btw-fraude door de ondernemer. Bij passieve deelname aan btw-fraude gaat het om gevallen waarin vaststaat dat de ondernemer wist dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude en gevallen waarin vaststaat dat de ondernemer had moeten weten dat hij door zijn aankoop betrokken was bij een handeling die onderdeel was van btw-fraude door een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de handelsketen actief was. Voor de beoordeling of sprake is van passieve deelname aan fraude is niet relevant of de ondernemer winst behaalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de belaste handelingen die hij in een later stadium verricht. Het is aan de Belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens te bewijzen dat de ondernemer actief btw-fraude heeft gepleegd of passief heeft deelgenomen aan btw-fraude.⁷⁶

Of de ondernemer wist of had moeten weten dat de door hem verrichte transactie deel uitmaakte van een keten van transacties waarin fraude werd gepleegd, hangt volgens het Unierecht onder meer af van het antwoord op de vraag of de ondernemer voldoende zorgvuldig heeft gehandeld. Wat betreft de mate van zorgvuldigheid die in dit kader moet worden betracht, geldt dat van een marktdeelnemer mag worden verlangd dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden geëist om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij btw-fraude. Het hangt van de omstandigheden van het concrete geval af welke maatregelen hij in dat bepaalde geval redelijkerwijs moet nemen om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude door een marktdeelnemer in een eerder of later stadium van de keten van transacties.

Wanneer er aanwijzingen zijn van fraude of aanwijzingen op grond waarvan de ondernemer kan vermoeden dat er sprake is van onregelmatigheden of fraude, mag van een ondernemer worden verwacht dat hij extra zorgvuldigheid betracht. Van een bedachtzame marktdeelnemer mag worden verlangd dat hij – afhankelijk van de omstandigheden van het geval – inlichtingen inwint over een marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen of aan wie hij goederen of diensten wil verkopen, om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid. De Belastingdienst mag echter niet eisen dat ondernemers complexe en grondige controles van leveranciers en/of afnemers doorvoeren en zodoende in feite hun eigen controletaken naar hen doorschuiven.⁷⁷

6.3.2 Bewijs van intracommunautair vervoer; Nederlandse bewijsregeling

6.3.2.1 Diverse situaties bij intracommunautair vervoer

De volgende situaties zijn mogelijk bij het intracommunautair vervoer van goederen:

1. de ondernemer/leverancier in Nederland regelt het intracommunautair vervoer.
Hierbij zijn twee opties.
 - a. *Derdenvervoer in opdracht van de ondernemer/leverancier.*
De ondernemer/leverancier schakelt een andere (onafhankelijke) ondernemer (meestal een derde/vervoerder) in voor het vervoer van de goederen vanuit Nederland naar de door de afnemer aangegeven locatie in de andere lidstaat.
 - b. *Eigen vervoer door de ondernemer/leverancier.*
De ondernemer/leverancier zelf of een personeelslid van de ondernemer/leverancier⁷⁸ vervoert de goederen naar de door de afnemer aangegeven locatie in de andere lidstaat.
2. De afnemer regelt het intracommunautair vervoer.
Hierbij zijn twee opties.
 - a. *Derdenvervoer in opdracht van de afnemer.*

⁷⁶ Zie o.a. het eerder aangehaalde Mahagében en Dávid-arrest, HvJ 18 december 2014, nrs. C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (Italmoda) ECLI:EU:C:2014:2455, HR 26 maart 2021, nr. 19/01458 ECLI:NL:HR:2021:456, HvJ 11 november 2021, nr. C-281/20 (Ferimet) ECLI:EU:C:2021:910 en HvJ 1 december 2022, nr. C-512/21 (Aquila) ECLI:EU:C:2022:950.

⁷⁷ Zie o.a. het eerder aangehaalde Aquila-arrest en HR 26 maart 2021, nr. 19/01458 ECLI:NL:HR:2021:456.

⁷⁸ D.w.z. dat er een dienstbetrekking bestaat tussen de ondernemer/leverancier en het personeelslid, het personeelslid is geen derde/vervoerder.

De afnemer schakelt een andere onafhankelijke ondernemer (meestal een derde/vervoerder) in om de goederen bij de leverancier in Nederland op te halen en vervolgens te vervoeren naar de door de afnemer aangegeven locatie in de andere lidstaat; of

b. *Eigen vervoer door de afnemer.*

De afnemer zelf of een personeelslid van de afnemer⁷⁹ haalt de goederen op bij de ondernemer/leverancier in Nederland en vervoert de goederen vervolgens naar de door de afnemer gewenste locatie in de andere lidstaat.

Afhankelijk van de door de ondernemer/leverancier respectievelijk de afnemer gemaakte keuze voor de wijze van vervoer, zijn er verschillende bewijsstukken beschikbaar voor het aannemelijk maken van het intracommunautair vervoer. In de volgende onderdelen wordt nader ingegaan op de in ad 1 en ad 2 bedoelde vervoerssituaties en de daarvoor relevante bewijsstukken.

6.3.2.2 Derdenvervoer in opdracht van de ondernemer/leverancier

Een ondernemer is verplicht aantekening te houden van onder meer de door hem verrichte leveringen (artikel 34 van de wet). Deze verplichting is nader uitgewerkt in artikel 31 van de uitvoeringsbeschikking. Hierbij zal de ondernemer/leverancier na moeten gaan, of de aard en inhoud van de beschikbare bewijsstukken de toepassing van het nultarief voldoende rechtvaardigt.⁸⁰

Uitgangspunt bij het intracommunautaire vervoer is dat het vorenbedoelde samenstel van de in de administratie voorhanden zijnde gegevens aan de ondernemers de mogelijkheid biedt om daarmee het intracommunautaire karakter van hun transacties duidelijk te maken.

Bewijsstukken

Binnen het kader van de mogelijkheden die de bedrijfsvoering van de ondernemer/leverancier biedt, kunnen onder meer de volgende bescheiden een rol spelen:

- een digitale of schriftelijke bestelling met de aanduiding dat de te leveren goederen op een plaats in een andere lidstaat moeten worden afgeleverd;
- correspondentie met de afnemer (bijvoorbeeld de orderbevestiging) waaruit blijkt dat de desbetreffende goederen in een andere lidstaat moeten worden of zijn afgeleverd;
- een commercieel gebruikelijke bevestiging door de afnemer (ondernemer) van de ontvangst van de goederen in de andere lidstaat;
- de op naam van de (buitenlandse) afnemer gestelde factuur;
- een betaling door de afnemer vanuit de andere lidstaat;
- een verzekeringspolis met betrekking tot het internationale transport van de goederen;
- een uitvoervergunning (bijvoorbeeld voor afvalstoffen en 'strategische' goederen);
- douane-documenten (schriftelijk of digitaal) met betrekking tot goederen die zich nog onder douaneregime bevinden of die naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd via het grondgebied van een derde-land;
- bescheiden die betrekking hebben op de uitschrijving van een registergoed uit Nederlandse openbare registers in samenhang met de inschrijving van dat goed in de openbare registers van een andere lidstaat, en
- bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op het vervoer van de goederen, zoals de papieren of digitale CMR-vrachtbrief (internationaal wegvervoer), de airway bill (luchtvaartvervoer), de bill of lading (scheepvaartvervoer), de nota van de vervoerder en, als het gaat om accijnsgoederen, het e-AD of e-VAD.

Voldoende zorgvuldigheid

Ondernemers/leveranciers in wiens administratie een relevante combinatie van de hiervoor bedoelde vastleggingen, aanwijzingen en bescheiden eenduidig wijzen op een ICL, hebben voldoende zorgvuldigheid in acht genomen wat betreft het aantonen van het intracommunautaire karakter van de levering en kunnen op deze levering in beginsel het nultarief toepassen, óók als zou blijken dat bijvoorbeeld de afnemer de geleverde goederen in de lidstaat van bestemming niet als een ICV heeft aangegeven. De ondernemer/leverancier wordt evenwel in de toepassing van het nultarief niet beschermd wanneer de Belastingdienst bewijst dat de feitelijke toedracht afwijkt van hetgeen uit de administratie van de leverancier blijkt en de leverancier dit wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat de in zijn administratie aanwezige bescheiden een onjuiste indruk geven over het karakter van de onderliggende transactie.

⁷⁹ Zie vorige voetnoot.

⁸⁰ Zie ook Hoge Raad 16 mei 2008, nr. 40 036, ECLI:NL:HR:2008:BD1604.

Distributiebedrijf verzorgt opslag en vervoer

In een aantal gevallen verzorgt een distributiebedrijf de opslag en het vervoer van goederen ten behoeve van de leverancier. In die gevallen beschikt de ondernemer/leverancier in de regel niet over bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op het vervoer van de goederen, maar in plaats daarvan wél over de verantwoording van het distributiebedrijf aan de leverancier met betrekking tot de ontvangst, de opslag en het vervoer van de goederen. De bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op het vervoer zullen dan in de administratie van het distributiebedrijf aanwezig zijn.

Dit hoeft voor de ondernemer/leverancier geen belemmering te zijn voor toepassing van het nultarief, als de bescheiden met betrekking tot het vervoer van de goederen maar op eenvoudige wijze en binnen redelijke termijn toegankelijk zijn als er bij hem controle wordt ingesteld naar de al dan niet terechte toepassing van het nultarief.

6.3.2.3 Eigen vervoer door de ondernemer/leverancier

Een duidelijke aanwijzing voor het intracommunautaire karakter van een levering is in het algemeen te vinden in de bij het intracommunautair vervoer gebruikte vrachtbrief (zoals de papieren of digitale CMR-vrachtbrief, de airway bill of de bill of lading), in samenhang met de overige handelsbescheiden en de administratieve vastleggingen van de transactie (genoemd in het vorige onderdeel). Als de ondernemer/leverancier de te leveren goederen zelf vervoert naar de afnemer in een andere lidstaat, ontbreekt een vrachtbrief. De vereiste zorgvuldigheid bij de leverancier brengt mee, dat hij het vervoer zodanig in zijn administratie vastlegt dat daaruit de intracommunautaire bestemming van de goederen blijkt.

6.3.2.4 Derdenvervoer in opdracht van de afnemer

In deze situatie beschikt de afnemer (dit kan een vaste afnemer zijn of een nieuwe afnemer) over bescheiden die rechtstreeks betrekking hebben op het intracommunautaire vervoer van de goederen. Te denken valt aan de papieren of digitale CMR-vrachtbrief, de airway bill, de bill of lading, de nota van de derde-vervoerder en bij accijnsgoederen het e-AD of e-VADVAD.

Als de afnemer een kopie (in schriftelijke of digitale vorm) van deze vervoersbescheiden verstrekt aan de ondernemer/leverancier in Nederland, voldoet de ondernemer/leverancier aan de bewijslast voor toepassing van het nultarief, mits het samenstel van de overige bescheiden en vastleggingen van de met de afnemer gesloten transactie in zijn administratie daartoe toereikend is (zie onderdeel 6.3.2.2).

6.3.2.5 Eigen vervoer door de afnemer

In dit geval is de ondernemer/leverancier beperkt in zijn mogelijkheden om het bewijs te leveren dat de goederen fysiek Nederland hebben verlaten en naar de andere lidstaat zijn vervoerd. In deze situatie wordt geen derde-vervoerder ingeschakeld, zodat het intracommunautaire karakter van de levering niet mede kan blijken uit bescheiden die op het vervoer betrekking hebben (zoals een CMR-vrachtbrief, airway bill of bill of lading) of uit de eigen vervoersadministratie van de ondernemer/leverancier.

Toch zijn er omstandigheden denkbaar waaronder de ondernemer/leverancier zich er ook bij zo'n levering aan een vaste afnemer van overtuigd mag weten dat deze afnemer de goederen naar een andere lidstaat zal vervoeren. Het gaat om de situatie dat een vaste afnemer een afhaalverklaring zoals hierna omschreven afgeeft aan de ondernemer/leverancier bij het ophalen van de goederen in Nederland.

Afhaalverklaring door vaste afnemer

Als uitgangspunt geldt dat in de administratie van de ondernemer/leverancier een samenstel van bescheiden (schriftelijk of digitaal) en vastleggingen van de met de afnemer gesloten koop aanwezig dient te zijn (zie onderdeel 6.3.2.2). Naast deze bescheiden en vastleggingen dient de ondernemer/leverancier te beschikken over een afhaalverklaring⁸¹, die een vaste afnemer of een personeelslid van een vaste afnemer invult, ondertekent en afgeeft aan de ondernemer/leverancier bij het in Nederland ophalen van de goederen.

Deze afhaalverklaring dient ten minste te bevatten:

⁸¹ Het kan gaan om een schriftelijke afhaalverklaring of om een digitale kopie van een schriftelijke afhaalverklaring.

- de naam van de vaste afnemer of de naam van het personeelslid van de vaste afnemer die de goederen ophaalt;
- het kenteken van het voertuig waarmee de goederen zullen worden vervoerd;
- het nummer van de factuur waarop de geleverde goederen zijn gespecificeerd;
- de locatie in de andere lidstaat waarheen degene die afhaalt (de vaste afnemer zelf of het personeelslid van de vaste afnemer) de goederen zal vervoeren;
- en de toezegging dat de vaste afnemer bereid is aan de Belastingdienst desgevraagd nadere informatie te verstrekken over de bestemming van de goederen.

De afhaalverklaring geldt alleen als relevant bewijs als de verklaring naar waarheid is ingevuld en ook overigens geen gebreken en/of onduidelijkheden vertoont. Een model van deze afhaalverklaring is opgenomen als bijlage 1 bij dit onderdeel.

Achteraf opgemaakte afhaalverklaring door vaste afnemer

Bij eigen vervoer door de vaste afnemer zijn in bijzondere gevallen⁸² afhaalverklaringen die *achteraf* worden opgemaakt ook toegestaan. Op dergelijke verklaringen mogen dan geen essentiële gegevens ontbreken, zoals een duidelijke vermelding van de naam van de afnemer, het afleveradres en het kenteken van het voertuig waarmee de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd.

Overigens kan de – voor btw-doeleinden opgestelde – afhaalverklaring niet dienen als vervanging van de commerciële gebruikelijke aanwijzingen van de vaste afnemer over de door hem gewenste/opgegeven plaats van aflevering van de goederen. De afhaalverklaring kan wel een aanvulling van of bevestiging vormen op de commerciële bescheiden waarover de ondernemer/leverancier beschikt met betrekking tot individuele transacties.

Extra zorgvuldigheid

Het is mogelijk dat zich bij eigen vervoer door de afnemer zodanige omstandigheden voordoen, dat de ondernemer/leverancier in Nederland extra zorgvuldigheid in acht moet nemen voor het vergewissen of er sprake is van een intracommunautaire transactie. Onder bepaalde omstandigheden mag de ondernemer/leverancier er niet vanuit gaan dat toepassing van het nultarief op zijn plaats is. Als bijvoorbeeld sprake is van een nieuwe afnemer die aan de ondernemer/leverancier contant betaalt bij het ophalen van de goederen of als sprake is van een afnemer bij wie leveringen tegen het nultarief in het verleden tot onregelmatigheden voor de btw hebben geleid, terwijl de ondernemer/leverancier in Nederland ook overigens niet over bescheiden beschikt die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen⁸³, zal de ondernemer/leverancier de aanspraak op toepassing van het nultarief niet zonder meer kunnen rechtvaardigen. Onder deze omstandigheden kan de ondernemer/leverancier het risico van naheffing vermijden door aan de afnemer Nederlandse btw in rekening te brengen.

Niet in Nederland gevestigde ondernemers/leveranciers

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat van niet in Nederland gevestigde ondernemers/leveranciers die vanuit Nederland een ICL verrichten, dezelfde zorgvuldigheid wordt verlangd ten aanzien van de toepassing van het nultarief als van in Nederland gevestigde ondernemers/leveranciers. Dit geldt ook in gevallen waarin de niet in Nederland gevestigde ondernemer/leverancier voor de nakoming van zijn fiscale verplichtingen in Nederland een fiscaal vertegenwoordiger (een fiscaal vertegenwoordiger met een algemene of met een beperkte vergunning) heeft aangesteld.

6.3.2.6 Gegevensuitwisseling tussen Belastingdiensten van lidstaten

Ook de bescheiden en andere gegevensdragers die het resultaat bevatten van de uitwisseling van gegevens tussen de Belastingdiensten van lidstaten, kunnen van belang zijn voor zover die bescheiden aanwijzingen bevatten dat de goederen zijn vervoerd naar een andere lidstaat en aldaar zijn onderworpen aan de btw-heffing in verband met de ICV van die goederen. De resultaten van de gegevensuitwisseling met andere lidstaten moet de inspecteur aan de ondernemer verstrekken en ook aan de rechter als een geschil over de toepasselijkheid van het nultarief aan de rechter ter beslissing is voorgelegd.⁸⁴

Het komt voor, vooral bij afhaaltransacties, dat de ondernemer/leverancier niet aannemelijk kan maken

⁸² Ter beoordeling van de inspecteur.

⁸³ Afgezien van een op naam van de afnemer gestelde factuur, waarop het btw-identificatienummer is vermeld van de afnemer in de andere lidstaat, zijn er geen andere bescheiden.

⁸⁴ Hoge Raad 9 juli 1999, nr. 34 308, ECLI:NL:HR:1999:AA2823.

dat de goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat zijn vervoerd. De gewone gegevensuitwisseling met die lidstaat levert in de regel ook geen relevante informatie op. In zo'n geval is de inspecteur niet verplicht om aan de Belastingdienst van die andere lidstaat om nadere informatie te verzoeken. De ondernemer/leverancier moet zelf de benodigde gegevens vergaren om het nultarief te kunnen toepassen.⁸⁵

6.4 Aantonen nultarief bij ICL van pleziervaartuigen die niet onder post a.4 vallen

Ook voor de toepassing van het nultarief bij de ICL van een pleziervaartuig dat niet onder post a.4⁸⁶ valt en dat door of namens de leverancier of de afnemer op eigen kiel naar een andere lidstaat wordt overgebracht geldt, dat de leverancier moet beschikken over het in onderdeel 6.3.2.2 bedoelde samenstel van administratieve gegevens waarmee het intracommunautaire karakter van de levering kan worden aangetoond.

Bij de ICL van een pleziervaartuig dat niet onder post a.4 valt moet de ondernemer/leverancier aan de hand van boeken en bescheiden kunnen aantonen dat het pleziervaartuig is bestemd voor een ondernemer in een andere lidstaat en dat het vaartuig daadwerkelijk is vervoerd naar de andere lidstaat. Bij levering af werf (deze geschiedt m.n. op eigen kiel) mag de leverancier ervan uitgaan dat het vervoer voldoende is aangetoond als de afnemer ter zake een afhaalverklaring heeft afgegeven als bedoeld in bijlage 2 bij dit onderdeel en er voor de leverancier geen reden was om aan de juistheid van deze verklaring te twifelen.

Afnemer is particulier of rechtspersoon niet-ondernemer

Als de afnemer een particulier is of een rechtspersoon niet-ondernemer, en het vaartuig door de afnemer op eigen kiel naar de andere lidstaat wordt overgebracht, kan het nultarief worden toegepast als de leverancier naast het in onderdeel 6.3.2.2 bedoelde samenstel van administratieve gegevens ook beschikt over de navolgende bescheiden (vooropgesteld dat de leverancier de vereiste zorgvuldigheid in acht heeft genomen bij het vaststellen van de juistheid van deze bescheiden):

1. Een gedateerde en ondertekende verklaring van de afnemer, inhoudende dat:
 - het pleziervaartuig bestemd is voor gebruik in een andere lidstaat en dat het vaartuig na overbrenging naar de lidstaat 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 reparatie, daaronder begrepen het vervoer rechtstreeks naar en van de plaats van reparatie;
 - de afnemer in de lidstaat van aankomst aangifte zal doen ter zake van de ICV van het pleziervaartuig over dezelfde vergoeding als ter zake van de levering in rekening is gebracht en dat hij een kopie van de aangifte en van het betalingsbewijs aan de leverancier zal toesturen binnen twee weken nadat de aangifte is gedaan;
 - de afnemer ervan op de hoogte is dat de leverancier de Nederlandse Belastingdienst binnen drie maanden schriftelijk moet informeren wanneer deze kopieën niet tijdig worden ontvangen;
 - de afnemer ervan op de hoogte is dat de leverancier de Nederlandse Belastingdienst zo spoedig mogelijk moet informeren wanneer na de levering feiten ter kennis komen van de leverancier waaruit deze redelijkerwijs moet concluderen dat de verklaring van de afnemer geen juist beeld geeft van de feitelijke situatie;
 - de afnemer bereid is op verzoek aan de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken over de bestemming van het vaartuig.Een model voor deze verklaring is opgenomen als bijlage 2 bij de toelichting op deze post.
2. In gevallen waarin direct na de oplevering sprake is van proefvaren in Nederland vóór de overbrenging naar de andere lidstaat dient de leverancier naast de in 1 bedoelde verklaring van de afnemer bescheiden te kunnen overleggen waaruit de volgende gegevens blijken:
 - begin- en einddatum van het proefvaren;
 - begin- en einddatum van een eventuele daarop volgende periode waarin het vaartuig op de werf ligt in verband met tijdens het proefvaren nodig gebleken aanpassingen;
 - de overbrenging vanaf de werf naar de andere lidstaat, aansluitend aan de periode van het proefvaren (dan wel, indien van toepassing, de aanpassing op de werf), binnen twee maanden na oplevering.

Als de hiervoor aangeduide bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie en dit de leverancier op het moment van de (op)levering redelijkerwijs bekend moet zijn geweest, moet de leverancier alsnog btw in rekening brengen naar het algemene tarief. Als aan de leverancier binnen

⁸⁵ HvJ 27 september 2007, nr. C-184/05 (Twoh) ECLI:EU:C:2007:550 en Hoge Raad 16 mei 2008, nr. 40036, ECLI:NL:HR:2008:BD1604.

⁸⁶ Bij pleziervaartuigen die onder post a.4 vallen doet zich geen samenloop met post a.6 voor (zie § 2.7 van de algemene opmerkingen over de toepassing van het nultarief).

een termijn van drie maanden na de levering dan wel drie maanden na de proefvaart feiten ter kennis komen waaruit redelijkerwijs geconcludeerd kan worden dat de hiervoor aangeduide bescheiden geen juist beeld geven van de feitelijke situatie, of als niet tijdig een kopie wordt ontvangen van de btw-aangifte ter zake van de ICV van het vaartuig in de andere lidstaat, moet de leverancier deze feiten schriftelijk melden aan de inspecteur.

Goedkeuring

Als in situaties als hiervoor bedoeld de leverancier de bouwer is van het pleziervaartuig, en tussentijds het casco van het vaartuig al tot zekerheid aan de afnemer of bijvoorbeeld een kredietverstrekker wordt overgedragen, ontmoet het geen bezwaar dat de bouwer eveneens het nultarief toepast.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. de bouwer kan aannemelijk maken dat, als de overdracht tot zekerheid niet zou hebben plaatsgevonden, bij oplevering van het vaartuig het nultarief zou kunnen worden toegepast volgens de hiervoor neergelegde regeling; en
2. de bouwer kan aannemelijk maken dat op het moment van uiteindelijke aflevering blijkt dat aan alle in het voorgaande opgenomen voorwaarden wordt voldaan.

Wanneer de bouwer op enig moment voordat het vaartuig wordt afgeleverd aan de koper, weet of behoort te weten dat niet langer aan deze voorwaarden wordt voldaan of zal worden voldaan, dient hij alsnog de btw te voldoen over de in rekening gebrachte vergoeding of de ontvangen deelbetalingen.

7. Bijzondere regelingen

7.1 Ketentransacties

Er is sprake van een ketentransactie als dezelfde goederen tussen opeenvolgende ondernemers worden geleverd, waarbij de eerste ondernemer/leverancier in de handelsketen de goederen rechtstreeks aflevert aan de laatste afnemer in de keten. Een voorbeeld: ondernemer A verkoopt het goed aan ondernemer B, B verkoopt het goed aan ondernemer C, waarna A het goed – in opdracht van B rechtstreeks (zelf of via een vervoerder) aflevert aan de laatste afnemer C.

Ketentransacties kunnen volledig plaatsvinden in Nederland (een binnenlandse ketentransactie) of grensoverschrijdend zijn. Als de goederen in het kader van een ketentransactie vanuit de ene lidstaat naar de andere lidstaat worden vervoerd, is sprake van een intracommunautaire ketentransactie.

Bij een intracommunautaire ketentransactie kan het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen maar aan één levering worden toegerekend.⁸⁷ De overige leveringen binnen de handelsketen zijn binnenlandse leveringen. De ICL binnen de keten is belastbaar in de lidstaat waar het intracommunautaire vervoer begint (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet). De ICV binnen de keten is in beginsel⁸⁸ belast in de lidstaat waar het intracommunautaire vervoer/de intracommunautaire verzending eindigt (artikel 17b, eerste lid, van de wet). De binnenlandse ketenleveringen zijn belast in het land waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de levering (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet).

Als de eerste leverancier in de keten het intracommunautaire vervoer naar de laatste afnemer in de keten verzorgt of door een derde laat verzorgen, verricht de eerste leverancier de ICL.⁸⁹ Als deze ICL in Nederland wordt verricht, is deze onderworpen aan het nultarief op grond van post a.6 van de tabel als de leverancier aan de geldende voorwaarden voldoet. Voor deze levering geldt verder de listing-verplichting bedoeld in artikel 37a van de wet.

Als het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van goederen in het kader van een ketentransactie wordt verzorgd door (of voor rekening van) een andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier, is de in artikel 5c van de wet opgenomen regeling voor ketentransacties van toepassing. Deze regeling wordt in het volgende onderdeel besproken.

⁸⁷ HvJ EU 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder), ECLI:EU:C:2006:232, het eerder aangehaalde Euro Tyre-arrest, HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (Toridas), ECLI:EU:C:2017:599 en HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (Kreuzmayer), ECLI:EU:C:2018:84.

⁸⁸ 'in beginsel' vanwege de uitzondering opgenomen in artikel 17b, tweede lid, van de wet.

⁸⁹ Kamerstuk II, 2019–2020, 35 307, nr. 3, blz. 17, laatste alinea.

7.2 Regeling (intracommunautaire) ketentransacties

De regeling voor intracommunautaire ketentransacties geldt voor de situatie dat het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen wordt geregeld door de tweede of volgende leverancier in de handelsketen, de zogenoemde tussenhandelaar. Alsdan is het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending alleen toe te rekenen aan de levering aan of door de tussenhandelaar. De hoofdregel van de regeling ketentransacties is opgenomen in artikel 5c, eerste lid van de wet. De uitzondering op de hoofdregel is opgenomen in artikel 5c, tweede lid, van de wet.

In artikel 5c van de wet is aangegeven wat wordt verstaan onder (a) intracommunautaire ketentransacties, (b) wanneer het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen is toe te schrijven aan de schakel in de keten die is aan te merken als een tussenhandelaar en (c) wat in dit verband wordt verstaan onder tussenhandelaar.

Intracommunautaire ketentransactie (ad a)

Er is sprake van een intracommunautaire ketentransactie in de zin van artikel 5c, eerste lid, van de wet bij:

- opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen tussen ondernemers;
- waarbij die goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd;
- van de eerste ondernemer rechtstreeks naar de laatste afnemer in de keten.

Voor de toepassing van de regeling ketentransacties is niet relevant uit hoeveel schakels de handelsketen bestaat en in hoeveel lidstaten de ondernemers die tot de keten behoren zijn gevestigd of voor de btw zijn geïdentificeerd. Voor toepassing van de regeling is het niet nodig dat de goederen zich bevinden in de lidstaat van vestiging van de leveranciers of de afnemers van de keten.

De regeling is echter niet van toepassing bij de invoer van goederen. Dit laat onverlet dat de levering die volgt op de invoer van de goederen onderdeel kan uitmaken van een ketentransactie als bedoeld in artikel 5c van de wet.

De regeling voor ketentransacties doet niet af aan de werking van de regeling voor vereenvoudigde A-B-C-leveringen (artikel 37c van de wet), met dien verstande dat de in artikel 37c van de wet opgenomen vereenvoudigde A-B-C-regeling alleen relevant is voor een intracommunautaire ketentransactie waarbij drie partijen uit de keten zijn betrokken⁹⁰.

Aan welke schakel is het intracommunautair(e) vervoer of verzending toe te rekenen (ad b)

Als vaststaat welke ondernemer in de keten de tussenhandelaar is, zijn er twee mogelijkheden:

- de ICL van de goederen vindt plaats *aan* de tussenhandelaar (de hoofdregel, zie artikel 5c, eerste lid, van de wet);
- de ICL van de goederen vindt plaats *door* de tussenhandelaar (de uitzondering op de hoofdregel, zie artikel 5c, tweede lid, van de wet).

ICL aan de tussenhandelaar

De hoofdregel geldt alleen als de tussenhandelaar niet de eerste leverancier in de keten is (zie artikel 5c, derde lid). Dit betekent dat de hoofdregel alleen geldt voor de situatie dat de tweede of volgende ondernemer in de handelsketen optreedt als tussenhandelaar.

De ondernemer in de keten die levert aan de tussenhandelaar verricht een ICL in de lidstaat van vertrek en de tussenhandelaar verwerft de goederen intracommunautair in de lidstaat van aankomst.

ICL door de tussenhandelaar

De uitzondering op de hoofdregel komt aan de orde als de tussenhandelaar aan zijn leverancier het btw-identificatienummer heeft meegedeeld dat de lidstaat van vertrek aan hem (de tussenhandelaar) heeft toegekend. De ondernemer in de keten die levert aan de tussenhandelaar verricht een binnen-

⁹⁰ De regeling voor ketentransacties regelt aan welke levering in de keten het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending wordt toegeschreven en heeft geen gevolgen voor de regels over de verschuldigdheid van btw. De vereenvoudigde A-B-C-regeling gaat over de verschuldigdheid van btw. De regeling voor ketentransacties kan daarom samengaan met de vereenvoudigde A-B-C-regeling (zie Kamerstuk II, 2019–2020, 35 307, nr. 3, blz. 16).

landse levering in de lidstaat van vertrek, en de tussenhandelaar verricht een ICL in de lidstaat van vertrek.

Hoedanigheid van tussenhandelaar (ad c)

De tussenhandelaar is de ondernemer in de keten (niet zijnde de eerste leverancier in de keten) die de goederen óf zelf verzendt of vervoert óf voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren (artikel 5c, derde lid, van de wet).

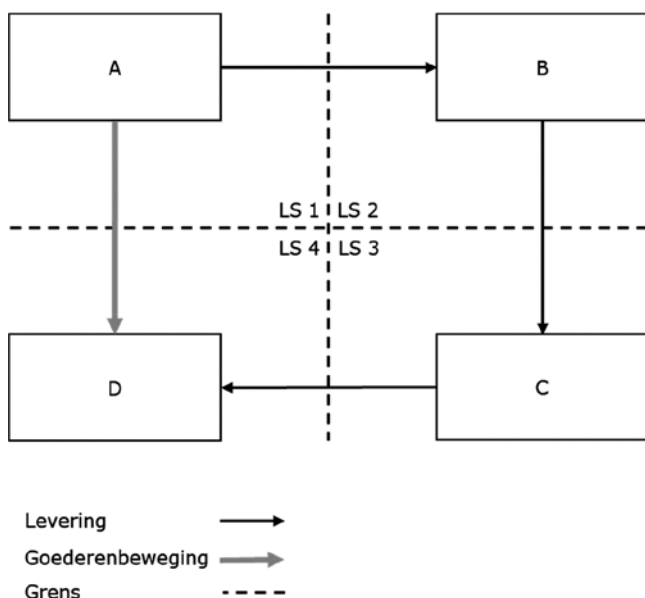
De ondernemer 'voor wiens rekening' de goederen door een derde worden verzonden of vervoerd (de tussenhandelaar) is als uitgangspunt de ondernemer die het contract met de derde (de vervoerder) heeft gesloten en als contractpartij is gehouden de vervoerder te betalen voor het vervoer.⁹¹ In afwijking daarvan kan de tussenhandelaar ook een ander dan de contractpartij zijn. Daarvan kan sprake zijn als het vervoer wordt verricht of het contract met de vervoerder is gesloten door een andere ondernemer dan de ondernemer voor wiens rekening de goederen worden vervoerd en die het risico van onopzettelijk verlies van de goederen tijdens de vervoersoperatie draagt.⁹²

Als bij het vervoer van de goederen een tussenstop plaatsvindt, hoeft dit niet te betekenen dat het vervoer niet meer is toe te rekenen aan de levering door de tussenhandelaar.

Voorbeelden van toepassing regeling ketentransacties

In de hierna opgenomen voorbeelden⁹³ is de werking van de regeling ketentransacties uiteengezet.

Voorbeeld 1



Drie leveringen voor de btw tussen partijen A, B, C en D gevestigd in vier verschillende lidstaten (LS 1 t/m LS 4).

- Rechtstreeks intracommunautair vervoer van goederen van LS 1 naar LS 4.
- C regelt het rechtstreekse intracommunautaire vervoer van LS 1 naar LS 4. C is op grond van artikel 5c, derde lid, van de wet de tussenhandelaar.

Optie a: C gebruikt zijn btw-identificatienummer aan hem toegekend door LS 4.

In dat geval is het eerste lid van artikel 5c van de wet van toepassing: de levering waaraan het intracommunautaire vervoer wordt toegeschreven is de levering van B aan C. De levering B-C vormt de ICL. De plaats van de levering is op grond van artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet de lidstaat waar het intracommunautaire vervoer begint, lidstaat 1. C verwerft intracommunautair in

⁹¹ Zie Kamerstuk II 2019–2020, 35 307, nr. 6, blz. 7 en 8.

⁹² Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt nr. KG:210:2025:10, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

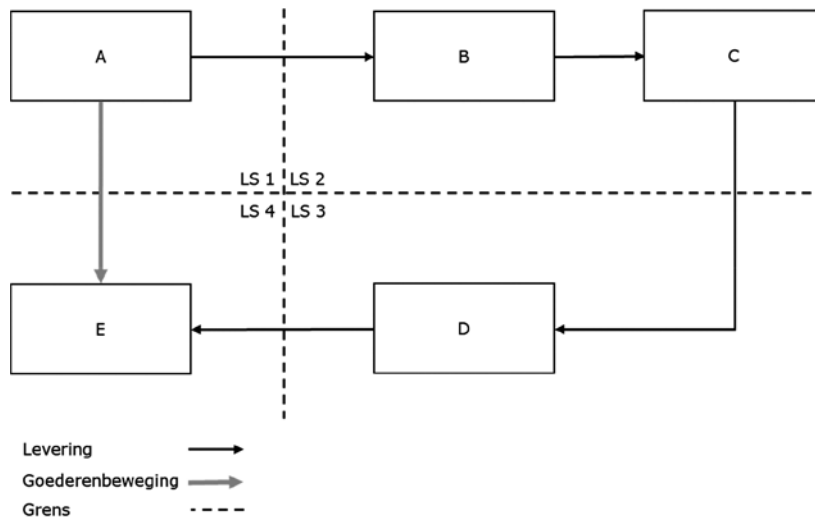
⁹³ Zie Kamerstuk II 2019–2020, 35 307, nr. 3, blz. 18 e.v.

lidstaat 4. De levering A-B vormt een binnenlands belastbare levering in lidstaat 1, omdat de goederen in verband met de levering A-B niet worden vervoerd en zich ten tijde van de levering A-B in lidstaat 1 bevinden. De levering C-D is eveneens een binnenlandse levering die plaatsvindt in lidstaat 4, omdat ook hier de goederen in verband met de levering C-D niet worden vervoerd en de goederen zich ten tijde van de levering C-D in lidstaat 4 bevinden.

Optie b: C gebruikt zijn btw-identificatienummer aan hem toegekend door lidstaat 1 en deelt dit nummer mee aan B.

In deze situatie vormt de levering door C aan D de levering waaraan het intracommunautaire vervoer/verzending wordt toegeschreven (artikel 5c, tweede lid, van de wet). De levering C-D vormt de ICL. C verricht een ICL in LS 1 en D verwerft intracommunautair in lidstaat 4. De leveringen A-B en B-C zijn binnenlandse leveringen die belastbaar zijn in lidstaat 1. Alle aan de C-D-levering voorafgaande leveringen gaan immers niet gepaard met intracommunautair vervoer in verband met die leveringen en de goederen bevinden zich ten tijde van de levering in lidstaat 1.

Voorbeeld 2



Vier leveringen voor de btw tussen partijen A, B, C, D en E gevestigd in vier lidstaten (LS 1 t/m LS 4).

- Rechtstreeks intracommunautair vervoer van de goederen van LS 1 naar LS 4.
- C regelt het rechtstreekse vervoer van de goederen van LS 1 naar LS 4 en is daarmee de tussenhandelaar.

Optie a: C gebruikt zijn btw-identificatienummer aan hem toegekend door LS 2.

In deze situatie geldt het eerste lid van artikel 5c van de wet. De levering waaraan het intracommunautaire vervoer wordt toegerekend is de levering door B aan C. De levering B-C is de ICL, die plaatsvindt in lidstaat 1. C verwerft intracommunautair in lidstaat 4 en zal zich daar voor btw-doeleinden moeten laten registreren en aldaar de btw ter zake van zijn ICV moeten voldoen. De levering A-B is een binnenlandse levering die belastbaar is in lidstaat 1. De leveringen C-D en D-E zijn binnenlandse leveringen die belastbaar zijn in lidstaat 4.

Optie b: C gebruikt zijn btw-identificatienummer aan hem toegekend door LS 1 en communiceert dit met B.

In dit geval is het tweede lid van artikel 5c van de wet van toepassing. De levering waaraan het intracommunautaire vervoer wordt toegeschreven is de levering door C aan D. De levering C-D vormt de ICL. C verricht een ICL in LS 1 en D verwerft intracommunautair in lidstaat 4. De leveringen A-B en B-C zijn binnenlandse leveringen die belastbaar zijn in lidstaat 1. De levering D-E is een binnenlandse levering die belastbaar is in lidstaat 4.

7.3 Vereenvoudigde A-B-C-regeling

De toepassing van de in artikel 37c van de wet opgenomen vereenvoudigde A-B-C-regeling in Nederland is alleen nuttig/relevant voor een intracommunautaire ketentransactie waarbij drie

ondernemers A, B en C zijn betrokken.⁹⁴ Ondernemer A is gevestigd of geregistreerd in de lidstaat van vertrek van de goederen, ondernemer B is geregistreerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de goederen⁹⁵ en ondernemer C is gevestigd of heeft een vaste inrichting in de lidstaat van aankomst van de goederen. Ondernemer A verkoopt goederen aan ondernemer B, die dezelfde goederen vervolgens verkoopt aan ondernemer C. De goederen worden intracommunautair vervoerd vanaf A in de lidstaat van vertrek naar C in de lidstaat van aankomst en dit vervoer is toe te rekenen aan de levering A-B.⁹⁶ Dit betekent dat A een ICL verricht in de lidstaat van vertrek en B een ICV in de lidstaat van aankomst. De levering door B aan C vormt een binnenlandse levering in de lidstaat van aankomst.

De vereenvoudigde A-B-C-regeling vormt een facultatieve tegemoetkoming voor ondernemer B wat betreft diens btw-verplichtingen in de lidstaat van aankomst. Kern van de vereenvoudigde A-B-C-regeling is dat de ICV van de goederen door B in de lidstaat van aankomst niet in de btw-heffing wordt betrokken en dat de btw-heffing ter zake van de binnenlandse levering die B verricht aan C in de lidstaat van aankomst wordt verlegd naar C. Verder wordt de nummervervaring van B in de lidstaat van registratie niet in de heffing betrokken. De vereenvoudigde A-B-C-regeling voorkomt dat B die niet beschikt over een btw-identificatienummer in de lidstaat van aankomst zich alleen vanwege de ICV in de lidstaat van aankomst zou moeten laten registreren en aldaar btw zou moeten voldoen. Zie artikel 37c van de wet, gelezen in samenhang met de artikelen 12, derde en vierde lid, artikel 17b, derde lid, en artikel 37a, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

Bij de toepassing van de vereenvoudigde A-B-C-regeling in Nederland⁹⁷ zijn drie situaties mogelijk:

- Nederland is de lidstaat van vertrek;
- Nederland is de lidstaat van registratie;
- Nederland is de lidstaat van aankomst.

Nederland is lidstaat van vertrek

Dit is het geval als de goederen rechtstreeks vanuit Nederland (als lidstaat van vertrek) worden vervoerd naar C in de lidstaat van aankomst. In deze situatie is er feitelijk geen btw-heffingsbelang in Nederland: A verricht in Nederland een ICL als bedoeld in post a.6 (onderworpen aan het nultarief). A neemt deze ICL op in zijn btw-aangifte en opgaaf ICP in Nederland, onder vermelding van het btw-identificatienummer van B in de lidstaat van registratie.

Nederland is lidstaat van registratie

In deze situatie levert A (voor btw-doeleinden geregistreerd/gevestigd in de lidstaat van vertrek) goederen aan B die is geregistreerd in Nederland en maakt B bij de levering A-B gebruik van zijn btw-identificatienummer in Nederland. B levert de goederen door aan C in lidstaat van aankomst. De goederen worden rechtstreeks vanuit de lidstaat van vertrek vervoerd naar C in de lidstaat van aankomst. Het btw-heffingsbelang in Nederland bestaat uit het eventueel belasten van de nummervervaring van B in Nederland (op grond van artikel 17b, eerste en tweede lid, van de wet). B verricht in Nederland een nummervervaring, die niet wordt aangemerkt als een belastbaar feit als wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 17b, derde lid, van de wet. Dit is het geval als:

- B aantoonbaar dat hij de nummervervaring heeft verricht met het oog op de daaropvolgende binnenlandse levering aan C in de lidstaat van aankomst, waarbij de btw-heffing wordt verlegd naar C;⁹⁸ en
- B de levering aan C opneemt in zijn opgaaf ICP.

B geeft in zijn opgaaf ICP aan dat hij de vereenvoudigde A-B-C-regeling toepast. B vermeldt op de factuur aan C het btw-identificatienummer van C en geeft op de factuur ook aan dat de btw-heffing naar C is verlegd. De vermelding 'btw-verlegd' op de factuur is verplicht voor toepassing van de vereenvoudigde A-B-C-regeling.⁹⁹

B neemt de factuur aan C in zijn btw-aangifte echter op in rubriek 3b.

⁹⁴ Overigens staat de situatie waarin de goederen rechtstreeks van A naar een klant van C (op een door C aangewezen locatie) worden vervoerd, niet in de weg aan toepassing van de vereenvoudigde A-B-C-regeling tussen A, B en C. Zie onderdeel 5.1 van het besluit 'Toelichting snelle oplossingen btw' van 13 april 2021, nr. 2021-3736 (Stcrt. 2021, nr. 19872).

⁹⁵ B kan overigens gevestigd en geregistreerd zijn in de lidstaat van vertrek, zolang hij in het kader van de vereenvoudigde A-B-C-regeling handelt met een ander btw-identificatienummer dan dat van de lidstaat van vertrek of van de lidstaat van aankomst van het vervoer van de goederen (zie HvJ 19 april 2018, nr. C-580/16 (Hans Bühler) ECLI:EU:C:2018:261).

⁹⁶ Het vervoer wordt aan de levering A-B toegerekend omdat óf A als eerste schakel in de A-B-C-keten het vervoer regelt óf B in de A-B-C-keten de tussenhandelaar is in de zin van artikel 5c, eerste lid, van de wet.

⁹⁷ Zie de vorige voetnoot.

⁹⁸ Het gaat om de btw-verlegging volgens de btw-regelgeving in de lidstaat van aankomst.

⁹⁹ HvJ 8 december 2022, nr. C-247/21 (Luxury Trust Automobil), ECLI:EU:C:2022:966.

Nederland is lidstaat van aankomst

In dit geval levert A (geregistreerd/gevestigd in de lidstaat van vertrek) de goederen aan B. B is niet in Nederland geregistreerd/gevestigd en heeft hier te lande geen vaste inrichting¹⁰⁰, maar is voor btw-doeleinden geregistreerd in een andere lidstaat. B levert de goederen aan C in Nederland (de lidstaat van aankomst). C woont of is gevestigd in Nederland of heeft hier een vaste inrichting. De goederen worden rechtstreeks vanuit de lidstaat van vertrek vervoerd naar C in Nederland. B verricht in Nederland in beginsel een ICV, gevolgd door een binnenlandse levering aan C. Het btw-heffingsbelang voor Nederland ligt in beginsel bij de ICV die B in Nederland verricht en de daaropvolgende binnenlandse levering door B aan C. Toepassing van de vereenvoudigde A-B-C-regeling heeft tot gevolg dat de btw-heffing voor de binnenlandse levering die B aan C verricht wordt verlegd naar C omdat C in Nederland woont of is gevestigd of een vaste inrichting heeft (zie artikel 12, derde lid, van de wet). Verder vormt de ICV die B in Nederland verricht dan geen belastbaar feit (zie artikel 37c van de wet). B hoeft zich voor deze ICV en de daaropvolgende binnenlandse levering aan C niet in Nederland te laten registreren. B moet op de factuur aan C het btw-identificatienummer van C en 'btw-verlegd' vermelden.

Als ondernemer B de vereenvoudigde A-B-C-regeling niet toepast, gelden de reguliere btw-bepalingen. De normale regels houden in dat B zich in de lidstaat van aankomst voor btw-doeleinden moet laten registreren, omdat hij aldaar een ICV verricht. B verricht een ICV in de lidstaat van aankomst omdat de goederen in het kader van de transactie A-B worden vervoerd naar de lidstaat van aankomst (artikel 17b, eerste lid, van de wet).

7.4 Goedkeuringen

7.4.1 Algemeen

In dit onderdeel zijn goedkeuringen opgenomen die zijn getroffen voor uiteenlopende situaties. De goedkeuringen houden meestal verband met de toepassing van artikel 3a, eerste lid, van de wet (overbrenging eigen goederen).

7.4.2 Groupage-zendingen

Als een ondernemer vanuit Nederland goederen levert aan een ondernemer/afnemer in een andere lidstaat en de ondernemer de goederen in het kader van de levering verzendt of vervoert naar de andere lidstaat, verricht de leverancier in Nederland een ICL en de afnemer in de andere lidstaat een ICV.

Bij groupage-zendingen kan het voor ondernemers/afnemers in andere lidstaten praktisch bezwaarlijk zijn dat zij bij aankopen in een andere lidstaat een ICV in hun eigen lidstaat verrichten. Met 'groupage-zendingen' wordt bedoeld op goederen die per zending aan een groot aantal ondernemers/afnemers in de andere lidstaat worden geleverd (bijvoorbeeld bloemen, diepvriesartikelen e.d.). De ondernemers/afnemers in de andere lidstaat geven er in een aantal gevallen de voorkeur aan dat de in Nederland gevestigde ondernemer de groupage-zending behandelt alsof er sprake is van een binnenlandse levering die is belast in hun eigen lidstaat (bijvoorbeeld België). De Nederlandse ondernemer die de groupage-zending vervoert naar de andere lidstaat brengt dan aan de afnemers de btw van de lidstaat van de afnemer in rekening. Om tegemoet te komen aan de praktische bezwaren is overeengekomen dat lidstaten de volgende goedkeuring treffen.

Goedkeuring voor groupage-zendingen vanuit Nederland

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemers die vanuit Nederland via groupage-zendingen goederen leveren aan ondernemers/afnemers in een andere lidstaat en die goederen in het kader van die levering verzenden of vervoeren naar die andere lidstaat (de lidstaat van aankomst), handelen alsof zij eigen goederen overbrengen als bedoeld in artikel 3a, eerste lid, van de wet.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

¹⁰⁰ Onder 'vaste inrichting' wordt in dit verband verstaan: een betrokken vaste inrichting als bedoeld in artikel 12, vierde lid, van de wet (zie artikel 12, derde en vierde lid, van de wet in samenhang met artikel 37c, onderdeel a, van de wet). Omdat B beschikt over een betrokken vaste inrichting in de lidstaat van aankomst die aldaar btw-registratieplichtig is, heeft B aldaar de toepassing van de vereenvoudigde A-B-C-regeling niet meer nodig. Dit valt ook af te leiden uit de relevante bepalingen van de btw-richtlijn (artikelen 141, 192bis en 197) in samenhang met elkaar gelezen.

1. De ondernemer/leverancier voldoet aan de administratieve verplichtingen die (in Nederland) gelden voor de overbrenging eigen goederen als bedoeld in artikel 3a, eerste lid, van de wet;
2. De ondernemer/leverancier voldoet aan de voorwaarden die de andere lidstaat in dit verband stelt; en
3. De ondernemers/afnemers in de andere lidstaat (de lidstaat van aankomst) stemmen in met deze handelwijze van de ondernemer/leverancier. In de praktijk kan ervan worden uitgegaan dat de ondernemers/afnemers hiermee instemmen als de ondernemers/afnemers de factuur van de ondernemer/leverancier met (verlegde) btw van hun eigen lidstaat accepteren.

Op grond van deze goedkeuring verricht de ondernemer/leverancier in Nederland een ICL die op grond van post a.6 onder het nultarief valt en een ICV in de lidstaat van aankomst. De op deze ICV volgende levering van de goederen door de ondernemer/leverancier aan de ondernemer/afnemer in de lidstaat van aankomst vormt een binnenlandse levering in die lidstaat. De ondernemer/leverancier brengt hiervoor aan de afnemers btw van de lidstaat van aankomst in rekening of de btw wordt in de lidstaat van aankomst eventueel verlegd.

Goedkeuring voor groupage-zendingen naar Nederland

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemers die vanuit andere lidstaten via groupage-zendingen in Nederland goederen leveren aan ondernemers/afnemers, handelen alsof zij eigen goederen overbrengen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. De ondernemer/leverancier voldoet in Nederland btw wegens de ICV die hij verricht in verband met een overbrenging eigen goederen;
2. De andere lidstaat (de lidstaat van vertrek) staat deze handelwijze toe;
3. De ondernemers/afnemers in Nederland stemmen in met de handelwijze van de ondernemers/leveranciers. In de praktijk kan ervan worden uitgegaan dat de ondernemers/afnemers in Nederland hiermee instemmen, als deze ondernemers/afnemers de factuur van de ondernemer/leverancier met (eventueel verlegde) Nederlandse btw accepteren.

7.4.3 Grenslanderijen

Het komt voor dat in Nederland gevestigde landbouwers zowel in Nederland als in een aangrenzende lidstaat (België of Duitsland) grenslanderijen¹⁰¹ en/of een landbouwbedrijf hebben. Als deze landbouwers eigen goederen overbrengen vanuit en naar hun grenslanderijen respectievelijk hun landbouwbedrijf (bijvoorbeeld landbouwmachines, zaaigoed, meststoffen, landbouwdieren en geoogste landbouwgewassen), verrichten zij een overbrenging eigen goederen als bedoeld in artikel 3a, eerste lid, van de wet. Dit betekent dat de betrokken landbouwers in Nederland een ICL verrichten en in de aangrenzende lidstaat een ICV. Als de landbouwers de eigen goederen vervolgens vanuit België of Duitsland weer overbrengen naar Nederland, vindt opnieuw een overbrenging eigen goederen plaats. Vice versa geldt hetzelfde voor landbouwers die in België of Duitsland zijn gevestigd die in Nederland grenslanderijen en/of een landbouwbedrijf in Nederland hebben en de hiervoor bedoelde goederen overbrengen van België/Duitsland naar Nederland en omgekeerd. De toepassing van artikel 3a, eerste lid, van de wet leidt tot extra administratieve verplichtingen¹⁰² voor landbouwers met grenslanderijen of een landbouwbedrijf in de grensstreek. Om dit te voorkomen is in overleg met de aangrenzende lidstaten België en Duitsland het volgende goedgekeurd.

Goedkeuring voor in Nederland gevestigde landbouwers

Ik keur goed dat in Nederland gevestigde landbouwers met grenslanderijen en/of een landbouwbedrijf zowel in Nederland als in België of Duitsland geen overbrenging eigen goederen aangeven en in hun btw-aangifte en opgaaf ICP verwerken in verband met het van Nederland naar hun grenslanderijen en/of hun landbouwbedrijf in België of Duitsland overbrengen en vice versa van:

- zaaigoed, meststoffen en dergelijke goederen die worden ge- of verbruikt voor de teelt van landbouwgewassen op de bedoelde grenslanderijen;
- de volgende dieren respectievelijk goederen:
 - a. rundvee, schapen, geiten en varkens;

¹⁰¹ D.w.z. landerijen die zich geheel of gedeeltelijk bevinden in een strook aan weerszijden van de grens van 5,5 km in Nederland of in de aangrenzende lidstaat.

¹⁰² De overbrenging eigen goederen moet worden opgenomen in de btw-aangifte en opgaaf ICP (zie artikel 37a, tweede lid, van de wet in samenhang met artikel 264, lid 1, onderdeel e, van de btw-richtlijn).

- b. andere dan de onder a vallende dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in post 1 van Tabel I bij de wet 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. goederen die kennelijk zijn bestemd voor de voortplanting van de onder a en b vallende dieren;
- landbouwproducten die zijn geoogst op de bedoelde grensländerijen;
- landbouwmachines die vanuit het eigen landbouwbedrijf tijdelijk worden gebruikt voor het bewerken van de grensländerijen en het binnenhalen van de oogst van die länderijen.

Deze goedkeuring geldt niet als deze landbouwers landbouwproducten en landbouwdieren naar België of Duitsland verzenden of vervoeren in het kader van de ICL van die goederen aan een afnemer in België of Duitsland. Deze goedkeuring ziet ook niet op de aankoop van landbouwmachines, zaaigoed, meststoffen, landbouwdieren e.d. door deze landbouwers in België of Duitsland, die zij al dan niet via een grensländerij in België of Duitsland overbrengen naar hun landbouwbedrijf in Nederland.

Goedkeuring voor in België of in Duitsland gevestigde landbouwers

Ik keur goed dat landbouwers die in België of Duitsland zijn gevestigd en die in Nederland grensländerijen en/of een landbouwbedrijf hebben en de goederen beschreven in de vorige goedkeuring overbrengen van België of Duitsland naar Nederland en vice versa, laatstbedoelde goedkeuring ook toepassen.

7.5 Weigeren van goederen door afnemer in andere lidstaat

7.5.1 Algemeen

Het is mogelijk dat de in Nederland gevestigde ondernemer A goederen verkoopt aan ondernemer B in een andere lidstaat en dat B de goederen weigert als de goederen bij hem (in de andere lidstaat) worden gebracht. Met betrekking tot de geweigerde goederen zijn verschillende scenario's mogelijk. Over de voor de verschillende situaties te volgen lijn zijn guidelines van het btw-comité verschenen.¹⁰³ In de hierna beschreven casussen wordt aangegeven hoe voor de btw-heffing kan worden gehandeld.

De in dit onderdeel beschreven casussen hebben met name betrekking op situaties waarin de goederen door ondernemer B worden geweigerd vóórdat ondernemer A ter zake van de levering aan ondernemer B heeft gefactureerd en zijn btw-aangifte en opgaaf ICP heeft ingediend.

Als de goederen door ondernemer B worden geweigerd nadat ondernemer A zijn btw-aangifte en opgaaf ICP heeft ingediend en daarin de ICL aan B heeft verwerkt, dan moet ondernemer A aan B een creditfactuur uitreiken en zijn btw-aangifte en opgaaf ICP corrigeren.

7.5.2 Terugzending geweigerde goederen naar lidstaat van vertrek

Casus 1. Terugzending van geweigerde goederen naar leverancier in lidstaat van vertrek

Ondernemer A in lidstaat 1 (i.c. Nederland) komt met ondernemer B in lidstaat 2 overeen dat hij aan ondernemer B goederen zal leveren. A vervoert de goederen in het kader van deze levering vanuit Nederland naar B in lidstaat 2. B weigert de goederen vervolgens en de goederen worden naar A teruggezonden. Er ligt slechts een korte periode tussen het eerste vervoer van de goederen naar lidstaat 2 en de terugzending van de goederen naar lidstaat 1 (i.c. Nederland).

Door de weigering van de goederen verwerft B de goederen niet intracommunautair. A blijft/wordt weer eigenaar van de door B geweigerde goederen die zich inmiddels in lidstaat 2 bevinden. Hierdoor verricht A mogelijk twee keer een overbrenging van eigen goederen. De eerste overbrenging verricht A vanuit lidstaat 1 (Nederland) naar lidstaat 2 (een ICL in Nederland en een ICV in lidstaat 2). De terugzending van de goederen vanuit lidstaat 2 naar lidstaat 1 (Nederland) vormt de tweede overbrenging van eigen goederen door A (een ICL in lidstaat 2 en een ICV in lidstaat 1 (Nederland)). A moet beide overbrengingen eigen goederen zowel in Nederland als in lidstaat 2 verwerken in zijn btw-aangifte en opgaaf ICP en A moet zich in verband hiermee voor btw-doeleinden laten registreren in lidstaat 2.

Om de administratieve lasten voor ondernemer A te verlichten keur ik het volgende goed.

¹⁰³ De guideline XXI/711/94 verschenen na de 41^e vergadering van het btw-comité.



Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemer A de twee hiervoor bedoelde overbrengingen van eigen goederen niet opneemt in zijn btw-aangifte en opgaaf ICP.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. ondernemer A kan aan de hand van zijn administratie duidelijk maken waar de desbetreffende goederen zich bevinden; en
2. ondernemer A beschikt niet over informatie dat de andere lidstaat (lidstaat 2) deze handelwijze niet toestaat.

Casus 2. Levering van geweigerde goederen aan andere afnemer in lidstaat van vertrek

Ondernemer A in lidstaat 1 (i.c. Nederland) komt met ondernemer B in lidstaat 2 overeen dat hij aan B goederen zal leveren. A vervoert de goederen in het kader van deze levering vanuit Nederland naar B in lidstaat 2. B weigert de goederen en A verkoopt de goederen vervolgens aan een andere afnemer, ondernemer C in lidstaat 1. De goederen worden door A bij B opgehaald om te worden geleverd aan ondernemer C in lidstaat 1. Er ligt slechts een korte periode tussen het eerste vervoer van de goederen vanuit lidstaat 1 (i.c. Nederland) naar B in lidstaat 2 en de doorzending van de goederen vanuit lidstaat 2 naar C in lidstaat 1 (i.c. Nederland).

Door de weigering van de goederen verwerft B de goederen niet intracommunautair. A blijft/wordt weer eigenaar van de door B geweigerde goederen die zich inmiddels in lidstaat 2 bevinden. Vanwege de weigering van de goederen door B verricht A mogelijk een overbrenging eigen goederen van Nederland naar lidstaat 2 (ICL in Nederland en ICLV in lidstaat 2). A moet zich vanwege deze overbrenging voor btw-doeleinden laten registreren in lidstaat 2. De levering door A aan C vormt een ICL vanuit lidstaat 2 naar lidstaat 1 (Nederland). C verwerft de goederen intracommunautair in lidstaat 1. A moet de overbrenging eigen goederen zowel in Nederland als in lidstaat 2 verwerken in zijn btw-aangifte. Verder moet A de ICL aan C verwerken in zijn btw-aangifte in lidstaat 2. Om de administratieve lasten voor ondernemer A te verlichten keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemer A geen overbrenging eigen goederen aangeeft vanuit Nederland naar lidstaat 2 en ook geen ICL vanuit lidstaat 2 aan ondernemer C in Nederland. Ondernemer A geeft de levering van de goederen aan ondernemer C in Nederland aan als een binnenlandse levering.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. ondernemer A kan aan de hand van zijn administratie duidelijk maken waar de desbetreffende goederen zich bevinden; en
2. ondernemer A beschikt niet over informatie dat de andere lidstaat (lidstaat 2) deze handelwijze niet toestaat.

7.5.3 Geweigerde goederen worden doorverkocht aan andere afnemer in lidstaat van aankomst

Ondernemer A in lidstaat 1 (i.c. Nederland) komt met ondernemer B in lidstaat 2 overeen goederen te leveren. A vervoert de goederen in het kader van de levering aan B vanuit Nederland naar B in lidstaat 2. B weigert de goederen, waarna A de goederen verkoopt aan een andere afnemer, ondernemer C in lidstaat 2. De goederen worden door A bij B opgehaald en vervolgens aan C geleverd.

Door de weigering van de goederen verwerft B de goederen niet intracommunautair. A blijft/wordt weer eigenaar van de goederen die zich inmiddels bevinden in lidstaat 2. Hierdoor is mogelijk sprake van een overbrenging eigen goederen door ondernemer A vanuit Nederland naar lidstaat 2. In verband met de overbrenging moet A in Nederland een ICL aangeven en in lidstaat 2 een ICLV. A moet zich hiervoor in lidstaat 2 voor btw-doeleinden laten registreren. De levering door A aan C vormt een binnenlandse levering die A via zijn btw-aangifte in lidstaat 2 moet aangeven.

Om de administratieve lasten voor ondernemer A te verlichten keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemer A handelt alsof hij de goederen rechtstreeks intracommunautair levert vanuit Nederland aan ondernemer C in lidstaat 2. Dit betekent dat ondernemer A in Nederland een ICL aangeeft en dat ondernemer C in lidstaat 2 een ICV aangeeft.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. ondernemer A kan aan de hand van zijn administratie duidelijk maken waar de desbetreffende goederen zich bevinden; en
2. ondernemer A beschikt niet over informatie dat de andere lidstaat (lidstaat 2) deze handelwijze niet toestaat.

7.5.4 Doorlevering geweigerde goederen vanuit lidstaat van aankomst naar andere afnemer in andere lidstaat

Ondernemer A in Nederland (lidstaat 1) komt met ondernemer B in lidstaat 2 overeen goederen te leveren. A vervoert de goederen in het kader van deze levering vanuit Nederland naar B in lidstaat 2. B weigert de goederen. A verkoopt de goederen vervolgens aan een andere afnemer, ondernemer C in lidstaat 3. De goederen worden door A bij B opgehaald en vervolgens geleverd aan C in lidstaat 3.

A blijft/wordt weer eigenaar van de goederen die zich inmiddels bevinden in lidstaat 2. Hierdoor verricht A mogelijk een overbrenging eigen goederen vanuit Nederland naar lidstaat 2. In verband met de overbrenging eigen goederen moet ondernemer A in Nederland een ICL aangeven en in lidstaat 2 een ICV. A moet zich hiervoor in lidstaat 2 voor btw-doeleinden laten registreren. De levering door A aan C vormt een ICL die A in lidstaat 2 moet aangeven. C verwerft de goederen intracommunautair in lidstaat 3.

Om tegemoet te komen aan de praktische bezwaren voor ondernemer A keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemer A handelt alsof hij de goederen rechtstreeks intracommunautair heeft geleverd vanuit Nederland aan ondernemer C in lidstaat 3. A geeft in zijn btw-aangifte en opgaaf ICP in Nederland een ICL aan. Ondernemer C verwerft de goederen intracommunautair in lidstaat 3.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. ondernemer A kan aan de hand van zijn administratie duidelijk maken waar de desbetreffende goederen zich bevinden; en
2. ondernemer A beschikt niet over informatie dat de andere lidstaten (lidstaten 2 en 3) deze handelwijze niet toestaan.

7.6 Terugzending van (onderdelen van) defecte goederen voor reparatie of voor omruil/vervanging

Het komt voor dat een afnemer in een lidstaat (onderdelen van) defecte goederen die hij intracommunautair heeft verworven, tijdelijk terugzendt naar de ondernemer/leverancier in de andere lidstaat om aldaar te laten repareren. Het is mogelijk dat de leverancier in de andere lidstaat de defecte (onderdelen van) goederen niet repareert maar vervangende (onderdelen van) goederen ter beschikking stelt aan de afnemer. Het komt ook voor dat de afnemer de goederen definitief terugzendt.

In de hierna opgenomen situaties wordt aangegeven hoe voor de btw-heffing kan worden gehandeld.

Situatie 1. Gratis reparatie door leverancier

Ondernemer A in lidstaat 1 (i.c. Nederland) heeft goederen afgenomen van ondernemer B in lidstaat 2. Binnen de garantietermijn zendt A (onderdelen van) de goederen ter reparatie naar leverancier B in lidstaat 2. B zendt de gerepareerde (onderdelen van) goederen terug naar A en brengt voor de reparatie aan A geen vergoeding in rekening. B verricht dus geen belastbare (reparatie)dienst aan A. A verricht vanuit Nederland een overbrenging eigen goederen naar lidstaat 2. De uitzondering van artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet komt in deze casus niet aan de orde omdat de reparatie gratis is verricht.

Om tegemoet te komen aan de praktische bezwaren voor ondernemer A en ondernemer B keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemer A in deze situatie geen overbrenging eigen goederen aangeeft en artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet toepast. Het begrip 'dienst' in laatstgenoemde bepaling omvat ook reparatiediensten die de leverancier zonder vergoeding verricht in het kader van de garantiebepalingen ten aanzien van daaraan voorafgaand intracommunautair geleverde goederen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- ondernemer A neemt de te repareren (onderdelen van) goederen die door hem of voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd naar ondernemer B op in het register bedoeld in artikel 34, tweede lid, onderdeel a, van de wet als ware er sprake van een door B verrichte dienst als bedoeld in artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet;
- ondernemer A kan aan de hand van zijn administratie duidelijk maken waar de gerepareerde (onderdelen van) goederen zich bevinden die hij van ondernemer B heeft terug ontvangen.

Situatie 2. Reparatie – ruil/vervanging van defecte (onderdelen van) goederen

Goederen of onderdelen daarvan die ondernemer A in lidstaat 1 (i.c. Nederland) heeft afgenomen van ondernemer/leverancier B in lidstaat 2 raken defect. A zendt de defecte goederen of onderdelen daarvan ter reparatie naar leverancier B in lidstaat 2 of naar reparatiebedrijf C in lidstaat 2. B stuurt aan A vervangende (onderdelen van) goederen terug, en houdt de door A toegezonden defecte (onderdelen van) goederen. Afhankelijk van de omstandigheden (reparatie/ruil-vervanging al dan niet onder garantievoorzieningen) brengt B ter zake van de terbeschikkingstelling van de vervangende goederen of onderdelen daarvan, geen of wel een vergoeding aan A in rekening. A verricht vanuit Nederland een overbrenging eigen goederen naar lidstaat 2. De uitzondering van artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet komt in deze casus niet aan de orde omdat er geen sprake is van een (reparatie)dienst, maar van het al dan niet tegen vergoeding terugsturen van vervangende goederen of onderdelen daarvan.

Om tegemoet te komen aan de praktische bezwaren voor ondernemer A keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemer A in deze situatie geen overbrenging eigen goederen aangeeft en dat de terbeschikkingstelling van vervangende (onderdelen van) goederen ervan door B aan A wordt aangemerkt als een dienst in de zin van artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet. Hierbij is niet relevant of B aan A een vergoeding in rekening brengt voor de bedoelde terbeschikkingstelling.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. ondernemer A neemt de defecte (onderdelen van) goederen die hij aan ondernemer B toezendt op in het register¹⁰⁴ bedoeld in artikel 34, tweede lid, onderdeel a, van de wet als ware er sprake van een door B verrichte dienst als bedoeld in artikel 3a, tweede lid, onderdeel e, van de wet; en
2. ondernemer A kan aan de hand van zijn administratie duidelijk maken waar de door ondernemer B aan hem ter beschikking gestelde vervangende (onderdelen van) goederen zich bevinden.

8. Bijzondere situaties die niet onder post a.6 vallen

8.1 Algemeen

Er zijn bijzondere situaties waarbij een ondernemer bij de levering van goederen vanuit Nederland aan

¹⁰⁴Zie ter zake van de register-eis onderdeel 2.4 van Besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting van 1 mei 2025 (nr. 2025-115705). Uit hoofde van een redelijke wettoepassing is het niet noodzakelijk om een apart register bij te houden. De ondernemer is vrij in de wijze waarop hij de gegevens over de bedoelde situaties van overbrenging of ontvangst van goederen in zijn administratie vastlegt.

afnemers in andere lidstaten geen ICL of een overbrenging eigen goederen verricht. Het gaat hier om gevallen waarbij:

- de door de ondernemer geleverde goederen onder een bijzonder btw-regime vallen (onderdeel 8.2);
- sprake is van niet-afrekgerechtigde afnemers waarvoor een verwervingsdrempel geldt (onderdeel 8.3);
- de ondernemer een intracommunautaire afstandsverkoop verricht (onderdeel 8.4);
- de ondernemer een vrijgestelde 'kleine ondernemer' is (onderdeel 8.5);
- artikel 3a, tweede lid, of artikel 3b van de wet van toepassing is.

De verschillende situaties komen aan de orde in de volgende onderdelen, met uitzondering van de in het laatste gedachtestreepje bedoelde situaties, die worden besproken in onderdeel 4.2 van de toelichting op post a.6.

8.2 Goederen die onder bijzonder btw-regime vallen

Voor bepaalde goederen geldt een bijzonder btw-regime. Vanwege het bijzondere btw-regime is bij de grensoverschrijdende levering van deze goederen aan afnemers in andere lidstaten geen sprake van een ICL in de lidstaat van verzending respectievelijk een ICV in de lidstaat van aankomst. In de volgende onderdelen worden deze situaties besproken.

Montage-/installatiegoederen

Als een ondernemer een montage-/installatiegoed (een goed dat hij monteert of installeert aan een ander goed) aanbrengt, verricht hij een levering als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel f, van de wet. De levering van een montage- of installatiegoed is als een binnenlandse levering belast in de lidstaat waar de installatie of montage plaatsvindt (zie artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). De ondernemer die vanuit Nederland montage-/installatiegoederen levert in een andere lidstaat, verricht geen overbrenging eigen goederen (zie artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, van de wet in samenhang met artikel 2, lid 1, onderdeel b, sub i, van de btw-richtlijn). Montage-/installatiegoederen zijn uitgezonderd van de bijzondere regeling voor intracommunautaire afstandsverkoop (zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, 2°, van de wet).

Margegoederen

Er geldt een bijzondere regeling voor de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (artikelen 28b t/m 28i van de wet). Deze bijzondere regeling, de margeregeling, houdt in dat een wederverkoper alleen btw is verschuldigd over zijn winstmarge (het verschil tussen de in- en de verkoopprijs van de betrokken goederen). De grensoverschrijdende leveringen die de wederverkoper vanuit Nederland verricht aan afnemers in andere lidstaten vallen ook onder de margeregeling.¹⁰⁵ Dit geldt ook voor de levering van margegoederen door de wederverkoper aan niet-afrekgerechtigde afnemers in andere lidstaten als bedoeld in artikel 3, lid 1, onderdeel b, van de btw-richtlijn. Dit betekent dat de wederverkoper deze leveringen aangeeft als een binnenlandse marge-levering in de lidstaat van verzending.

De wederverkoper heeft de mogelijkheid om voor de levering van goederen die in aanmerking komen voor toepassing van de margeregeling de reguliere btw-regels toe te passen. Deze keuze moet blijken uit de manier waarop hij de levering in de administratie verwerkt. Toepassing van de reguliere btw-regels heeft onder meer tot gevolg dat de grensoverschrijdende levering van deze goederen aan afnemers in andere lidstaten een ICL in Nederland kan vormen en een ICV in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Accijnsgoederen

De ICL van accijnsgoederen vanuit Nederland aan reguliere ondernemers in andere lidstaten valt onder post a.6. Voor deze ICL kan de ondernemer/leverancier het nultarief toepassen als wordt voldaan aan de in post a.6 en artikel 12, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van het uitvoeringsbesluit gestelde voorwaarden. Hetzelfde geldt voor de ICL van accijnsgoederen die onder een e-AD of een e-VAD vanuit Nederland worden verzonden of vervoerd naar de in artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn genoemde niet-afrekgerechtigde afnemers in andere lidstaten (zie de bijzondere bepaling bij post a.6). De in artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde niet-afrekgerechtigde afnemers zijn ondernemers

¹⁰⁵ Volgens artikel 1a, eerste lid, onderdeel d, van de wet is er geen sprake van een ICV bij grensoverschrijdende leveringen van margegoederen binnen de Unie en daarom kan er ook geen ICL plaatsvinden.

die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten¹⁰⁶ en rechtspersonen die geen btw-plichtig ondernemer zijn.

8.3 Grensoverschrijdende leveringen aan niet-aftrekgerechtigde afnemers met verwervingsdrempel

Voor de ICV van de in artikel 3, lid 1, onderdeel b, van de btw-richtlijn bedoelde niet-aftrekgerechtigde afnemers geldt de in artikel 3, lid 2, van de btw-richtlijn opgenomen verwervingsdrempel van minimaal € 10.000. Als deze afnemers met hun ICV niet de verwervingsdrempel overschrijden of hebben overschreden in de lidstaat waar zij wonen of zijn gevestigd, doet zich bij hen in beginsel geen ICV voor (artikel 3, lid 1, onderdeel b, van de btw-richtlijn).

Voor de ondernemer/leverancier in Nederland is het niet in alle gevallen mogelijk om zelf vast te stellen of de niet-aftrekgerechtigde afnemer in de andere lidstaat de verwervingsdrempel overschrijdt dan wel heeft overschreden¹⁰⁷ of heeft geopteerd voor btw-heffing. De niet-aftrekgerechtigde afnemer dient de leverancier in Nederland hiervan op de hoogte te stellen. Als de niet-aftrekgerechtigde afnemer dit niet doet of aan de leverancier in Nederland desgevraagd niet zijn btw-identificatienummer doorgeeft, kan de leverancier in Nederland ter zake van de levering aan de afnemer in de andere lidstaat niet op grond van post a.6 het nultarief toepassen. De leverancier in Nederland voldoet in deze gevallen niet aan twee materiële voorwaarden voor toepassing van het nultarief.¹⁰⁸

Als een ondernemer vanuit Nederland andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsgoederen levert aan deze niet-aftrekgerechtigde afnemers en de afnemers met hun aankoop of bij eerdere aankopen niet de verwervingsdrempel overschrijden, verricht de ondernemer in Nederland in beginsel geen ICL.

Alsdan zijn er twee mogelijkheden. De levering die de ondernemer vanuit Nederland verricht aan de niet-aftrekgerechtigde afnemer in de andere lidstaat:

- vormt een intracommunautaire afstandsverkoop. Als deze intracommunautaire afstandsverkoop in de lidstaat van aankomst is belast, berekent de ondernemer aan de afnemer btw in de lidstaat van aankomst. Als deze afstandsverkoop in Nederland is belast (artikel 6k, eerste lid, van de wet is van toepassing), dan berekent de ondernemer aan de afnemer Nederlandse btw; of
- vormt geen intracommunautaire afstandsverkoop. Hiervan is sprake als de niet-aftrekgerechtigde afnemer de door hem aangeschafte goederen zelf komt ophalen bij de ondernemer/leverancier. Alsdan verricht de ondernemer een binnenlandse levering in Nederland, waarvoor hij Nederlandse btw factureert aan de niet-aftrekgerechtigde afnemer.

De niet-aftrekgerechtigde afnemers verrichten wel een ICV in de lidstaat waar zij wonen of zijn gevestigd als zij:

- met hun intracommunautaire aankoop de hiervoor bedoelde verwervingsdrempel overschrijden of deze drempel al bij eerdere intracommunautaire aankopen hebben overschreden; of
- hebben geopteerd voor toepassing van het reguliere btw-regime voor hun ICV (zie artikel 3, lid 3, van de btw-richtlijn); of
- bij de intracommunautaire aankoop hun btw-identificatienummer meedelen aan de ondernemer/leverancier in Nederland. Alsdan wordt de afnemer geacht te hebben geopteerd voor toepassing van de reguliere btw-regels (zie artikel 4, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening).

Als sprake is van een ICV bij de niet-aftrekgerechtigde afnemer in de andere lidstaat, verricht de ondernemer/leverancier in Nederland een ICL. De ondernemer/leverancier kan voor de ICL op grond van post a.6 het nultarief toepassen als wordt voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een niet-aftrekgerechtigde afnemer in Nederland de btw voor zijn ICV in Nederland op grond van artikel 37b van de wet verschuldigd wordt als:

1. de leverancier in de andere lidstaat heeft gehandeld alsof in Nederland sprake is van een ICV door de niet-aftrekgerechtigde afnemer (d.w.z. dat de leverancier in zijn eigen lidstaat een ICL heeft aangegeven en daarop het nultarief heeft toegepast); en
2. de niet-aftrekgerechtigde afnemer in Nederland de btw ter zake van de ICV niet zelf op aangifte voldoet.

¹⁰⁶ Hieronder vallen onder meer kleine ondernemers die in de lidstaat waar zij wonen of zijn gevestigd de vrijstelling voor kleine ondernemers toepassen.

¹⁰⁷ Als de niet-aftrekgerechtigde afnemer bij de Nederlandse leverancier één intracommunautaire aankoop doet ter waarde van een bedrag hoger dan de verwervingsdrempel van € 10.000, dan is de Nederlandse leverancier uiteraard op de hoogte van de overschrijding van de verwervingsdrempel.

¹⁰⁸ Hij beschikt niet over het geldige btw-identificatienummer van de afnemer en kan geen geldige opgaaf ICP indienen (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 2°, van het Uitvoeringsbesluit).

8.4 Intracommunautaire afstandsverkopen

Als een ondernemer vanuit Nederland intracommunautaire afstandsverkopen verricht, is bij de ondernemer in Nederland geen sprake van een ICL. Voor intracommunautaire afstandsverkopen geldt de bijzondere regeling voor de elektronische handel.¹⁰⁹

Er is sprake van intracommunautaire afstandsverkopen als:

- een leverancier andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of installatie-/montagegoederen¹¹⁰ verzendt of vervoert vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer; en
- deze goederen levert aan afnemers als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, van de wet.¹¹¹ Het gaat om particulieren en om (andere) niet-af trek gerechtigde afnemers die bij hun aankopen bij de leverancier niet de in artikel 1a, tweede lid, van de wet bedoelde verwervingsdrempel van € 10.000 overschrijden of hebben overschreden.

Kenmerkend voor intracommunautaire afstandsverkopen is dat de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer, ook bij indirecte tussenkomst, altijd door of voor rekening van de leverancier wordt verricht. In artikel 5bis van de uitvoeringsverordening is aangegeven wanneer sprake is van (indirecte) tussenkomst.

Intracommunautaire afstandsverkopen zijn als regel belast in de lidstaat waar de afnemer zich bevindt (artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Als de leverancier niet is gevestigd in de lidstaat van de afnemer zal de leverancier zich voor btw-doeleinden moeten laten registreren in de lidstaat van de afnemer voor het aangeven en het voldoen van de aldaar verschuldigde btw. De leverancier kan kiezen voor toepassing van de zogenoemde Unieregeling. De Unieregeling houdt in dat de leverancier de btw die hij in andere lidstaten moet voldoen voor de intracommunautaire afstandsverkopen die hij aldaar verricht, in de lidstaat van identificatie voldoet via één btw-aangifteloket (artikel 28s van de wet). De leverancier doet aangifte via een btw-melding in de lidstaat van identificatie. In de btw-melding vermeldt de leverancier naast zijn btw-identificatienummer onder meer het totale btw-bedrag dat hij is verschuldigd, uitgesplitst naar de btw-tarieven. Verder verwerkt de leverancier in zijn boekhouding alle relevante gegevens over de intracommunautaire afstandsverkopen (artikel 63 quater uitvoeringsverordening). De Belastingdienst van de lidstaat van identificatie van de leverancier verrekent de btw die de leverancier heeft voldaan met de Belastingdiensten van de andere lidstaten.

Op de regel dat intracommunautaire afstandsverkopen worden belast in de lidstaat waar de afnemer van de goederen woont of is gevestigd, bestaat één uitzondering. Ondernemers/leveranciers die voldoen aan de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 6k, eerste lid, van de wet moeten de btw voor hun intracommunautaire afstandsverkopen voldoen in de lidstaat waar de verzending of het vervoer aanvangt ingevolge artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet. Een belangrijke voorwaarde hiervoor is dat de ondernemer/leverancier met zijn intracommunautaire afstandsverkopen in het lopende kalenderjaar een omzet behaalt die niet hoger is dan € 10.000¹¹² en deze omzetgrens ook niet heeft overschreden in het voorafgaande kalenderjaar (artikel 6k, eerste lid, onderdeel c, van de wet).

De ondernemer/leverancier kan ervoor kiezen om op zijn intracommunautaire afstandsverkopen de reguliere regels toe te passen (artikel 6k, derde lid, van de wet). Hij moet dan de btw voor zijn intracommunautaire afstandsverkopen voldoen in de lidstaat/lidstaten waar de afnemers wonen of zijn gevestigd. Hij kan de btw voldoen via de Unieregeling. De ondernemer/leverancier wordt geacht te hebben gekozen voor toepassing van de reguliere regels in de zin van artikel 6k, derde lid, van de wet, als hij gebruikmaakt van de Unieregeling.¹¹³

In de toelichting op post a.9 wordt nader ingegaan op de zogenoemde platformfictie die bij intracommunautaire afstandsverkopen geldt.

8.5 Grensoverschrijdende leveringen door een vrijgestelde 'kleine ondernemer'

8.5.1 Algemene aspecten

De KOR is een facultatieve vrijstelling van btw voor zogenoemde 'kleine ondernemers'. Kleine ondernemers zijn vrijgesteld van btw-heffing voor al hun in Nederland verrichte (grensoverschrijdende)

¹⁰⁹Zie de Wet implementatie richtlijnen elektronische handel van 7 april 2021 (Stb. 2021, 183).

¹¹⁰Nieuwe vervoermiddelen en montage-/installatiegoederen zijn uitgezonderd van de bijzondere regeling voor intracommunautaire afstandsverkopen (artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, 2°, van de wet).

¹¹¹Hierna in dit onderdeel kortheidshalve aangeduid als: de afnemer.

¹¹²Of de tegenwaarde daarvan in zijn nationale munteenheid.

¹¹³Guidelines resulting from the 123rd meeting of 20 November 2023 Document C – taxud.c.1(2024)5028879 – 1077.

dende) leveringen van goederen en diensten, tenzij expliciet uitgezonderd in artikel 25a, derde lid, van de wet. Verder zijn zij ontheven van de aangifteplicht en de bijbehorende administratieve verplichtingen ter zake van de onder de vrijstelling vallende en door hen verrichte (grensoverschrijdende) leveringen en diensten. Hiertegenover staat dat er geen recht op aftrek bestaat voor de btw op kosten die de kleine ondernemer maakt. De vrijstelling geldt overigens niet voor eventuele btw die de kleine ondernemer verschuldigd wordt bij aankoop van goederen (waaronder een ICV), ontvangen diensten (verlegde btw) of btw die verschuldigd wordt bij invoer. Deze handelingen kunnen daarom alsnog leiden tot een registratie- en aangifteplicht.

De voorwaarden voor toepassing van de KOR in Nederland staan in Hoofdstuk V, Afdeling 1, Paragraaf 2, van de wet. Het betreft op hoofdlijnen het volgende:

- Een ondernemer die in Nederland is gevestigd en van wie de jaaromzet in Nederland niet meer bedraagt dan € 20.000 (de Nederlandse omzetsdrempel) kan kiezen voor toepassing van vrijstelling van belasting ter zake van door de ondernemer in Nederland verrichte leveringen van goederen en diensten (artikel 25a, eerste lid, van de wet). Voor de toepassing van de binnenlandse KOR is eventuele omzet in andere lidstaten niet relevant.
- Een ondernemer die in de Unie maar niet in Nederland is gevestigd kan kiezen voor toepassing van de Nederlandse vrijstelling (ook wel ‘EU-KOR’ genoemd) mits tevens aan de voorwaarde is voldaan dat zijn jaaromzet in de Unie (de Unie-omzetsdrempel) niet meer bedraagt dan € 100.000 (artikel 25a, tweede lid, van de wet).

De voorwaarden voor toepassing van de EU-KOR in een andere lidstaat door een ondernemer die in Nederland is gevestigd staan genoemd in Hoofdstuk V, Afdeling 1, Paragraaf 3, van de wet.

Een in de Unie maar niet in Nederland gevestigde ondernemer met een vaste inrichting in Nederland kwalificeert niet als een in Nederland gevestigde ondernemer voor de toepassing van de regeling.¹¹⁴ In plaats daarvan kan hij gebruik maken van de EU-KOR als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan.

8.5.2 Geen ICL en ICV bij grensoverschrijdende levering door vrijgestelde kleine ondernemer

Een grensoverschrijdende levering van goederen vanuit Nederland naar een andere lidstaat door een vrijgestelde kleine ondernemer aan een andere ondernemer, is geen ICL en komt daarom niet in aanmerking voor het nultarief op grond van post a.6. De ondernemer/afnemer in de lidstaat van aankomst van de goederen kan namelijk geen btw uit hoofde van een ICV aangeven (artikel 2, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, van de richtlijn).

8.5.3 Toerekening van omzet ingevolge artikel 6k van de wet

In onderdeel 8.4 is toegelicht dat intracommunautaire afstandsverkopen als regel belast zijn in de lidstaat waar de afnemer zich bevindt en bij uitzondering belast zijn in de lidstaat waar de verzending of het vervoer aanvangt, afhankelijk van de eventuele toepassing van artikel 6k, eerste lid, van de wet. Dit heeft invloed op de toerekening van de omzet voor de eventuele toepassing van de KOR.

In geval van intracommunautaire afstandsverkopen vanuit Nederland naar een andere lidstaat, zorgt toepassing van art. 6k, eerste lid, van de wet ervoor dat de omzet uit intracommunautaire afstandsverkopen alleen in Nederland belast is en daarom wordt meegerekend voor de Nederlandse jaaromzet-jaaromzet.¹¹⁵ Als afstandsverkopen in de lidstaat van de afnemer zijn belast, dan telt die omzet mee voor de nationale omzetsdrempel van de EU-KOR in die lidstaat. In beide gevallen telt de omzet ook mee voor de Unie-omzetsdrempel van de ondernemer, als hij de KOR (ook) toepast buiten zijn lidstaat van vestiging.

8.5.4 Samenloop van EU-KOR en Unieregeling

Zodra is vastgesteld in welke lidstaat een intracommunautaire afstandsverkoop voor btw-doeleinden plaatsvindt, wordt de vraag relevant of de ondernemer in die desbetreffende lidstaat gebruik maakt of kan maken van de EU-KOR. De afstandsverkopen die plaatsvinden in een lidstaat waar de ondernemer is aangemeld voor de EU-KOR zijn vrijgesteld en mogen niet worden opgenomen in de btw-melding van de Unieregeling en leiden verder ook niet tot een registratie- en aangifteplicht in die lidstaat. De afstandsverkopen die plaatsvinden in een lidstaat waar de kleine ondernemer niet is aangemeld voor de EU-KOR of niet langer in aanmerking komt voor toepassing van de EU-KOR leiden wel tot

¹¹⁴ Guidelines resulting from the 123rd meeting of 20 november 2023 Document A – taxud.c.1(2024)794997 – 1075.

¹¹⁵ Zie Kamerstukken II 2022–2023, 36 312, nr. 3 (MvT), onderdeel 8.3, blz. 15.



verschuldigheid van btw aldaar. De ondernemer kan ervoor kiezen om die btw te voldoen met behulp van de Unieregeling om lokale registratie voor btw-doeleinden in die lidstaat te voorkomen.¹¹⁶

Bijlage 1 bij onderdeel 6.3.2.5 van post a.6

Afhaalverklaring van vaste afnemer

Ondergetekende,.....

(naam van de vaste afnemer die de goederen in ontvangst neemt of de naam van het personeelslid van de vaste afnemer die de goederen namens deze afnemer in ontvangst neemt)

VERKLAART (voor zoveel nodig, namens de vaste afnemer):

- a. dat de goederen die zijn vermeld op de door de leverancier:

Naam:.....

(naam leverancier)

Adres/Plaats:.....

(bedrijfsadres leverancier)

afgegeven factuur met nummer:..... d.d.

(factuurnummer) (factuurdatum)

en die zijn geleverd aan:.....

(naam van de vaste afnemer die voor btw-doeleinden is geregistreerd in een andere lidstaat)

met het btw-identificatienummer:.....

(het btw-identificatienummer van de (andere) lidstaat waar de vaste afnemer is geregistreerd)

met een vervoermiddel met het kenteken:.....

(indien van toepassing: kenteken vermelden)

zijn/zullen worden vervoerd naar:.....

(plaats van bestemming)

in de lidstaat:.....

(lidstaat van bestemming)

- b. dat de vaste afnemer bereid is op verzoek van de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken over de bestemming van de goederen.

.....

(plaats) (datum)

.....

(handtekening van de vaste afnemer die de goederen in ontvangst neemt of handtekening van het personeelslid van de vaste afnemer die de goederen namens de vaste afnemer in ontvangst neemt)

Bijlage 2 bij onderdeel 6.4 van post a.6

Afhaalverklaring van afnemer pleziervaartuig bij vervoer op eigen kiel

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 Unie en dat het vaartuig na overbrenging naar de lidstaat 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

¹¹⁶ Het is echter geen keuze meer als de ondernemer reeds in een of meer andere lidstaten btw voldoet met behulp van de Unieregeling.

- 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 ICV 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 – binnen drie maanden schriftelijk dient te informeren wanneer de onder c bedoelde kopieën niet tijdig worden ontvangen;
 - e. dat hij/zij ervan op de hoogte is dat de leverancier de Nederlandse Belastingdienst zo spoedig mogelijk moet informeren 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;
 - f. dat hij/zij bereid is op verzoek aan de Nederlandse Belastingdienst nadere informatie te verstrekken over de bestemming van het vaartuig.

.....

(plaats) (datum)

.....

(handtekening van de afnemer van het pleziervaartuig)

Post A.7

1. Inhoud van de post

- a. accijnsgoederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een accijnsgoederenplaats als bedoeld in de Wet op de accijns 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 minerale oliën die 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 uitslag tot verbruik is of wordt aangemerkt;
 - 2°. voor het vervoer van de minerale oliën ingevolge de Wet op de accijns een elektronisch administratief document als bedoeld in artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58) (e-AD) is afgegeven voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns;
en
 - 3°. de minerale oliën niet worden vervoerd naar een andere lidstaat noch worden uitgevoerd of opgeslagen in een entrepot;

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 a bedoelde leveringen van accijnsgoederen die zich bevinden in een accijnsgoederenplaats, niet van toepassing zijn. Bij de uitslag tot verbruik van die minerale oliën in de zin 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.

2. Algemeen en juridisch kader

Post a.7 voorziet in een nultarief voor:

- de levering van accijnsgoederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een AGP, voor zover die accijnsgoederen voor de heffing van accijns niet tot verbruik zijn uitgeslagen (post a.7, onderdeel a, in samenhang met artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de wet);
- bepaalde minerale oliën die buiten een AGP zijn gebracht (post a.7, onderdeel b, in samenhang met artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de wet).



Een AGP is: iedere plaats in Nederland waar op grond van de bepalingen van de WA accijnsgoederen onder schorsing van accijns mogen worden geproduceerd, mogen worden verwerkt, voorhanden mogen zijn, mogen worden opgeslagen, mogen worden ontvangen en mogen worden verzonden (artikel 1a, eerste lid, van de WA).

Post a.7 geldt alleen voor zover de in de post bedoelde leveringen plaatsvinden in Nederland (de AGP moet zich in Nederland bevinden). In onderdeel 6 wordt nader ingegaan op de btw-heffing bij grensoverschrijdende leveringen van accijnsgoederen.

Post a.7 is nader uitgewerkt in artikel 12, eerste en tweede lid, onderdeel b, van het uitvoeringsbesluit en in artikel 36a, eerste en derde lid, en artikel 36ca van de uitvoeringsbeschikking. In de genoemde artikelen is aangegeven welke overige voorwaarden gelden voor toepassing van het nultarief op de in post a.7 bedoelde leveringen en toepassing van de bijzondere bepaling bij post a.7.

Post a.7 is gebaseerd op diverse artikelen van de btw-richtlijn. Het gaat om:

- artikel 154 en artikel 157, eerste lid, onderdeel b (voor de levering van accijnsgoederen die naar een belastingentrepot gaan als bedoeld in richtlijn (EU) 2020/262, de zogenoemde Horizontale accijnsrichtlijn);
- de artikelen 155, 156 en artikel 160, eerste lid, onderdeel a (voor de levering van goederen die zich bevinden in een belastingentrepot en waarbij de levering niet betrekking heeft op eindgebruik en/of eindverbruik); en
- artikel 202 (bij onttrekking van de goederen aan het entrepotstelsel vindt heffing plaats bij degene die heeft onttrokken).

3. Accijnsgoederen andere dan minerale oliën (post a.7, onderdeel a)

3.1 Algemeen

Voor de levering van accijnsgoederen geldt onder bepaalde voorwaarden het nultarief om de internationale handel in deze goederen te vergemakkelijken. Accijnsgoederen worden regelmatig geleverd via ketentransacties terwijl zij in het kader van deze leveringen niet worden vervoerd, maar blijven liggen in een AGP in Nederland. Deze ketentransacties zijn normaliter belast in Nederland (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). Deze heffing levert om die reden praktische bezwaren op bij internationale transacties. Door toepassing van het nultarief is aan de praktische bezwaren tegemoetgekomen.

In dit verband is van belang dat er een verschil bestaat tussen de accijns- en de btw-regelgeving voor wat betreft de behandeling van grensoverschrijdende leveringen van accijnsgoederen binnen de Unie. Volgens de WA is het mogelijk om accijnsgoederen met toepassing van een accijnsschorsingsregeling (d.w.z. met opschorting van de accijnsheffing) binnen de Unie grensoverschrijdend te leveren. Voor de btw-heffing ligt dit genuanceerder. Post a.7 geldt alleen voor zover de in de post bedoelde leveringen plaatsvinden in Nederland, grensoverschrijdende leveringen vallen niet onder de post. Grensoverschrijdende leveringen van accijnsgoederen vanuit Nederland naar andere lidstaten kunnen wel op grond van post a.6 als ICL onder het nultarief vallen (zie onderdeel 6). Voor leveringen van accijnsgoederen naar een bestemming buiten de Unie is toepassing van het nultarief mogelijk op grond van post a.2.

Minerale oliën zijn accijnsgoederen en kunnen daardoor onder onderdeel a van post a.7 vallen. Minerale oliën kunnen echter ook onder onderdeel b van post a.7 vallen, of onder de bijzondere regeling die is opgenomen in de bijzondere bepaling bij post a.7. Het is niet mogelijk dat minerale oliën tegelijkertijd onder zowel onderdeel a als onderdeel b van post a.7 vallen. De btw-heffing bij minerale oliën wordt besproken in onderdeel 4.

3.2 Accijnsgoederen andere dan minerale oliën, onderweg naar of opgeslagen in AGP

Volgens onderdeel a van post a.7 geldt het nultarief voor de levering van de in onderdeel a van de post bedoelde accijnsgoederen als die goederen op weg zijn naar of zich bevinden in een AGP¹¹⁷. De toepassing van post a.7 is dus beperkt tot leveringen van accijnsgoederen die op weg zijn naar of die zich bevinden in een AGP in Nederland (zie ook onderdeel 3.1). Onderdeel a van post a.7 kan alleen aan de orde komen bij:

- accijnsgoederen die naar een AGP in Nederland worden gebracht;
- accijnsgoederen die worden overgebracht van de ene AGP naar de andere AGP in Nederland;

¹¹⁷ Nederland hanteert de begrippen 'AGP' en 'AGP-houder' en daarom worden deze begrippen ook in het besluit gebruikt. De richtlijn (EU) 2020/262 hanteert de begrippen 'belastingentrepot' en 'erkend entrepouthouder'.

- accijnsgoederen die worden geleverd terwijl zij (blijven) liggen in een AGP in Nederland.

Het nultarief bedoeld in onderdeel a van post *a.7* geldt alleen als de AGP als zodanig is aangewezen voor de bedoelde accijnsgoederen en voor zover deze goederen voor de accijnsheffing nog niet zijn uitgeslagen tot verbruik.

e-AD

Accijnsgoederen worden onder dekking van een e-AD naar een AGP in Nederland gebracht. Accijnsgoederen die (binnenlands) van de ene naar de andere AGP in Nederland worden vervoerd, kunnen onder een vereenvoudigde regeling vallen, de zogenoemde maandverklaring.¹¹⁸ De betrokken AGP-vergunninghouders hebben hiervoor toestemming nodig (zie artikel 2a, tweede lid, Uitvoeringsbesluit accijns).

Accijnsgoederen die de AGP onder dekking van een e-AD of een maandverklaring verlaten worden niet tot verbruik uitgeslagen. Voor beide situaties kan het nultarief gelden op grond van onderdeel a van post *a.7*.

AGP-vergunning

Voor het aanhouden van een AGP is een vergunning nodig. Bij een AGP voor andere accijnsgoederen dan minerale oliën kan het alleen gaan om een fysieke AGP (een opslagloods of opslagtank, een specifiek terrein e.d.), niet om een AGP zonder vaste ruimte waarin accijnsgoederen worden vervaardigd en/of opgeslagen.¹¹⁹

Geen uitslag tot verbruik

De laatste zinsnede van onderdeel a van post *a.7* luidt: '*voor zover die goederen voor de heffing van de accijns niet zijn uitgeslagen tot verbruik*'. Deze zinsnede bedoelt aan te geven dat het gaat om goederen waarbij zich de belastbare feiten voor de accijns nog niet hebben voorgedaan.¹²⁰ Als uitslag tot verbruik wordt onder meer aangemerkt het onttrekken van accijnsgoederen aan een accijnsschorsingsregeling. Het buiten de AGP brengen van accijnsgoederen is een vorm van het onttrekken van accijnsgoederen aan een accijnsschorsingsregeling.

Voorbeelden

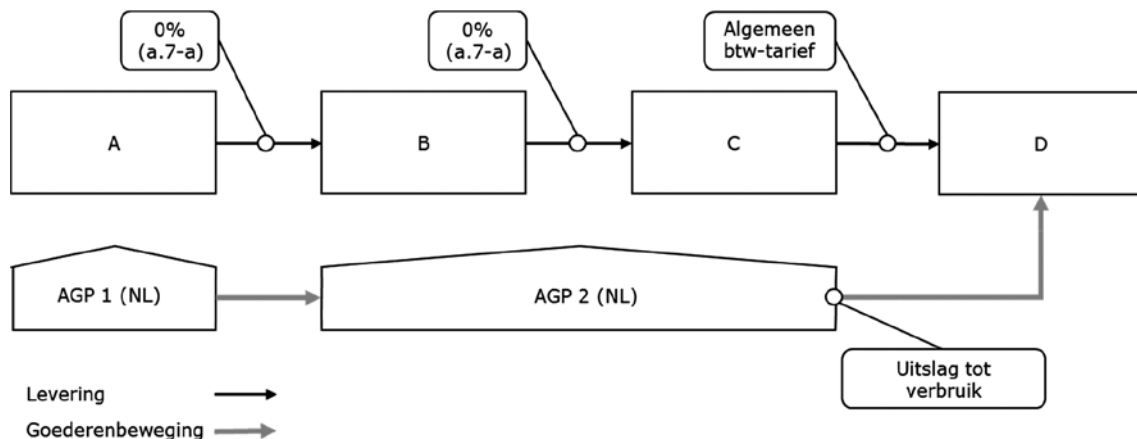
De toepassing van onderdeel a van de post wordt geïllustreerd aan de hand van twee voorbeelden. Uitgangspunt bij deze voorbeelden is dat bij de leveringen wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van onderdeel a van post *a.7*.

¹¹⁸ De maandverklaring kan alleen worden toegepast als de AGP's in Nederland zijn gelegen. Via de maandverklaring doet de vergunninghouder van de AGP in Nederland van waaruit de accijnsgoederen worden overgebracht opgave van de accijnsgoederen die door hem zonder e-AD zijn overgebracht naar een andere AGP in Nederland. Bij toepassing van de maandverklaring blijft een e-AD achterwege.

¹¹⁹ Een AGP voor minerale oliën kan een fysiek AGP zijn of een AGP zonder vaste ruimte, zie ook onderdeel 4.2.

¹²⁰ Het is mogelijk dat post *a.7* wordt toegepast op goederen waarbij voor de accijnsheffing nog geen sprake is van een belastbaar feit, maar voor de btw-heffing (al) wel. Te denken valt aan goederen die wel voor de btw-heffing zijn ingevoerd maar nog niet voor de accijnsheffing.

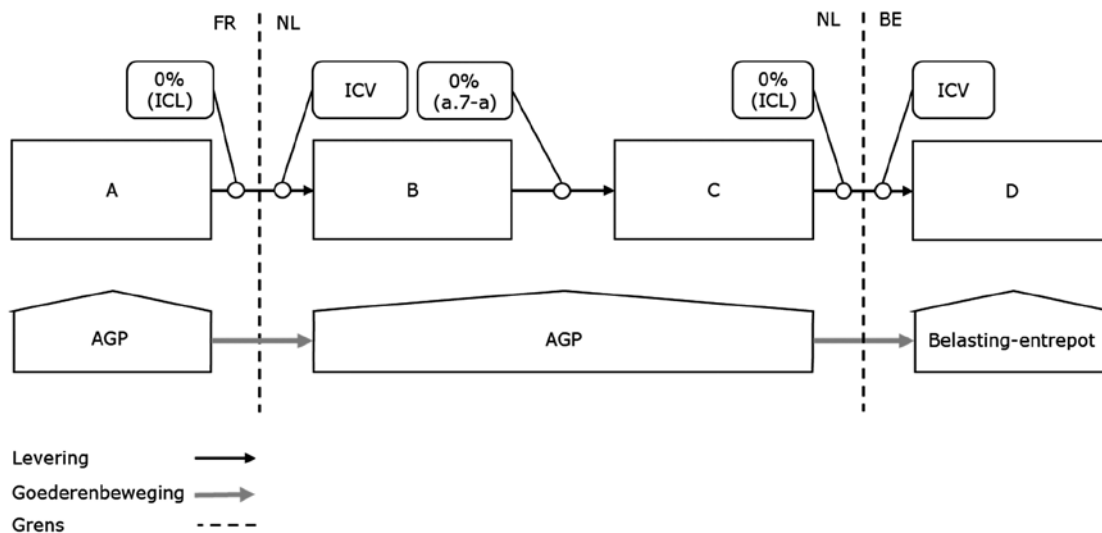
Voorbeeld 1



Ondernemer A (in Nederland gevestigd) heeft accijnsgoederen geproduceerd die in AGP 1 (in Nederland) liggen. A levert deze goederen aan B en brengt de goederen in opdracht van B van AGP 1 naar AGP 2 (AGP 2 bevindt zich ook in Nederland). B levert de goederen vervolgens door aan C, terwijl de goederen in AGP 2 blijven liggen. C levert de goederen aan D. De goederen worden in het kader van de levering C-D uitgeslagen tot verbruik.

De levering A-B en de levering B-C vallen onder het nultarief op grond van onderdeel a van post a.7, omdat het gaat om de levering van accijnsgoederen die naar een AGP in Nederland worden gebracht (A-B) of die zich bevinden in een AGP in Nederland (B-C)¹²¹. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de AGP-vergunninghouders voor het overbrengen van de goederen van AGP 1 naar AGP 2 de maandverklaring kunnen gebruiken als zij hiervoor toestemming hebben. De levering C-D is belast naar het algemene btw-tarief, omdat de goederen in het kader van die levering in Nederland worden uitgeslagen tot verbruik.

Voorbeeld 2



Ondernemer A (in Frankrijk gevestigd) heeft accijnsgoederen geproduceerd en in een belastingentrepot¹²² in Frankrijk opgeslagen. A levert deze goederen intracommunautair aan ondernemer B, die in Nederland is gevestigd. A brengt de goederen in het kader van de ICL in opdracht van B naar een AGP¹²³ in Nederland. B levert de goederen vervolgens door aan C, terwijl de goederen in de AGP in Nederland blijven liggen. C levert en vervoert de goederen intracommunautair aan ondernemer D die

¹²¹ Als B en/of C niet in Nederland zijn gevestigd en in Nederland geen vaste inrichting hebben, kunnen zij het nultarief op grond van onderdeel a van post a.7 alleen toepassen als zij een fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 24c van het uitvoeringsbesluit hebben aangesteld (artikel 12, tweede lid, laatste alinea, van het uitvoeringsbesluit).

¹²² In de andere lidstaten wordt in plaats van het begrip 'AGP' het begrip 'belastingentrepot' gebruikt.

¹²³ Dit kan een AGP van B zijn, of een AGP van een andere AGP-houder.

in België is gevestigd. C brengt de goederen in het kader van de ICL aan D naar een belastingentrepot in België.

De ICL van A aan B valt in Frankrijk onder het nultarief (aan alle daarvoor gestelde voorwaarden wordt voldaan) en B verwerft de goederen intracommunautair in Nederland (belast naar het algemene tarief). De levering B-C valt onder het nultarief op grond van onderdeel a van post a.7, omdat het gaat om de levering van accijnsgoederen die zich bevinden in een AGP in Nederland. De ICL door C aan D is in Nederland belast naar het nultarief op grond van post a.6 (ervan uitgaande dat wordt voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden). De ICL van de goederen door D in België is aldaar belastbaar.

3.3 Overige voorwaarden voor toepassing van post a.7, onderdeel a

Het nultarief geldt alleen voor de levering van accijnsgoederen bedoeld in onderdeel a van post a.7 als de ondernemer/leverancier en de ondernemer/afnemer van de goederen naast de in onderdeel 3.2 bedoelde voorwaarden ook voldoen aan de volgende voorwaarden:

1. de leverancier moet een schriftelijke verklaring kunnen overleggen van de afnemer als omschreven in artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 1°, van het uitvoeringsbesluit;
2. de leverancier van de accijnsgoederen vermeldt op de factuur die hij afgeeft ter zake van de levering van de bedoelde accijnsgoederen 'levering met toepassing van tabel II, post a.7' (artikel 36a, derde lid, eerste alinea, van de uitvoeringsbeschikking); en
3. de leverancier of de afnemer van de bedoelde goederen die niet in Nederland is gevestigd of in Nederland geen vaste inrichting heeft, moet een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen (artikel 12, tweede lid, laatste alinea, van het uitvoeringsbesluit). Het kan hierbij gaan om een fiscaal vertegenwoordiger met een algemene vergunning of met een beperkte vergunning.

De in ad 1 bedoelde schriftelijke verklaring van de afnemer van de in onderdeel a van post a.7 bedoelde accijnsgoederen houdt in dat:

- hij de accijnsgoederen krijgt geleverd en in opslag neemt in een AGP als bedoeld in de WA die voor die soort accijnsgoederen als zodanig is aangewezen of dat hij de goederen krijgt geleverd terwijl zij zijn opgeslagen in een daarvoor in aanmerking komende AGP¹²⁴; en
- hij de accijnsgoederen niet aan de accijnsschorsingsregeling zal onttrekken anders dan in het kader van een levering waarvoor gehele aftrek van belasting door die ondernemer mogelijk is op de voet van artikel 15 van de wet (zie artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 1°, van het uitvoeringsbesluit).

In artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 1°, van het uitvoeringsbesluit is de zinsnede '*niet aan dat regime zal onttrekken*' opgenomen. In dit verband wordt hiermee met name bedoeld dat de vergunninghouder van de AGP, die de in onderdeel a van post a.7 bedoelde accijnsgoederen in opslag neemt, de accijnsgoederen niet buiten die AGP zal brengen. Verder bevat artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 1°, van het uitvoeringsbesluit de zinsnede '*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.*' Hiermee wordt bedoeld: het recht op aftrek hebben van belasting door de ondernemer voor zover de belasting toerekenbaar is aan zijn belaste handelingen.¹²⁵

Een (kopie)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid dat is voorzien van de hiervoor bedoelde schriftelijke verklaring van de afnemer van de goederen, geldt als de in artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 1°, van het uitvoeringsbesluit bedoelde schriftelijke verklaring. De (kopie)factuur of het daarmee gelijk te stellen bescheid moet vergezeld gaan van een verklaring van de vergunninghouder van de AGP¹²⁶ – als dat een ander is dan de afnemer van de goederen – dat deze de goederen voor de ondernemer/afnemer in zijn AGP in opslag neemt of heeft (artikel 36a, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking).

Het bijvoegen van deze verklaring van de vergunninghouder van de AGP door de leverancier van de accijnsgoederen kan stuiten op administratieve/praktische bezwaren. Met toepassing van artikel 63 van de Awr keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

De ondernemer die de in onderdeel a, van post a.7 bedoelde accijnsgoederen levert hoeft de

¹²⁴ De accijnsgoederen kunnen aan de afnemer worden geleverd bij opslag in AGP of bij doorlevering ná opslag in een AGP. De schriftelijke verklaring van de afnemer verschilt naar gelang de situatie die zich voordoet.

¹²⁵ Zie onderdeel 3.2.1 e.v. van besluit Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting. Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000.

¹²⁶ De persoon op wiens naam de door de Douane verleende AGP-vergunning staat.

verklaring van de vergunninghouder van de AGP bedoeld in artikel 36a, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking niet bij te voegen bij de (kopie)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid die of dat hij bij de levering uitreikt.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

Uit de bescheiden die ten grondslag liggen aan de levering blijkt duidelijk waar de geleverde goederen in een AGP zijn (of zullen worden) opgeslagen.

4. Minerale oliën

4.1 Algemeen

Minerale oliën worden veelvuldig verhandeld via de internationale termijnhandel. Het in de belastingheffing betrekken van deze termijntransacties zou leiden tot praktische problemen en daardoor belemmerend uitwerken op de internationale termijnhandel. Door de toepassing van het nultarief worden deze bezwaren voorkomen.

Minerale oliën kunnen onder verschillende onderdelen van post *a.7* vallen. Een overzicht:

- post *a.7*, onderdeel *a*: geldt voor minerale oliën die onderweg zijn naar een AGP of die zijn opgeslagen in een AGP, als de minerale oliën voor de heffing van accijns niet tot verbruik zijn uitgeslagen (zie onderdeel 4.2);
- de bijzondere bepaling van post *a.7*: geldt voor minerale oliën die zich bevinden in een AGP die is aangewezen voor de toepassing van de bijzondere bepaling bij post *a.7* (zie onderdeel 4.3). De bijzondere bepaling vormt een uitzondering op onderdeel *a*, van post *a.7*;
- post *a.7*, onderdeel *b*: geldt voor minerale oliën die buiten een AGP zijn gebracht en die niet naar een AGP worden gebracht die voor minerale oliën als zodanig is aangewezen (zie onderdeel 4.5).

Bij uitslag tot verbruik van de minerale oliën uit een AGP die is aangewezen voor de toepassing van de bijzondere bepaling bij post *a.7*, wordt de btw geheven via een verleggingsregeling, zoals verwoord in de bijzondere bepaling bij post *a.7* (zie onderdeel 4.3).

Overigens is het ook mogelijk dat de levering van minerale oliën die zich bevinden buiten een AGP onder het nultarief valt op grond van post *a.8* (zie de toelichting op post *a.8*).

4.2 Minerale oliën onderweg naar of opgeslagen in een AGP (post *a.7*, onderdeel *a*)

Voor de uitleg van het begrip ‘minerale oliën’ wordt aangesloten bij artikel 25 van de WA. Minerale oliën kunnen worden opgeslagen in een fysieke AGP (een opslagtank). Aan personen die niet beschikken over een opslagplaats voor minerale oliën kan in bepaalde gevallen een vergunning voor een AGP zonder ruimte¹²⁷ worden verleend. Voor deze minerale oliën is het gestelde in de onderdelen 3.2 en 3.3 van (overeenkomstige) toepassing.

4.3 Minerale oliën in een AGP aangewezen voor toepassing van de bijzondere bepaling bij post *a.7*

Volgens de bijzondere bepaling bij post *a.7* vallen alle leveringen van minerale oliën die zich bevinden in een aangewezen AGP onder het nultarief. Zodra de minerale oliën zich bevinden in de aangewezen AGP, hebben de ondernemers/leveranciers en de ondernemers/afnemers voor de btw geen verplichtingen tegenover de Belastingdienst.¹²⁸ Dit heeft onder meer tot gevolg dat als de ondernemer/leverancier in het buitenland (binnen of buiten de Unie) is gevestigd, hij zich voor de bewuste levering niet in Nederland voor de btw-heffing hoeft te registreren of een fiscaal vertegenwoordiger hoeft aan te stellen.¹²⁹ De bijzondere bepaling bij post *a.7* is alleen van toepassing als de AGP-vergunninghouder hiervoor een aanwijzing heeft. De AGP-vergunninghouder kan hiervoor een verzoek indienen bij de inspecteur. Alleen een fysieke AGP kan hiervoor worden aangewezen (artikel 36ca, vijfde lid, laatste zin, van de uitvoeringsbeschikking).

¹²⁷ Zie artikel 42a WA.

¹²⁸ Zie Kamerstuk II 1995–1996, 24 466, nr. 3, blz. 6 en 7.

¹²⁹ Zie artikel 12a, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit, waarin is aangegeven dat artikel 12b, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, van het uitvoeringsbesluit (verklaring afnemer) niet geldt bij toepassing van de bijzondere bepaling bij post *a.7*. Verder is in artikel 12a, tweede lid, van het uitvoeringsbesluit bepaald dat artikel 12, tweede lid, slotzin, van het uitvoeringsbesluit (aanstelling fiscaal vertegenwoordiger) niet geldt.

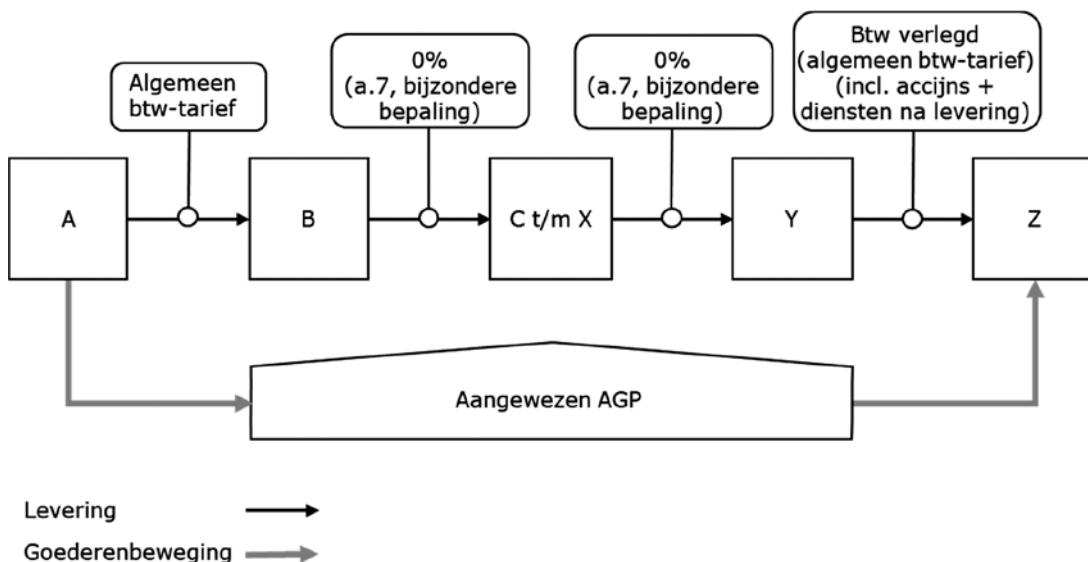
De bijzondere bepaling geldt alleen voor de levering van minerale oliën als bedoeld in onderdeel a van post a.7 die zich al bevinden in een aangewezen AGP. De bijzondere bepaling geldt niet voor de levering van minerale oliën die naar een aangewezen AGP worden overgebracht. Deze levering kan wel vallen onder onderdeel a van post a.7; alsdan gelden voor de leverancier de reguliere verplichtingen (bijvoorbeeld de plicht tot het aanstellen van een fiscaal vertegenwoordiger wanneer de leverancier in het buitenland is gevestigd).

Einde werking bijzondere bepaling

De werking van de bijzondere bepaling eindigt bij de levering van minerale oliën die voorafgaat aan de uitslag tot verbruik als bedoeld in de WA.¹³⁰ Deze levering wordt in de btw-heffing betrokken.¹³¹ Het gaat om de levering aan degene die de goederen aan het opslagregime onttrekt voor eigen gebruik of voor een levering aan een afnemer die de goederen buiten het opslagregime geleverd wil hebben. De btw die is verschuldigd voor de levering van minerale oliën die voorafgaat aan de uitslag tot verbruik, wordt geheven van de ondernemer aan wie die levering is verricht. In feite gaat het hier om een verlegging van de btw-heffing naar de afnemer. De btw is verschuldigd op het moment van de uitslag tot verbruik van de minerale oliën. De accijns die is verschuldigd bij de uitslag tot verbruik van de minerale oliën wordt begrepen in de maatstaf van heffing voor de btw.¹³² Ook de vergoeding voor diensten die met betrekking tot de minerale oliën worden verricht na de levering die voorafgaat aan de uitslag tot verbruik, behoort tot de maatstaf van heffing voor de btw.

Voorbeeld 3

Een voorbeeld om de toepassing van de bijzondere bepaling bij post a.7 te illustreren.



A (in België gevestigd) levert aan B (in Nederland gevestigd) minerale oliën. In opdracht van B vervoert A de goederen naar een AGP die is aangewezen voor toepassing van de bijzondere bepaling bij post a.7 en laat de goederen in dat entrepot opslaan. De minerale oliën worden, terwijl zij zich bevinden in de aangewezen AGP, door B geleverd aan C, vervolgens levert C de minerale oliën aan D, D levert aan E, F levert aan G enz. tot en met de levering door X aan Y. Y levert vanuit de AGP de minerale oliën aan Z. Na de levering door ondernemer Y geeft ondernemer Z de opdracht aan de AGP-houder om de minerale oliën te onttrekken aan het opslagregime.

A verricht in België een ICL (aldaar aan het nultarief onderworpen) en B verricht in Nederland een ICV (belast naar het algemene btw-tarief, de post geldt niet voor grensoverschrijdende leveringen). Alle leveringen van minerale oliën die plaatsvinden tijdens de opslag in de aangewezen AGP, zijn aan het nultarief onderworpen. De leveringen B-C, C-D enz. tot en met de levering X-Y zijn aan het nultarief onderworpen, zonder verdere btw-verplichtingen voor de leveranciers en afnemers. De levering die voorafgaat aan de uitslag tot verbruik (de levering Y-Z, waarvoor de minerale oliën aan het opslagre-

¹³⁰ D.w.z. de leveringen tot aan het tijdstip waarop accijns wordt verschuldigd.

¹³¹ De uitslag tot verbruik bedoeld in de WA vormt als zodanig voor de btw geen belastbaar feit.

¹³² De AGP-houder uit wiens AGP de goederen worden uitgeslagen, is een ander dan de ondernemer die de accijnsgoederen vanuit de AGP geleverd wil hebben.

gime worden onttrokken) is belast naar het algemene btw-tarief. De btw die is verschuldigd in verband met de levering Y-Z wordt van afnemer Z geheven en is door hem verschuldigd op het tijdstip van de uitslag tot verbruik. Het bedrag waarover de btw moet worden berekend wordt verhoogd met de wegens de uitslag tot verbruik verschuldigde accijns en de vergoeding voor eventuele diensten met betrekking tot de goederen die *na* die levering hebben plaats gevonden.

Als Z niet in Nederland woont of is gevestigd en in Nederland geen vaste inrichting heeft, is hij verplicht voor die levering en de daaropvolgende levering een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen (zie artikel 24c, vierde en vijfde lid, onderdeel a, 3° en 5° van het uitvoeringsbesluit).

4.4 Overige voorwaarden voor toepassing van de bijzondere bepaling bij post a.7

De bijzondere bepaling bij post a.7 is alleen van toepassing als de AGP-vergunninghouder hiervoor een aanwijzing heeft (zie onderdeel 4.3.). De AGP-vergunninghouder doet bij de inspecteur een verzoek om aanwijzing. In zijn verzoek vermeldt hij zijn naam, adres en btw-identificatienummer. Verder verstrekt hij aan de inspecteur een kopie van zijn vergunning voor die AGP (artikel 36ca, eerste en tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking).

De inspecteur neemt in de aanwijzing van de AGP nadere voorwaarden op voor de administratie die de AGP-vergunninghouder moet voeren om de juiste toepassing van de bijzondere bepaling te kunnen controleren (artikel 36ca, derde lid, van de uitvoeringsbeschikking). Deze voorwaarden houden in ieder geval in dat de AGP-vergunninghouder de administratie zodanig voert dat:

- a. bij de uitslag tot verbruik van de minerale oliën uit de AGP de identiteit wordt vastgelegd van de ondernemer van wie de belasting wordt geheven omdat aan hem de levering is verricht die voorafgaat aan de uitslag tot verbruik uit de AGP;
- b. een omschrijving van de hoeveelheid en de soort van de desbetreffende minerale oliën wordt gegeven;
- c. als de ondernemer van wie de btw wordt geheven een in het buitenland (binnen of buiten de Unie) gevestigde ondernemer is, de naam en het btw-identificatienummer worden vastgelegd van de fiscaal vertegenwoordiger die voor de buitenlandse ondernemer optreedt met betrekking tot vorenbedoelde levering.

4.5 Minerale oliën gebracht buiten een AGP (post a.7, onderdeel b)

Onderdeel b van post a.7 voorziet onder bepaalde voorwaarden in een nultarief voor de levering van minerale oliën die buiten een AGP zijn gebracht en die niet naar een (andere) AGP worden gebracht die voor minerale oliën als zodanig is aangewezen. Het gaat hierbij om de levering van minerale oliën waarvoor in artikel 27 van de WA een accijnstarief is vastgesteld en minerale oliën die daarmee worden gelijkgesteld op grond van artikel 28 van de WA.

Het nultarief kan volgens onderdeel b van post a.7 alleen worden toegepast als:

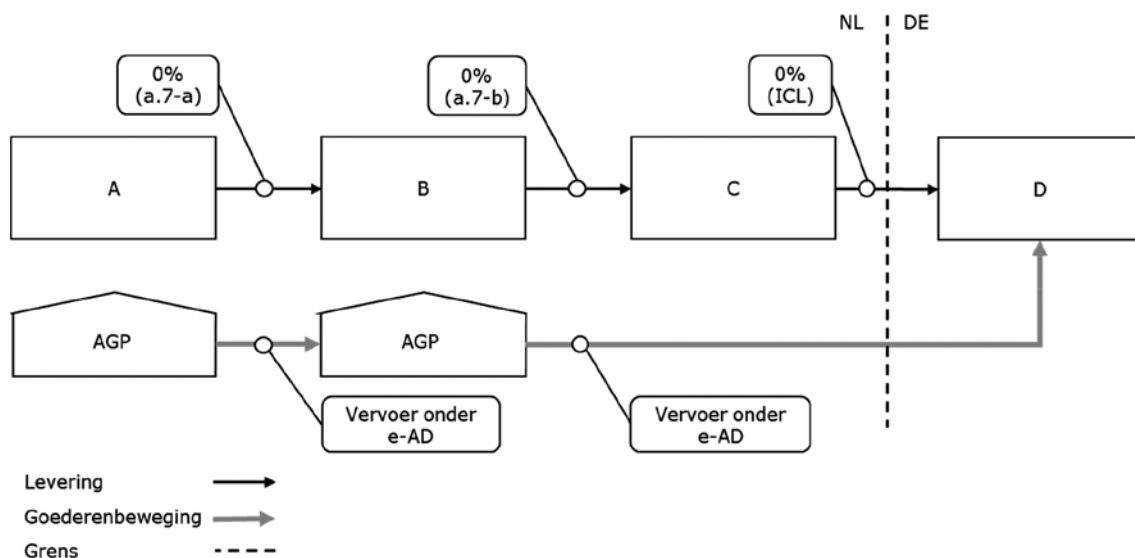
1. het buiten de AGP brengen van de minerale oliën volgens de WA niet als uitslag tot verbruik is of wordt aangemerkt; en
2. voor het vervoer van de minerale oliën ingevolge de WA een document is afgegeven als bedoeld in artikel 3 van de Gedelegeerde Verordening (EU) 2022/1636¹³³; en
3. de minerale oliën niet worden vervoerd naar een andere lidstaat en ook niet worden uitgevoerd of opgeslagen in een entrepot.

Onderdeel b, 1° t/m 3°, van post a.7, formuleren de materiële voorwaarden waaronder het nultarief op grond van onderdeel b van post a.7 aan de orde komt. Onderdeel b, 3° brengt tot uitdrukking dat onderdeel b van post a.7 alleen kan worden toegepast voor zover de levering van de minerale oliën niet onder het nultarief valt op grond van post a.6 of post a.2.

Voorbeeld

Een voorbeeld om de toepassing van zowel onderdeel a als onderdeel b van post a.7 te illustreren.

¹³³ Dit is het e-AD.



A (een vergunninghouder fysiek AGP in Nederland) verkoopt minerale oliën aan B (een vergunninghouder fictief AGP in Nederland). A vervoert de minerale oliën in verband met de levering aan B met een e-AD (e-AD nummer 1) vanuit zijn AGP naar de AGP van B. Na ontvangst van de minerale oliën neemt B deze op in de voorraadadministratie van zijn fictief AGP. B verkoopt de minerale oliën aan C in Nederland en C verkoopt de minerale oliën aan D in Duitsland. In verband met de levering B-C-D maakt B een nieuw e-AD op (e-AD nummer 2) en schrijft de minerale oliën uit zijn voorraadadministratie. Op het nieuwe e-AD staat als bestemming D en het dekt daarmee het vervoer van de minerale oliën van B tot aan D in Duitsland. C levert de minerale oliën intracommunautair aan D.

Op de levering A-B is het nultarief van toepassing op grond van post a.7, onderdeel a.

De levering B-C valt op grond van onderdeel b van post a.7 onder het nultarief. B voldoet aan de in onderdeel b van post a.7 gestelde voorwaarden omdat:

- het overbrengen van de minerale oliën vanuit de AGP van B naar D volgens de WA niet wordt aangemerkt uitslag tot verbruik;
- voor het vervoer van de minerale oliën door B naar D een e-AD (e-AD nummer 2) is opgemaakt;
- de minerale oliën niet worden vervoerd naar een andere lidstaat of uitgevoerd of opgeslagen in entrepot.

De derde voorwaarde moet uitsluitend worden beoordeeld vanuit het perspectief van de btw, in dit voorbeeld de levering B-C. De situatie waarin de minerale oliën zich volgens de accijnswetgeving bevinden blijft buiten beschouwing. Het is hierbij dus niet van belang dat voor de minerale oliën al een e-AD is opgemaakt waarop een bestemming in Duitsland staat en de goederen al naar Duitsland onderweg zijn.

De levering C-D valt op grond van post a.6 onder het nultarief als is voldaan aan de in post a.6 gestelde voorwaarden.

4.6 Overige voorwaarden voor toepassing van post a.7, onderdeel b

Het nultarief bedoeld in onderdeel b van post a.7 geldt alleen als naast de in onderdeel 4.5 bedoelde voorwaarden ook wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de leverancier moet een schriftelijke verklaring 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 btw op de voet van artikel 15 van de wet door die ondernemer mogelijk is (artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 2°, van het uitvoeringsbesluit);
- de leverancier vermeldt op de factuur die hij afgeeft ter zake van de levering van de minerale oliën 'levering met toepassing van tabel II, post a.7', het accijnsnummer van de afzender van het e-AD, en het volgnummer van het e-AD (artikel 36a, derde lid, van de uitvoeringsbeschikking);
- de leverancier of de afnemer van de bedoelde minerale oliën die niet in Nederland is gevestigd en in Nederland geen vaste inrichting heeft, heeft een fiscaal vertegenwoordiger aangesteld (artikel 12, tweede lid, laatste alinea, van het uitvoeringsbesluit).

Schriftelijke verklaring van de afnemer (ad a)

Met 'gehele aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet' ter zake van de in ad a bedoelde levering (artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 2°, van het uitvoeringsbesluit) wordt bedoeld: het recht op aftrek hebben van belasting door de afnemer voor zover de belasting ter zake van de levering toerekenbaar is aan zijn belaste handelingen (zie onderdeel 3.3).

Een (kopie)factuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid dat is voorzien van de hiervoor bedoelde schriftelijke verklaring van de afnemer van de in onderdeel b van post a.7 bedoelde minerale oliën, geldt als de in artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 2°, van het uitvoeringsbesluit bedoelde schriftelijke verklaring. De (kopie)factuur of het daarmee gelijk te stellen bescheid moet vergezeld gaan van een verklaring van de vergunninghouder van de AGP dat deze de goederen voor de ondernemer in zijn AGP in opslag neemt (artikel 36a, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking).

5. Wijziging van bestemming

De toepassing van het nultarief op de in onderdeel a en onderdeel b van post a.7 bedoelde goederen is onder meer afhankelijk van de verklaring van de afnemer van de goederen dat hij de goederen niet aan de accijnsschorsingsregeling zal onttrekken¹³⁴ anders dan in het kader van een levering ter zake waarvan gehele aftrek van belasting mogelijk is op de voet van artikel 15 van de wet (artikel 12, tweede lid, onderdeel b, 1° en 2°, van het uitvoeringsbesluit). Als de afnemer die de verklaring heeft afgegeven aan de goederen een andere bestemming geeft, wordt de afnemer de btw alsnog verschuldigd (artikel 12, derde lid, van het uitvoeringsbesluit)¹³⁵. Als de afnemer aan de goederen een andere bestemming geeft in strijd met zijn verklaring, wordt de belasting alsnog van hem geheven (artikel 20, tweede lid, tweede zin, van de Awr). Voor het vaststellen van het na te heffen bedrag aan btw moet in de maatstaf van heffing ook worden begrepen het bedrag van de accijns dat voor die goederen volgens de WA bij uitslag tot verbruik zou zijn verschuldigd.

6. Invoer, uitvoer en ICL/ICV van de in post a.7 bedoelde goederen

Post a.7 geldt alleen voor zover de in de post bedoelde leveringen plaatsvinden binnen Nederland (zie onderdelen 2 en 3.1).

Post a.7 geldt dus niet voor goederen die in Nederland voor de btw-heffing worden ingevoerd en vervolgens naar een AGP worden gebracht als bedoeld in post a.7. De invoer van de goederen is in Nederland belast. De in verband met de invoer verschuldigde btw kan worden verlegd naar de btw-aangifte van de ondernemer/afnemer op grond van artikel 23 van de wet als wordt voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden.¹³⁶

Goederen die vanuit een AGP als bedoeld in post a.7 worden uitgevoerd, vallen evenmin onder post a.7. De uitvoer van deze goederen valt op grond van post a.2 onder het nultarief als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan.

Post a.7 geldt ook niet voor goederen die intracommunautair worden geleverd vanuit een AGP als bedoeld in post a.7 en worden vervoerd naar een andere lidstaat, waar zij aan de btw-heffing zijn onderworpen omdat aldaar sprake is van een ICV. De ICL van deze goederen valt op grond van post a.6 onder het nultarief als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan.

Ook goederen die vanuit een andere lidstaat worden vervoerd naar Nederland naar een AGP als bedoeld in post a.7, vallen niet onder post a.7. De ICV van deze goederen is in Nederland belast.

Overigens vallen de diensten die worden verricht ten aanzien van de in post a.7 bedoelde goederen onder het nultarief op grond van post b.1.

Post A.8

1. Inhoud van de post

- a. *bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen of soorten van goederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een 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;*

¹³⁴ zie onderdeel 3.3.

¹³⁵ In de praktijk is dit het algemene btw-tarief na het vervallen van post a.32 van de bij de wet behorende Tabel I.

¹³⁶ zie artikel 23 van de wet juncto de artikelen 17 t/m 18b van de uitvoeringsbeschikking.

- b. *bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen of soorten van goederen die zich bevinden in een ander entrepot dan een 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;

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 uitslag. 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.

2. Algemeen en juridisch kader

Post a.8 voorziet onder bepaalde voorwaarden in een nultarief voor de levering van aangewezen goederen die:

- zich bevinden in of worden gebracht naar een niet-plaatsgebonden entrepot dat geen douane-entrepot is (post a.8, onderdeel a); of
- zich bevinden in een plaatsgebonden entrepot, dat niet een AGP is voor minerale oliën (post a.8, onderdeel b).

Post a.8 geldt alleen voor zover de in de post bedoelde leveringen plaatsvinden in Nederland, grensoverschrijdende leveringen vallen niet onder de post.

Post a.8 is nader uitgewerkt in:

- artikel 12, eerste en tweede lid, onderdeel c, en derde lid, van het uitvoeringsbesluit;
- artikel 36a tot en met 36c van de uitvoeringsbeschikking;
- de bijlagen I en K bij de uitvoeringsbeschikking.

Post a.8 is gebaseerd op diverse artikelen van de btw-richtlijn. Het gaat om artikel 155, artikel 157, lid 1, onderdelen a en b, en artikel 160, lid 1, onderdeel b, en lid 2, van de btw-richtlijn.

Het nultarief van post a.8 geldt voor bulkgoederen waarin door onder meer in het buitenland gevestigde ondernemers internationaal handel wordt gedreven (o.a. via de termijnmarkt), terwijl die goederen in een btw-entrepot in Nederland zijn opgeslagen. Normaliter zijn deze aan- en verkopen belast in Nederland (zie artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). Deze heffing leverde praktische bezwaren op. Door toepassing van het nultarief is aan de praktische bezwaren tegemoetgekomen. Het achterliggende doel van het nultarief van post a.8 is om ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd voor de bedoelde aan- en verkopen te ontheffen van btw-verplichtingen¹³⁷.

De termen die betrekking hebben op het plaatsgebonden en het niet-plaatsgebonden entrepot (zoals uitslag, onttrekken, als eigenaar beschikken over, zie artikel 154 t/m 163 van de btw-richtlijn) worden geïnterpreteerd in lijn met het DWU en de daarop gebaseerde regelgeving.

3. Aangewezen goederen

In bijlage I respectievelijk bijlage K bij de uitvoeringsbeschikking zijn de (soorten van) goederen aangewezen die vallen onder onderdeel a, respectievelijk onderdeel b, van post a.8 (zie ook artikel 36b van de uitvoeringsbeschikking). Bijlage I en bijlage K sluiten voor de omschrijving van de goederen aan bij (de onderverdeling van) bepaalde posten van de gecombineerde nomenclatuur. De goederen vallen alleen onder post a.8 voor zover de goederen niet geschikt zijn om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruiksfeer te worden gebracht (artikel 36b van de uitvoeringsbeschikking). Met de voorwaarde dat het niet mag gaan om goederen geschikt voor particulier verbruik wordt bedoeld dat post a.8 alleen geldt voor onverpakte bulkgoederen die in bulkhoeveelheden tussen ondernemers worden verhandeld. Onder 'be- en verwerken' van goederen wordt in dit verband ook

¹³⁷ Zie Kamerstuk II 1995–1996, 24 466, nr. 3, blz. 6 en 7.

verstaan het verpakken of ompakken van goederen. Dit betekent dat aangewezen bulkgoederen onder de post vallen, maar dat dezelfde goederen na om- of verpakking niet meer onder de post vallen, als de goederen hierdoor geschikt zijn gemaakt voor levering aan particulieren.

4. Naar of in een niet-plaatsgebonden entrepot

Post a.8, onderdeel a, voorziet in een nultarief voor de levering van de in bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking aangewezen (bulk)goederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in artikel 157, lid 1, onderdeel a en b, van de btw-richtlijn. Een niet-plaatsgebonden entrepot vormt een administratief entrepot, wat wil zeggen dat de aanwezigheid en omvang van het entrepot blijkt uit de administratie van de betrokken ondernemer. De regeling voor het niet-plaatsgebonden entrepot is niet gekoppeld aan een bepaalde (fysieke) locatie in Nederland waar de betrokken goederen zijn opgeslagen¹³⁸, maar aan vergunningen voor het aanhouden van zo'n entrepot. De goederen worden geacht in het niet-plaatsgebonden entrepot van een afnemer/a.8-vergunninghouder te zijn gebracht als zij na de levering tot zijn bedrijfsvermogen zijn gaan behoren doordat zij in zijn administratie als bedrijfsvoorraad zijn opgenomen.

De volgende leveringen vallen onder de post:

- de levering van de in bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking aangewezen (bulk)goederen door een ondernemer/leverancier aan een ondernemer/afnemer die beschikt over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot (zie artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit); en
- de levering van de in bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking aangewezen (bulk)goederen door een ondernemer/leverancier die beschikt over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot aan een ondernemer/afnemer die beschikt over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot (zie artikel 36c van de uitvoeringsbeschikking).

5. Overige voorwaarden voor toepassing van regeling niet-plaatsgebonden entrepot (post a.8, onderdeel a)

Het nultarief geldt alleen voor de levering van de goederen bedoeld in onderdeel a van post a.8 als naast de in onderdeel 4 bedoelde voorwaarden wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a. De ondernemer/afnemer van de goederen moet verplicht beschikken over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot (artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit). Voor de ondernemer/leverancier van de goederen is zo'n vergunning facultatief (artikel 36c, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking);
- b. de ondernemer/leverancier van de goederen¹³⁹ beschikt over een schriftelijke verklaring van de ondernemer/afnemer van de goederen als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit, gelezen in samenhang met artikel 36a van de uitvoeringsbeschikking;
- c. de ondernemer/leverancier van de goederen¹⁴⁰ moet op de factuur die hij aan de afnemer uitreikt ter zake van de levering vermelden: 'levering met toepassing van tabel II, post a.8' (artikel 36a, derde lid, van de uitvoeringsbeschikking);
- d. de aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger als de ondernemer/leverancier of de ondernemer/afnemer van de goederen niet in Nederland woont of is gevestigd of in Nederland geen vaste inrichting¹⁴¹ heeft (artikel 12, tweede lid, laatste alinea, van het uitvoeringsbesluit).

Beschikken over een vergunning (ad a)

Ondernemers/afnemers van goederen bedoeld in bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking moeten verplicht beschikken over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot. Voor ondernemers/leveranciers van deze goederen is zo'n vergunning optioneel. Deze ondernemers/leveranciers komen echter alleen in aanmerking voor een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot als hun bedrijfsuitoefening is gericht op het leveren van goederen bedoeld in bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking (artikel 36c, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking). In artikel 36c, tweede tot en met zesde lid van de uitvoeringsbeschikking is aangegeven aan welke voorwaarden de betrokken ondernemers moeten voldoen om zo'n vergunning te krijgen. De vergunning kan worden ingetrokken of gewijzigd als de voorwaarden voor de vergunning niet worden nageleefd.

¹³⁸ Ook al gaat het niet om een specifieke locatie, de goederen moeten wel in Nederland aanwezig zijn, anders geldt het nultarief niet (artikel 36c, lid 1, van de uitvoeringsbeschikking).

¹³⁹ De leverancier hoeft niet te beschikken over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot.

¹⁴⁰ Zie de vorige voetnoot.

¹⁴¹ Voor de uitleg van het begrip 'vaste inrichting' wordt verwezen naar voetnoot 98.

Beschikken over een schriftelijke verklaring (ad b)

De schriftelijke verklaring van de ondernemer/afnemer van de goederen houdt in dat:

- hij (de afnemer) de goederen krijgt geleverd en in opslag neemt in zijn niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in post a.8, onder vermelding van het nummer van zijn entrepotvergunning; en
- hij (de afnemer) de goederen niet aan dat (entrepot)regime zal onttrekken anders dan in het kader van een levering waarvoor bij hem (de afnemer) volledig aftrek van belasting mogelijk is op de voet van artikel 15 van de wet (artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit). Een factuur, een kopiefactuur of een daarmee gelijk te stellen bescheid, dat is voorzien van de hiervoor bedoelde verklaring van de afnemer van de goederen, vormt zo'n schriftelijke verklaring (artikel 36a, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking).

Als de ondernemer/afnemer die de hiervoor bedoelde schriftelijke verklaring heeft afgegeven aan de goederen een andere bestemming geeft dan hij in de verklaring heeft aangegeven, is de afnemer de belasting alsnog verschuldigd naar het algemene of verlaagde btw-tarief (artikel 12, derde lid, van het uitvoeringsbesluit). Als de goederen een andere bestemming verkrijgen door toedoen van de afnemer, zal de belasting worden geheven van degene door wiens toedoen het nultarief achteraf niet van toepassing bleek te zijn (artikel 20, tweede lid, tweede zin, van de Awr).

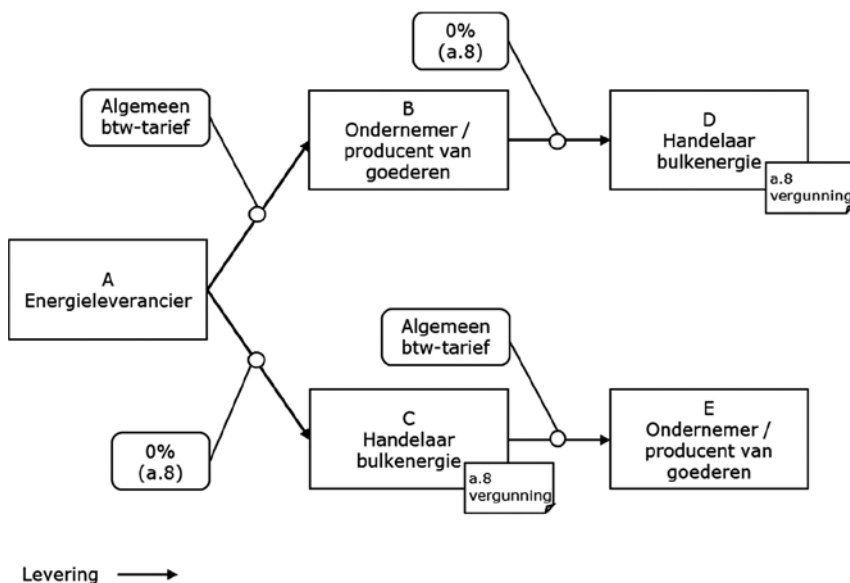
Aanstelling fiscaal vertegenwoordiger (ad d)

Deze voorwaarde geldt alleen als de leverancier of de afnemer van de goederen in het buitenland zijn gevestigd. Bij de fiscaal vertegenwoordiger gaat het om een fiscaal vertegenwoordiger met een algemene vergunning of met een beperkte vergunning.

6. Voorbeelden

De toepassing van de post wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 1



Ondernemer A is een energiemaatschappij die via het net elektriciteit in bulk¹⁴² levert aan de ondernemers B en C. Ondernemer A beschikt niet over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot. Ondernemer B is een producent van goederen, die de geleverde elektriciteit gebruikt binnen zijn onderneming voor het produceren van die goederen. Ondernemer B verkoopt de overtollige elektriciteit (die hij niet verbruikt bij het productieproces binnen zijn onderneming) door aan ondernemer D, een handelaar in bulkenergie (elektriciteit). Ondernemer D heeft een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot (zie artikel 36c, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking).

Ondernemer B komt niet in aanmerking voor een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot,

¹⁴²In Bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking wordt onder meer 'elektrische energie met een spanning van ten minste 110 kilovolt' genoemd.

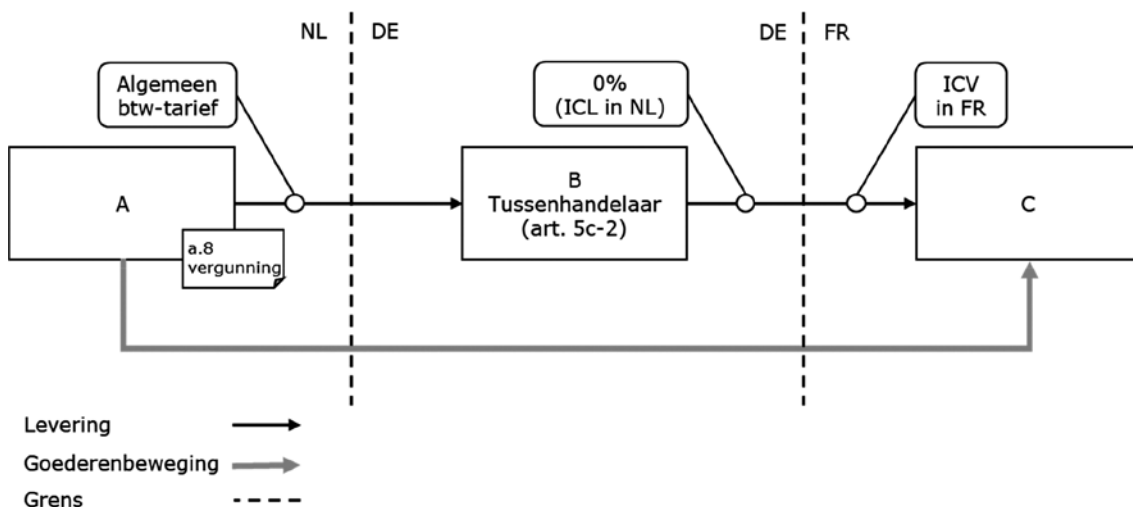
omdat zijn bedrijfsuitoefening als zodanig niet is gericht op de verkoop van elektriciteit in bulk aan andere ondernemers (zie artikel 36c, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking), maar op de productie van andere goederen. De doorverkoop van de overtollige elektriciteit in bulk vloeit voort uit het productieproces van de onderneming van B, en vormt geen zelfstandige activiteit.

De ondernemers C en D zijn handelaren in bulkenergie die beiden beschikken over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot (hun bedrijfsuitoefening is gericht op het leveren van elektriciteit in bulk aan andere ondernemers). Ondernemer C verkoopt de bulkenergie (elektriciteit) door aan ondernemer E, een producent van goederen. Ondernemer E gebruikt de elektriciteit in bulk binnen het productieproces van zijn onderneming. Ondernemer E komt om dezelfde reden als ondernemer B niet in aanmerking voor een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot. De door A, B en C geleverde elektriciteit voldoet aan de specificatie van Bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking.

De levering van elektriciteit in bulk door ondernemer A aan ondernemer C en de levering van overtollige elektriciteit in bulk door ondernemer B aan ondernemer D vallen onder post a.8. De leveringen vallen onder post a.8, omdat de ondernemers C en D handelaren in elektriciteit zijn.

De levering van elektriciteit in bulk door ondernemer A aan ondernemer B valt niet onder post a.8, en is aan het algemene btw-tarief onderworpen. Hetzelfde geldt voor de levering door ondernemer C aan ondernemer E. Deze leveringen vallen niet onder post a.8, omdat de afnemers B en E niet voldoen aan de voorwaarden bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit.¹⁴³ B en E voldoen niet aan de voorwaarden van artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit omdat zij de elektriciteit in bulk niet primair afnemen om door te verkopen aan andere ondernemers, maar voor eigen gebruik. Dit eigen gebruik vormt geen levering als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit (een levering waarvoor de ondernemer recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting op de voet van artikel 15 van de wet). Artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit doelt op de goederen die de ondernemer *zelf* aan derden levert, niet op goederen die de ondernemer inkoopt voor eigen gebruik.

Voorbeeld 2



Ondernemer A (in Nederland gevestigd) levert bulkgoederen aan ondernemer B, een handelaar in bulkgoederen (in Duitsland gevestigd). Ondernemer A¹⁴⁴ beschikt over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot, maar ondernemer B niet. Ondernemer B levert de bulkgoederen door aan ondernemer C (in Frankrijk gevestigd). Ondernemer B regelt het intracommunautair vervoer van de bulkgoederen van Nederland naar Frankrijk en is tussenhandelaar in de zin van artikel 5c, derde lid, van de wet. Ondernemer B beschikt over een Nederlands btw-identificatienummer en geeft dit nummer door aan ondernemer A. Het intracommunautaire vervoer vindt plaats in de schakel B-C.

De levering A-B vormt een binnenlandse levering (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet), die

¹⁴³ de verklaring dat zij de afgenomen elektriciteit afnemen in hun niet-plaatsgebonden entrepot en de afgenomen elektriciteit niet aan het regime van dat entrepot zullen onttrekken, anders dan in het kader van een levering waarvoor gehele aftrek van voorbelasting mogelijk is op de voet van artikel 15 van de wet.

¹⁴⁴ Ondernemer A is niet de eerste leverancier in de handelsketen.

onder het algemene tarief valt.¹⁴⁵ De levering B-C vormt een ICL door B in Nederland en ondernemer C verricht een ICV in Frankrijk.

7. Goederen in een plaatsgebonden entrepot

Post *a.8*, onderdeel b, voorziet in een nultarief voor de levering van de in bijlage K bij de uitvoeringsbeschikking aangewezen bulkgoederen die zich bevinden in een plaatsgebonden entrepot, dat geen accijnsgoederenplaats is voor minerale oliën. De term 'plaatsgebonden' geeft aan, dat het in onderdeel b van post *a.8* gaat om bulkgoederen die zich in een fysieke opslagplaats bevinden. Bij een plaatsgebonden entrepot valt te denken aan een terrein bij een ertsopslagbedrijf of een loods waarin bulkgoederen als bedoeld in onderdeel b van post *a.8* zijn opgeslagen. Een tankstation kan geen plaatsgebonden entrepot vormen als bedoeld in post *a.8*, onderdeel b, omdat zo'n station niet voldoet aan artikel 36b van de uitvoeringsbeschikking. De brandstof is in het tankstation aanwezig voor de levering aan particulieren en is daardoor gebruiksklaar voor de particuliere verbruikssfeer. Een ondernemer die een tankstation exploiteert komt dus niet in aanmerking voor een vergunning voor een plaatsgebonden entrepot.

De regeling voor het plaatsgebonden entrepot is – evenals de regeling voor het niet-plaatsgebonden entrepot – gekoppeld aan vergunningen voor het aanhouden van een plaatsgebonden entrepot voor de ondernemer/opslaghouder (de ondernemer die ten behoeve van andere ondernemers beschikt over een plaatsgebonden entrepot). Zolang de goederen zich bevinden in het plaatsgebonden entrepot, vallen zij onder het nultarief op grond van post *a.8*, onderdeel b. Zodra de opslag van de goederen in het plaatsgebonden entrepot eindigt, eindigt ook het bijzondere regime op grond waarvan het nultarief geldt. In zoverre vertoont de werking van onderdeel b van post *a.8* gelijkenis met de werking van onderdeel b van post *a.7*.

De bijzondere bepaling bij post *a.8* geeft aan, hoe de btw-heffing verloopt als de opslag in het plaatsgebonden entrepot eindigt. Bij het beëindigen van de opslag wordt de btw die is verschuldigd voor de levering die voorafging aan de opslag van de goederen, geheven van de ondernemer die de opslag van de goederen heeft beëindigd. Feitelijk gaat het om een verlegging van de btw-heffing naar de afnemer. De btw wordt geheven naar het zonder de toepassing van post *a.8* geldende btw-tarief. De vergoeding voor diensten die na de levering ten aanzien van de betrokken goederen zijn verricht met toepassing van post *b.1*, behoort tot de maatstaf van heffing.

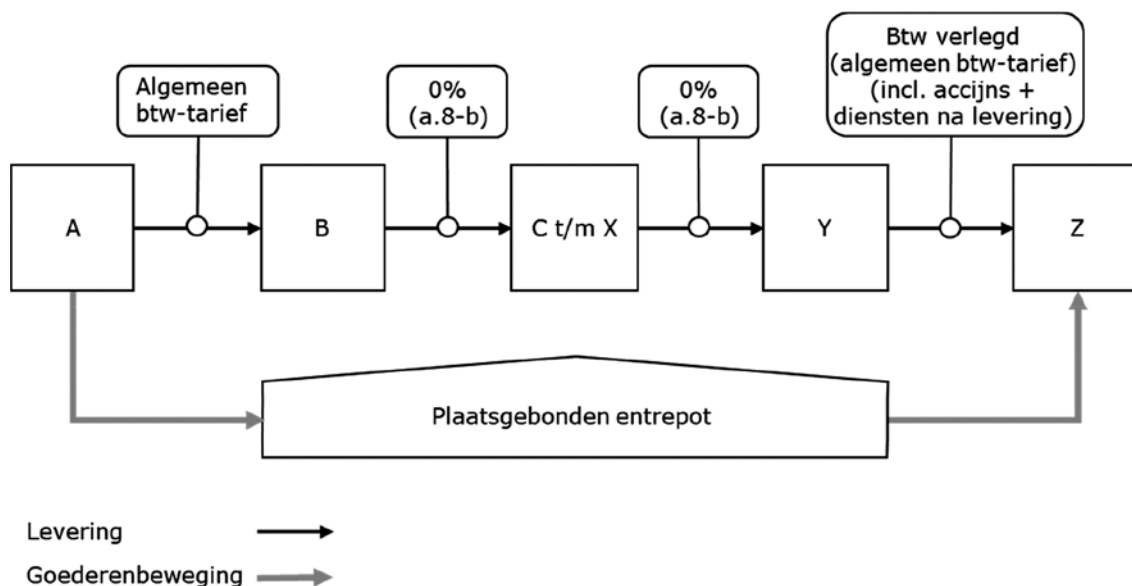
In artikel 36cb, zevende lid, van de uitvoeringsbeschikking is het begrip '*het beëindigen van de opslag*' nader omschreven. Hieronder wordt verstaan:

- a. het brengen van in bijlage K bij de uitvoeringsbeschikking genoemde goederen buiten een plaatsgebonden entrepot dat voor dat soort goederen als zodanig is aangewezen door of in opdracht van de ondernemer die de macht heeft om als eigenaar over die goederen te beschikken;
- b. het verrichten van een zodanige be- of verwerking met betrekking tot in een plaatsgebonden entrepot opgeslagen goederen door of in opdracht van de ondernemer die de macht heeft om als eigenaar over de goederen te beschikken, waarna:
 - die goederen geen goederen meer zijn die zijn genoemd in bijlage K bij de uitvoeringsbeschikking; of
 - die goederen weliswaar goederen zijn die zijn genoemd in bijlage K, maar geschikt zijn om zonder nadere be- of verwerking in de particuliere verbruikssfeer te worden gebracht.

Een voorbeeld om de toepassing van de bijzondere bepaling bij post *a.8* te illustreren.

¹⁴⁵ Ondernemer A kan niet voldoen aan de voorwaarde van artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit, omdat ondernemer B geen vergunning heeft voor een niet-plaatsgebonden entrepot.

Voorbeeld



Ondernemer A levert bulkgoederen als bedoeld in bijlage K aan ondernemer B. De bulkgoederen worden door A in opdracht van B vervoerd naar en opgeslagen in een plaatsgebonden entrepot als bedoeld in onderdeel b van post a.8. De bulkgoederen worden door ondernemers B t/m X geleverd aan ondernemers C t/m Y, terwijl deze goederen zich bevinden in het plaatsgebonden entrepot. Ondernemer Z wil de bulkgoederen geleverd krijgen vanuit het plaatsgebonden entrepot en geeft daarom na levering van de goederen door ondernemer Y de opdracht aan de entrepouthouder om de goederen te onttrekken aan het opslagregime.

De levering A-B is belast naar het algemene btw-tarief (de bijzondere bepaling bij post a.8 is niet van toepassing omdat de goederen zich bij de levering nog niet in het plaatsgebonden entrepot bevinden). Alle leveringen van bulkgoederen die plaatsvinden tijdens de opslag in het plaatsgebonden entrepot (de leveringen B-C t/m X-Y) vallen op grond van onderdeel b van post a.8 onder het nultarief. De leveringen van B aan C enz. t/m Y zijn aan het nultarief onderworpen, zonder verdere btw-verplichtingen voor de leveranciers en afnemers.¹⁴⁶ De levering Y-Z is belast naar het algemene btw-tarief. De btw die is verschuldigd in verband met de levering Y-Z wordt van afnemer Z geheven en is door hem verschuldigd op het tijdstip van het beëindigen van de opslag.¹⁴⁷ Het bedrag waarover de btw moet worden berekend wordt verhoogd met de vergoeding voor de diensten die *na die levering* met betrekking tot de bulkgoederen zijn verricht met toepassing van het nultarief, bedoeld in post b.1.

8. Overige voorwaarden voor toepassing van regeling plaatsgebonden entrepot (post a.8, onderdeel b)

Het nultarief voor de levering van goederen bedoeld in onderdeel b van post a.8 geldt alleen als naast de in onderdeel 7 opgenomen voorwaarden ook wordt voldaan aan de voorwaarde dat de ondernemer/opslaghouder van de goederen beschikt over een vergunning voor een plaatsgebonden entrepot (artikel 36cb, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking).

Beschikken over vergunning plaatsgebonden entrepot

Alleen ondernemers wiens bedrijfsuitoefening is gericht op het ten behoeve van een andere ondernemer beschikken over een opslagplaats voor de in bijlage K bedoelde goederen, komen in aanmerking voor een vergunning voor een plaatsgebonden entrepot (artikel 36cb, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking). Alleen de ondernemer die de bedoelde goederen opslaat, moet beschikken over een vergunning voor een plaatsgebonden entrepot. Ondernemers die alleen handelen in de bedoelde goederen, hoeven niet zo'n vergunning te hebben. Om zo'n vergunning te verkrijgen moet de betrokken ondernemer bij de inspecteur een verzoek indienen, waarbij hij een aantal gegevens moet

¹⁴⁶Voor de toepassing van het nultarief bij leveringen van de aangewezen goederen binnen het plaatsgebonden entrepot hoeft de afnemer geen schriftelijke verklaring over te leggen, zoals wel het geval is bij leveringen binnen het niet-plaatsgebonden entrepot.

¹⁴⁷In de bijzondere bepaling bij post a.8 wordt gesproken over 'het tijdstip van de uitslag'; hiermee wordt bedoeld op het tijdstip van beëindiging van de opslag.

verstrekken. De inspecteur neemt in de vergunning nadere regels op met betrekking tot de tot het plaatsgebonden entrepot te rekenen plaatsen en de door de ondernemer te voeren administratie. De vergunning kan worden ingetrokken of gewijzigd als de voorwaarden voor de vergunning niet worden nageleefd (artikel 36cb, eerste tot en met zesde lid van de uitvoeringsbeschikking).

9. Invoer, uitvoer en ICL/ICV van de in post a.8 bedoelde goederen

Post a.8 geldt alleen voor zover de in de post bedoelde leveringen plaatsvinden binnen Nederland. Post a.8 geldt dus niet voor goederen die in Nederland worden ingevoerd en vervolgens naar een (al dan niet-plaatsgebonden) entrepot als bedoeld in post a.8 worden gebracht. De invoer van de goederen is in Nederland belast. De in verband met de invoer verschuldigde btw kan worden verlegd naar de afnemer op grond van artikel 23 van de wet als wordt voldaan aan de daarvoor gestelde voorwaarden.

Goederen die vanuit een entrepot als bedoeld in post a.8 worden uitgevoerd vallen evenmin onder post a.8. De uitvoer van deze goederen valt op grond van post a.2 onder het nultarief.

Post a.8 geldt ook niet voor goederen die intracommunautair worden geleverd vanuit een entrepot als bedoeld in post a.8 en worden vervoerd naar een andere lidstaat, waar zij aan de btw-heffing zijn onderworpen omdat aldaar sprake is van een ICV. De ICL van deze goederen valt op grond van post a.6 onder het nultarief.

Ook goederen die vanuit een andere lidstaat worden vervoerd naar Nederland naar een entrepot als bedoeld in post a.8, vallen niet onder post a.8. De ICV van deze goederen is in Nederland belast.

Overigens vallen de diensten die worden verricht ten aanzien van de in post a.8 bedoelde goederen onder het nultarief op grond van post b.1.

Post A.9

1. Inhoud van de post

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.

2. Algemeen en juridisch kader

Er zijn ondernemers die via een elektronische interface¹⁴⁸ de levering van goederen binnen de Unie¹⁴⁹ aan de in artikel 2a, eerste lid, onderdeel w, van de wet bedoelde afnemers¹⁵⁰ faciliteren voor ondernemers die zijn gevestigd buiten de Unie. De faciliterende ondernemers kunnen binnen de Unie (in Nederland of een andere lidstaat) of buiten de Unie zijn gevestigd. Voor de uitleg van het begrip ‘faciliteren’ via een elektronische interface wordt verwezen naar artikel 5 ter van de uitvoeringsverordening.¹⁵¹

De faciliterende ondernemers worden bij wijze van fictie geacht de goederen die de buiten de Unie gevestigde leverancier levert aan afnemers in de Unie zelf te hebben ontvangen van de buiten de Unie gevestigde ondernemer en deze goederen vervolgens te hebben geleverd aan de afnemer (zie artikel 3c, tweede lid, van de wet). Deze fictie zorgt ervoor dat de Belastingdienst voor de btw-heffing alleen te maken heeft met de faciliterende ondernemer en niet met de buiten de Unie gevestigde leverancier.

Post a.9 voorziet in een nultarief voor de in artikel 3c, tweede lid, van de wet bedoelde levering die de buiten de Unie gevestigde ondernemers in Nederland verrichten aan de faciliterende ondernemer. Dit nultarief vormt een vereenvoudiging voor de buiten de Unie gevestigde leverancier. De communautaire basis voor post a.9 is artikel 136 bis van de btw-richtlijn.

3. Reikwijdte van de post; btw-plicht bij wijze van fictie voor faciliterende ondernemer

Als een afnemer via een elektronische interface een goed aanschaft bij een buiten de Unie gevestigde leverancier, geldt de fictie van artikel 3c, tweede lid, van de wet als die leverancier het goed naar de

¹⁴⁸ Zoals een marktplaats, platform, portaal, webshop of soortgelijk (elektronisch) middel.

¹⁴⁹ Binnenlandse leveringen of intracommunautaire afstandsverkopen.

¹⁵⁰ In dit onderdeel en het volgende onderdeel korthedshalve aangeduid als: de afnemer.

¹⁵¹ Kamerstuk II 2019–2020, 35 527, nr. 3, blz. 27.

afnemer laat verzenden of vervoeren binnen de Unie. De zinsnede *'binnen de Unie'* ziet zowel op het vervoer van het goed binnen een lidstaat als op het vervoer van het goed van de ene naar de andere lidstaat.

Op grond van deze fictie is voor de btw-heffing sprake van twee leveringen, te weten:

- de levering van het goed door de buiten de Unie gevestigde leverancier aan de faciliterende ondernemer; en
- de levering van hetzelfde goed door de faciliterende ondernemer aan de afnemer.

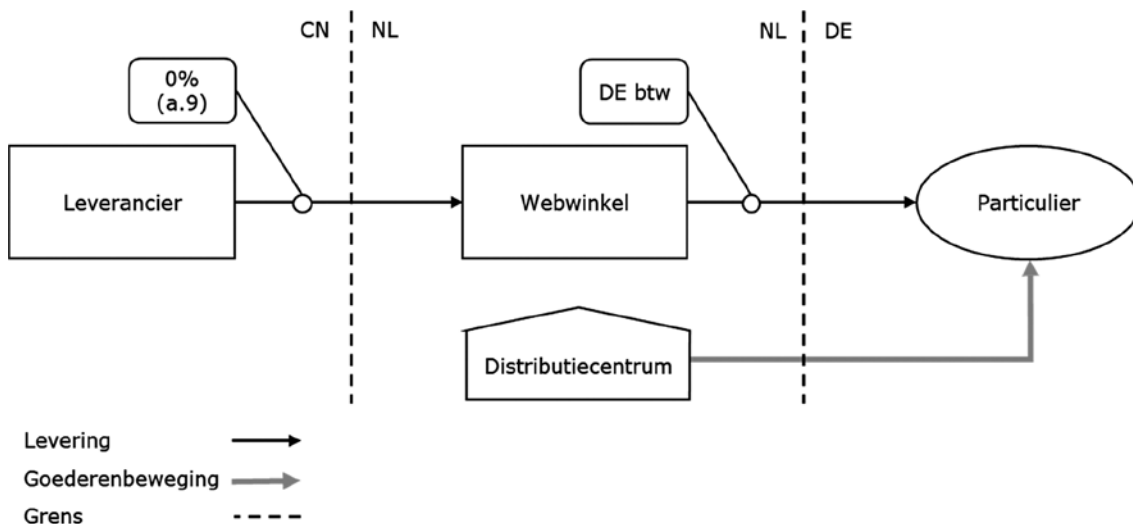
Ad a. Volgens artikel 5d van de wet wordt de verzending of het vervoer van de goederen die de faciliterende ondernemer wordt geacht te hebben ontvangen en geleverd toegerekend aan de in ad b bedoelde levering. Hierdoor wordt de in ad a bedoelde levering aangemerkt als een levering van goederen als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Dit heeft tot gevolg dat de in ad a bedoelde levering wordt belast op de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de levering aan de faciliterende ondernemer.¹⁵² Het nultarief van post a.9 komt hierdoor alleen aan de orde voor de levering van het goed door de buiten de Unie gevestigde leverancier aan de faciliterende ondernemer in de volgende twee situaties:

- de goederen worden binnen Nederland verzonden of vervoerd naar de afnemer door de buiten de Unie gevestigde leverancier;
- de goederen worden vanuit Nederland verzonden of vervoerd naar de afnemer in een andere lidstaat door de buiten de Unie gevestigde leverancier.

Ad b. Door de toerekening van het vervoer aan de in ad b bedoelde levering wordt die levering aangemerkt als:

- een binnenlandse levering als de goederen binnen Nederland worden verzonden of vervoerd door de buiten de Unie gevestigde leverancier aan de afnemer (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet), of
- een intracommunautaire afstandsverkoop als de goederen vanuit Nederland worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat door de buiten de Unie gevestigde leverancier aan de afnemer (artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, van de wet).

Een voorbeeld ter illustratie van de uitwerking van artikel 3c, tweede lid, van de wet en de toepassing van post a.9.



Een leverancier uit China verkoopt via een Nederlandse webwinkel (een elektronische interface) twee horloges aan een afnemer in Duitsland. De Chinese leverancier heeft zijn horlogevoorraad opgeslagen in een distributiecentrum in Nederland. Het distributiecentrum verzendt de twee horloges vervolgens voor rekening van de leverancier uit China naar de afnemer in Duitsland.

Volgens de fictie van artikel 3c, tweede lid, van de wet is in dit geval sprake van de volgende twee leveringen:

- de levering van de twee horloges door de Chinese leverancier aan de Nederlandse webwinkel; en
- de levering van de twee horloges door de Nederlandse webwinkel aan de afnemer in Duitsland.

¹⁵² Kamerstuk II, 2019–2020 35 527, nr. 3, blz. 30 en 31.



De eerste levering (Chinese leverancier – Nederlandse webwinkel) vindt ingevolge artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, van de wet plaats in Nederland en valt op grond van post a.9 onder het nultarief.¹⁵³

De tweede levering (Nederlandse webwinkel – Duitse afnemer) is als intracommunautaire afstandsverkoop belast in Duitsland (zie artikel 14 bis, lid 2, en artikel 36 ter van de btw-richtlijn). De Nederlandse webwinkel is voor de tweede levering in Duitsland btw verschuldigd.

Post A.10

1. Inhoud van de post

levering van zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking, bestemd om te worden geïnstalleerd op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen.

2. Reikwijdte van de post

Voor de reikwijdte van de post wordt verwezen naar het besluit Omzetbelasting. Btw-heffing en toepassing KOR bij zonnepanelen (Besluit van 21 november 2024, nr. 2024-29602).

Post B.1

1. Inhoud van de post

- a. *de diensten die worden verricht ten aanzien van goederen als bedoeld in de posten a.1, a.2, a.7 en a.8;*
- b. *de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de schepen, bedoeld in post a.3, onder a tot 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 post a.3, onder e, 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 van de schepen, 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. Algemeen en juridisch kader

Post b.1 voorziet in een nultarief voor de diensten ten aanzien van de in de post opgesomde goederen. Onder post b.1 vallen:

- diensten die samenhangen met goederen die Nederland fysiek zijn binnengekomen maar nog niet zijn ingevoerd (goederen bedoeld in post a.1);
- diensten die rechtstreeks verband houden met goederen die worden uitgevoerd voor of door ondernemers (goederen bedoeld in post a.2);
- diensten die samenhangen met goederen die zich bevinden onder een bijzonder (belasting)regime (goederen die zich bevinden in een accijnsgoederenplaats (post a.7) of in een btw-entrepot (post a.8));
- een aantal specifiek benoemde diensten en andere diensten die worden verricht ten behoeve van de exploitatie of de rechtstreekse behoeften van de in post a.3 bedoelde schepen en luchtvaartuigen en hun lading.

Het nultarief kan bij de onder post b.1 vallende diensten alleen aan de orde komen als de plaats van heffing bij deze diensten in Nederland ligt (zie § 2.2 van de Algemene opmerkingen over de toepassing van het nultarief).

De communautaire basis van post b.1 is te vinden in diverse artikelen van de btw-richtlijn. Het gaat om de volgende artikelen:

- artikel 159 in samenhang met artikel 156, eerste lid, onderdelen a t/m c, artikel 160, eerste lid, onderdeel a, en artikel 161, onderdeel a (voor goederen bedoeld in post a.1);
- artikel 146, eerste lid, onderdeel e (voor goederen bedoeld in post a.2);
- artikel 148, onderdelen c, d, f en g (voor goederen bedoeld in post a.3 en post a.4);
- artikel 159 in samenhang met artikel 157, eerste lid, onderdeel a en b (voor goederen bedoeld in post a.7 en post a.8).

¹⁵³ Zie Kamerstuk II, 2019–2020 35 527, nr. 3, blz. 60.

3. Diensten bedoeld in onderdeel a van post b.1

3.1 Diensten ten aanzien van goederen bedoeld in de posten a.1, a.2, a.7 en a.8

Met 'diensten ten aanzien van' goederen bedoeld in de posten a.1, a.2, a.7 en a.8 wordt bedoeld: 'diensten voor de rechtstreekse behoeften van' deze goederen, d.w.z. diensten die onontbeerlijk zijn voor de exploitatie van vorenbedoelde goederen.¹⁵⁴ Het gaat om diensten die zijn noodzakelijk en bestemd zijn voor het internationale goederenvervoer over land, zee of via de lucht. Deze bestemming van de dienst dient vast te staan op het moment dat partijen de dienst met elkaar afspreken. Onder deze diensten vallen niet alleen de diensten die worden verricht aan ondernemers in de laatste schakel van de handelsketen, maar ook de diensten die in een eerdere fase worden verricht. Bij laatstbedoelde diensten gaat het bijvoorbeeld om diensten aan ondernemers die de in onderdeel a van post b.1 bedoelde goederen onder zich hebben, bijvoorbeeld de exporteur of de importeur.¹⁵⁵

Onderdeel a van post b.1 ziet op diverse diensten verricht aan ondernemers wiens bedrijfsuitoefening is gericht op:

- goederen die de Unie binnenkomen maar nog niet zijn ingevoerd of goederen die de Unie verlaten; en/of
- de exploitatie van AGP's respectievelijk btw-entrepots.

In de volgende onderdelen wordt nader ingegaan op de desbetreffende diensten.

3.1.1 Diensten ten aanzien van goederen als bedoeld in post a.1 en post a.2

Onder onderdeel a van post b.1 vallen in ieder geval de diensten die in een zee- of luchthaven worden verricht ten aanzien van goederen die de Unie binnenkomen of uitgaan. Het gaat om diverse diensten die worden verricht in het kader van het goederenvervoer dat de Unie binnenkomt of uitgaat en het vervoer dat daarop aansluit of daaraan voorafgaat. Het gaat om diensten ten aanzien van:

- goederen die de zee- of luchthaven hebben bereikt vanuit een derde-land en zich onder een douaneregime¹⁵⁶ bevinden (goederen die fysiek Nederland zijn binnengekomen maar nog niet zijn ingevoerd als bedoeld in post a.1); of
- goederen die de zee- of luchthaven zullen verlaten met als bestemming een derde-land (goederen bedoeld in post a.2).

De term 'goederen' ziet zowel op Uniegoederen als op niet-Uniegoederen.

Voor de uitleg van het begrip 'zeehaven' wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting op post a.3. Voor de uitleg van het begrip 'luchthaven' geldt mutatis mutandis hetzelfde als voor de uitleg van het begrip 'zeehaven', met dien verstande dat het gaat om luchtvaartuigen als bedoeld in onderdeel e van post a.3 en om de heffing van luchthavengeld.

Als diensten ten aanzien van goederen die de Unie binnenkomen of uitgaan worden verricht op een andere plaats dan een zee- of luchthaven, vallen zij ook onder onderdeel a van post b.1 als zij aan de gestelde voorwaarden voldoen (zie eerste alinea van dit onderdeel). De ondernemer die de dienst verricht moet wel aan de hand van boeken en bescheiden aantonen dat de diensten zijn verricht ten aanzien van de in post a.1 of a.2 bedoelde goederen. Bij de diensten ten aanzien van de in post a.1 bedoelde goederen gaat het om de diensten die worden verricht bij het fysiek binnenkomen van de goederen in de Unie tot op het moment van invoer van de goederen. Bij de diensten ten aanzien van de in post a.2 bedoelde goederen gaat het om de diensten die worden verricht als de goederen de Unie verlaten vanaf de plaats van inladen met als bestemming uitvoer uit de Unie, het vervoer daaronder begrepen.

Als de goederen in de Unie zijn ingevoerd, is op het na invoer eventueel aansluitende binnenlandse vervoer van die goederen onderdeel a van post b.1 niet (meer) van toepassing. Wel is het mogelijk dat op het vervoer dat plaats vindt ná de invoer post b.2 van toepassing is (zie de toelichting op post b.2).

3.1.2 Diensten in het kader van het in- en uitgaande goederenvervoer

De volgende diensten die worden verricht in het kader van het in- en uitgaande vervoer en het daarop

¹⁵⁴ Zie r.o. 25 van HvJ 4 mei 2017, C-33/16 (A Oy), ECLI:EU:C:2017:339.

¹⁵⁵ Zie r.o. 46 van het eerder aangehaalde A Oy-arrest.

¹⁵⁶ In artikel 18, tweede lid, van de wet wordt aangegeven wat wordt verstaan onder 'douaneregime'.

aansluitende of daaraan voorafgaande vervoer van goederen die de Unie binnenkomen of uitgaan¹⁵⁷ vallen onder het nultarief:

- a. Het laden en lossen van de in post *a.3* bedoelde schepen en luchtvaartuigen en van andere vervoermiddelen, zoals binnenschepen, treinwagons en vrachtauto's. Onder het '*laden en lossen*' valt onder meer het stuwen en vastzetten van de lading van vorengenoemde vervoermiddelen. De bij het laden en lossen van de genoemde vervoermiddelen ter beschikking gestelde elektriciteit, stoom, stikstof en het ter beschikking gestelde water e.d. delen in de toepassing van het nultarief. Hetzelfde geldt voor de terbeschikkingstelling van communicatiemiddelen bij het laden en lossen;
- b. Het opslaan¹⁵⁸ van niet-Uniegoederen die onder een douaneregeling zijn geplaatst. Het gaat om goederen als bedoeld in art. 149 DWU die gedurende maximaal 90 dagen worden opgeslagen en goederen die anderszins onder een douaneregime zijn geplaatst. Het opslaan van Unie-goederen die de Unie zijn binnengekomen of gaan verlaten op de wal, in een loods e.d. in afwachting van het weghalen/wegvoeren van de goederen, valt onder het nultarief voor zover de opslag maximaal 1 maand duurt. De voor deze opslag ter beschikking gestelde kisten, pallets, containers e.d. delen in de toepassing van het nultarief. Als deze opslag langer duurt dan 1 maand, is de opslag vanaf dat tijdstip belast (algemeen tarief);
- c. Het opslaan en vervoeren van goederen die de Unie binnenkomen en weer uitgaan;
- d. Het ter beschikking stellen van kranen, vorkheftrucks e.d. met bedienend personeel voor het laden en lossen van de in c bedoelde goederen;
- e. De diensten van controlebedrijven, zoals het tellen, wegen, meten, bemonsteren, merken e.d. van de in c bedoelde goederen;
- f. Het opslaan en het verpakken van de in c bedoelde goederen. De hiervoor ter beschikking gestelde kisten, pallets, containers e.d. delen in de toepassing van het nultarief;
- g. De verhuur van dekkleden ten behoeve van de opslag en het vervoer van goederen die de Unie binnenkomen en verlaten;
- h. Het sorteren, inspecteren, merken en verzegelen van de lading van de in a genoemde vervoermiddelen. Onder '*inspecteren*' valt ook monsteronderzoek van de lading;
- i. Het verrichten van douaneformaliteiten voor (1) goederen die de Unie zijn binnengebracht en daarna onder een douaneregime zijn geplaatst en voor (2) goederen die uit andere hoofde onder een douaneregime zijn gebracht;
- j. Het verrichten van douaneformaliteiten voor goederen die worden uitgevoerd (zie ook onderdeel 3.2);
- k. Diensten ten aanzien van containers die in het internationale vervoer worden gebruikt. Met '*diensten ten aanzien van containers*' wordt bedoeld op het verhuren van de bedoelde containers, herstel- en onderhoudswerkzaamheden aan deze containers en het vervoer en opslag van lege containers die in het internationale vervoer worden gebruikt.

3.1.3 Diensten ten aanzien van goederen bedoeld in post *a.7* en post *a.8*

Onder onderdeel a van post *b.1* vallen ook de diensten die worden verricht ten aanzien van de in post *a.7* bedoelde accijnsgoederen en minerale oliën die worden gebracht naar of zich bevinden in een AGP die voor dat soort goederen is aangewezen. Het gaat hier om het vervoer van de betrokken goederen naar de AGP en om de opslag van die goederen in die AGP. Verder is onderdeel a van post *b.1* van toepassing op de overige handelingen die op grond van de WA en de daarop gebaseerde voorschriften zijn toegestaan in de AGP. Bij deze overige handelingen gaat het onder meer om het vervaardigen van accijnsgoederen. Het nultarief geldt alleen als de goederen door de bedoelde handelingen niet in een zodanige staat worden gebracht, dat zij niet meer onder post *a.7* vallen.

Onderdeel a van post *b.1* ziet ook op diensten die worden verricht ten aanzien van de in post *a.8* bedoelde bulkgoederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een entrepot als bedoeld in post *a.8*. Bij deze diensten gaat het om het vervoer naar en de opslag van de betrokken goederen in het bedoelde entrepot. De post is ook van toepassing op de overige handelingen die worden verricht met betrekking tot de bedoelde bulkgoederen. Voorwaarde is wel dat de bulkgoederen door de handelingen niet in een zodanige staat worden gebracht, dat zij niet meer onder post *a.8* vallen.

De ondernemer die deze diensten verricht zal de aanspraak op het nultarief moeten kunnen onderbouwen door bewijsmiddelen waaruit blijkt dat de bulkgoederen zijn opgeslagen in een entrepot als is bedoeld in post *a.8*. De vergunninghouder kan de dienstverrichter van deze bewijsmiddelen voorzien. De dienstverrichter kan de toepassing van het nultarief bij goederen bedoeld in onderdeel a van post *a.8* aantonen aan de hand van een schriftelijke verklaring die de vergunninghouder heeft afgegeven (zie artikel 12, tweede lid, onderdeel c, van het uitvoeringsbesluit).

¹⁵⁷ Het kan hierbij zowel gaan om Uniegoederen als om niet-Uniegoederen.

¹⁵⁸ Met '*opslaan*' wordt bedoeld op de in artikel 31bis, lid 3, onderdeel b, van de uitvoeringsverordening bedoelde opslag, waarbij geen sprake is van exclusief gebruik van een onroerende zaak.

3.2 Diensten bij uitvoer goederen voor niet-ondernemers

Onder onderdeel a van post *b.1* valt onder meer het vervoer van goederen die voor niet-ondernemers (zoals particulieren) worden uitgevoerd uit de Unie, zoals verhuisboedels, erfboedels, huwelijksuitzettingen, tentoonstellingsgoederen, orkestuitrusting e.d. Ook diensten die nauw samenhangen met dit vervoer, vallen onder het nultarief. Het gaat hier bijvoorbeeld om het opslaan en verpakken van de desbetreffende goederen. De voor de opslag en het verpakken van de betrokken goederen ter beschikking gestelde kisten, pallets, containers e.d. delen in de toepassing van het nultarief. Ook het verrichten van douaneformaliteiten voor de uitvoer van deze goederen valt onder het nultarief.

3.3 Aantonen nultarief met betrekking tot vervoer van goederen die de Unie binnenkomen en uitgaan

De vervoerder van goederen bedoeld in de posten *a.1*, *a.2*, *a.7* en *a.8* dient de aanspraak op het nultarief aan te tonen aan de hand van boeken en bescheiden (artikel 12, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit). Er geldt een vrije bewijsleer. De vervoerder kan op vorenbedoeld vervoer in ieder geval het nultarief toepassen als:

- een vervoersdocument (digitaal of op papier) bestaat waaruit het internationaal vervoer van de onderliggende goederen kan worden opgemaakt; en
- uit de inhoud van de douaneaangifte (digitaal of op papier) blijkt, dat de goederen onmiddellijk voorafgaand aan dat vervoer vanuit een derde-land (rechtstreeks of via een andere lidstaat) onder een douaneregime in Nederland zijn gebracht. Hetzelfde geldt voor het vervoer van goederen dat in Nederland plaatsvindt, waarbij de goederen in aansluiting op dat vervoer zullen worden vervoerd naar een derde-land.

3.4 Bemiddeling met betrekking tot goederen bedoeld in post *a.1*, *a.2*, *a.7* en *a.8*

Onder onderdeel a van post *b.1* valt ook het bemiddelen bij diensten ten aanzien van de goederen bedoeld in de posten *a.1*, *a.2*, *a.7* en *a.8*. Met name het bemiddelen bij het sluiten van overeenkomsten tot levering, vervoer en opslag van de bedoelde goederen komt geregeld voor. Onder ‘bemiddeling’ wordt verstaan: de activiteit(en) van een tussenpersoon die erop is/zijn gericht om een rechtsbetrekking tot stand te brengen tussen zijn opdrachtgever en (een) derde(n), zonder dat de tussenpersoon een eigen belang heeft bij de inhoud van het contract. De activiteiten van de tussenpersoon bestaan bijvoorbeeld uit het aan (een) derde(n) wijzen op gelegenheden om een overeenkomst te sluiten met zijn opdrachtgever, het voor de derde contact leggen met zijn opdrachtgever en het in naam en voor rekening van de opdrachtgever onderhandelen over de details van de wederzijdse prestaties tussen zijn opdrachtgever en de derde.¹⁵⁹ Voor bemiddeling is het niet noodzakelijk dat de bemiddelaar de opdrachtgever bindt bij het aangaan van een rechtsbetrekking met (een) derde(n).

Als de tussenkomst plaatsvindt op eigen naam, maar voor rekening van een derde, valt ook die bemiddeling onder onderdeel a van post *b.1*. Er is dan sprake van twee aparte prestaties (leveringen dan wel diensten, zie artikel 3, zesde lid, respectievelijk artikel 4, vierde lid, van de wet). Als er sprake is van bemiddeling in de zin van artikel 3, zesde lid, van de wet bij een levering van de in de post bedoelde goederen, hoeft de eerste levering (de levering aan de tussenpersoon) niet onder het nultarief te vallen.

De diensten van tussenpersonen die in naam en voor rekening van derden bemiddelen bij het in post *b.2* bedoelde vervoer van goederen tot op de plaats van bestemming, zijn op grond van post *b.4* aan het nultarief onderworpen (zie de toelichting op post *b.4*).

4. Diensten bedoeld in onderdeel b van post *b.1*

4.1 Verklaring van of namens exploitant van het schip

Op het tijdstip waarop een ondernemer een dienst verricht als bedoeld in onderdeel b van post *b.1*, is het mogelijk dat de ondernemer voor toepassing van het nultarief moet toetsen of het schip onder post *a.3*, onderdeel a, valt. Voor deze toets kan de ondernemer in beginsel afgaan op een verklaring die is afgegeven door of namens de (toekomstige) exploitant van het schip dat sprake is van een schip als bedoeld in post *a.3*, onderdeel a. Het gestelde in de onderdelen 3.4 en 3.7 van de toelichting op post *a.3* is van overeenkomstige toepassing.

¹⁵⁹ Zie o.a. HvJ 3 maart 2005, C-472/03 (Arthur Andersen), ECLI:EU:C:2005:135, HvJ 13 december 2001, C-235/00 (CSC Financial Services), ECLI:EU:C:2001:696 en HvJ 21 juni 2007, C-453/05 (Volker Ludwig), ECLI:EU:C:2007:369.

4.2 Verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur van de in post a.3 bedoelde schepen en verhuur, reparatie en onderhoud van voorwerpen die vast zijn verbonden met deze schepen of die voor hun exploitatie dienen

Onder 'verbouwing' van een in post a.3 bedoeld schip wordt verstaan: het aanbrengen van een bouwkundige wijziging/bouwkundige wijzigingen aan of in een bestaand schip. Ook de renovatie van een schip valt hieronder. Onder 'verbouwing' valt ook het ombouwen van zo'n schip tot een schip met een ander gebruiksdoel, voor zover dit gebruiksdoel is omschreven in post a.3.

Het classificeren van het ruim, tanks e.d. van de in post a.3 bedoelde schepen valt onder het nultarief. Hetzelfde geldt voor het uitvoeren van schoonmaakwerkzaamheden aan/op deze schepen.

Bij bevrachting van een in post a.3 bedoeld schip stelt de vervoerder aan de bevrachter de gehele of een deel van zijn scheepsruimte ter beschikking. Zowel totaalbevrachting als deelbevrachting vallen onder onderdeel b van post b.1.¹⁶⁰

Het charteren¹⁶¹ van een schip dat voldoet aan de in post a.3 gestelde voorwaarden valt onder het nultarief. Bij charteren gaat het onder meer om time charter (verhuur van schip met bemanning), bare boat charter (verhuur van schip zonder bemanning) en andere vormen van charter die niet het karakter hebben van goederenvervoer.

De verhuur van een in post a.3 bedoeld schip met bemanning aan de eindverbruiker voor het maken van pleziertochten op volle zee, valt niet onder het nultarief (zie onderdeel 3.5 van de toelichting op post a.3).

Voor de reikwijdte van het begrip 'voorwerpen die vast zijn verbonden met de in post a.3 bedoelde schepen of voor hun exploitatie dienen' wordt verwezen naar onderdeel 5.2 van de toelichting op post a.4.

5. Diensten bedoeld in onderdeel d van post b.1 (schepen)

5.1 Verklaring van of namens exploitant van het schip

Voor een ondernemer die een dienst verricht als bedoeld in onderdeel d van post b.1, geldt dat hij voor de toets of het schip onder post a.3, onderdeel a, valt, in beginsel kan afgaan op een verklaring die is afgegeven door of namens de (toekomstige) exploitant van het schip dat sprake is van zo'n schip. Het gestelde in de onderdelen 3.4 en 3.7 van de toelichting op post a.3 is van overeenkomstige toepassing.

5.2 Andere diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van de in post a.3 bedoelde schepen

Onder 'diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van' de in post a.3 bedoelde schepen wordt verstaan: diensten die onontbeerlijk zijn voor de exploitatie van deze schepen. Het gaat om diensten die noodzakelijk en bestemd zijn voor het internationale passagiers- en goederenvervoer over zee. Deze bestemming van de dienst dient vast te staan op het moment dat partijen de dienst met elkaar afspreken. Onder deze diensten vallen niet alleen de diensten die worden verricht aan exploitanten van de in post a.3 bedoelde schepen (de laatste schakel in de handelsketen), maar ook de diensten die in een eerdere fase worden verricht (zie onderdeel 3.1 van de toelichting op deze post). Voor de uitleg van 'exploitant' wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting op post a.3.

Onder onderdeel d van post b.1 vallen onder meer de volgende diensten:

- a. Het slepen, loodsen en beloodsen van de in post a.3 bedoelde schepen;
- b. Het bergen van de in post a.3 bedoelde schepen;
Met 'bergen' wordt bedoeld:
 - het in een veilige haven brengen van een in post a.3 bedoeld schip dat met eigen middelen dit doel niet kan bereiken. Onder het bergen valt elke activiteit die direct is gericht op het behoud van zo'n schip en van haar bemanning, passagiers en lading. Ook het verlenen van hulp aan zo'n in problemen verkerend schip om dat schip en haar bemanning, passagiers en lading in veiligheid te brengen, valt onder onderdeel d van post b.1. Dit geldt ook voor de vergoeding voor de hulpverlening en het bergen (het hulp- en bergloon) voor de hulpverlening en/of het

¹⁶⁰ HvJ 18 oktober 2007, C-97/06 (Navicon SA), ECLI:EU:C:2007:609.

¹⁶¹ 'Charteren' is het huren van een vervoermiddel (met of zonder bemanning) voor het verrichten van personen- of goederenvervoer.

- bergen als de opdracht voor het bergen naderhand niet succesvol kan worden uitgevoerd;
- het (op)ruimen van (wrakken van) de in post a.3 bedoelde schepen die in openbare wateren zijn gestrand, gezonken, aan de grond geraakt of vastgeraakt. Het nultarief geldt niet als het (op)ruimen of verwijderen plaatsvindt door of in opdracht van de beheerder van het water of waterstaatswerk.
- c. De werkzaamheden van roeiers, verantwoordelijk voor het aanmeren van de in post a.3. bedoelde schepen aan de kade;
 - d. De werkzaamheden van waterklerken¹⁶² voor de in post a.3 bedoelde schepen;
 - e. De terbeschikkingstelling van havenfaciliteiten voor de in post a.3 bedoelde schepen waarvoor zeehavengeld wordt berekend;
 - f. Het communicatieverkeer (d.w.z. het vervoer van bemanningsleden van de in post a.3. bedoelde schepen vanaf het schip naar de wal (havenkade) en vanaf de wal (havenkade) terug naar het schip). Het vervoer vanaf de havenkade naar de woon- of verblijfplaats van de bemanning en vice versa valt hier niet onder;
 - g. Het vervoer van roeiers, loodsen en waterklerken vanaf de havenkade naar een onder post a.3 vallend schip en vanaf dit schip terug naar de wal (havenkade);
 - h. Het scheepsmanagement, voor zover bestaande uit diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van de in post a.3 bedoelde schepen;
 - i. Het uitleen van personeel aan de exploitant van een schip als bedoeld in post a.3, onder a, voor zover het gaat om bemanningsleden die onontbeerlijk/noodzakelijk zijn voor de exploitatie van het schip¹⁶³;
 - j. De bemiddeling bij de verhuur en het charteren van de in post a.3 bedoelde schepen; Bij deze bemiddeling is het gestelde in onderdeel 3.4 van overeenkomstige toepassing;
 - k. De verhuur van boothuizen (roerend dan wel onroerend) die hoofdzakelijk (d.w.z. voor 70% of meer) worden gebruikt voor de stalling en het gebruik van reddingsboten als bedoeld in onderdeel b van post a.3 en hun toebehoren, voor zover de verhuurdienst een belaste dienst¹⁶⁴ vormt.

5.3 Andere diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in post a.3 bedoelde schepen

Voor de uitleg van '*diensten voor de rechtstreekse behoeften van*' wordt verwezen naar onderdeel 5.2.

Onder onderdeel d van post b.1 vallen onder meer de diensten die zijn opgesomd in onderdeel 3.1.2, in de punten a t/m k. Voor de toepassing van het nultarief is het niet relevant of de lading de status heeft van Uniegoederen of van niet-Uniegoederen.

Strikt genomen kunnen goederen alleen als lading van een schip worden aangemerkt vanaf het ogenblik waarop zij in het schip worden geladen tot het ogenblik waarop zij uit het schip worden gelost. Uit praktische overwegingen kan het nultarief worden toegepast op de diensten genoemd in onderdeel 3.1.2, in de punten a t/m k, als deze diensten worden verricht op de zeehaven of het zeehaventerrein (zie onderdeel 3.1.1). Bij de in onderdeel 3.1.2, punt b, bedoelde opslag van goederen op de wal, in een loods e.d. geldt voor de toepassing van het nultarief een maximumtermijn van 1 maand. Als goederen langer liggen opgeslagen, verliezen zij voor de toepassing van de post het karakter van lading.

5.4 Deskundigenonderzoek bij de in post a.3 bedoelde schepen en hun lading

Deskundigenonderzoek bij de in post a.3 bedoelde schepen en hun lading valt onder onderdeel d van post b.1 voor zover sprake is van een B2B-dienst en de afnemer een ondernemer is die in Nederland is gevestigd. Het begrip '*gevestigd*' wordt uitgelegd conform het gestelde in artikel 6, eerste lid, van de wet.

Met '*deskundigenonderzoek*' wordt in dit verband bedoeld: het feitelijk onderzoeken van een onder post a.3 vallend schip, de lading of de brandstof van zo'n schip. Het gaat bijvoorbeeld om het vaststellen van (de omvang van) eventuele schade aan zo'n schip of de lading van het schip en het onderzoeken van de kwaliteit van lading of brandstof van het schip (bemonstering). Dit onderzoek kan worden uitgevoerd door een schade-expert, een averijagent of een marineconsultant.

¹⁶² Waterklerken treden op als contactpersoon tussen de wal en het schip en regelen allerlei organisatorische en administratieve zaken, zoals het in- en uitklaren van het schip en het afrekenen van zeehavengeld.

¹⁶³ De uitlener dient dit aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen, d.w.z. via een verklaring van de exploitant van het schip als bedoeld in onderdeel 3.4 van de toelichting op post a.3 en het aantonen dat het uitleenen van het bemanningslid onontbeerlijk/noodzakelijk is voor de exploitatie van het schip.

¹⁶⁴ De verhuurdienst is belast omdat het óf gaat om de verhuur van een roerend boothuis óf om de verhuur van een onroerend boothuis dat is uitgezonderd van de btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

Het is mogelijk dat de werkzaamheden van een schade-expert enz. meer omvatten dan alleen het vaststellen van de omvang van de schade. Te denken valt werkzaamheden waarbij het adviserende/raadgevende/juridische karakter voorop staat, zoals:

- het uitvoeren van voorinspecties, d.w.z. het uitbrengen van advies aan de verzekerde of de verzekeraar over een te verzekeren object en het daaraan verbonden risico;
- het verstrekken van informatie aan de verzekerde of de verzekeraar over de aard, toedracht en omvang van de schade, de schuldvraag en/of de oorzaak van de schade;
- het afwikkelen van schadeclaims met betrekking tot schepen als omschreven in post a.3 en hun lading. Het gaat hier met name om het uitbrengen van advies over het nemen van schadebeperkende maatregelen en het te claimen of uit te keren schadebedrag;
- regreswerkzaamheden, d.w.z. werkzaamheden die zijn gericht op het verhalen van de schade op de aansprakelijke partij of het stellen van zekerheden om dit verhaalsrecht te waarborgen;
- het optreden als settlingagent, d.w.z. het namens een verzekeraar gemachtigd zijn tot uitbetaling van het schadebedrag.

Deze werkzaamheden met een adviserend/raadgevend/juridisch karakter vallen niet onder onderdeel d van post b.1, omdat zij niet worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van (de lading van) schepen als bedoeld in post a.3.¹⁶⁵

Het is mogelijk dat schade-experts hun werkzaamheden voor de btw-heffing moeten splitsen tussen deskundigenonderzoek (aan het nultarief onderworpen) en een advies/raadgevende/juridische dienst (aan het algemene tarief onderworpen). Deze splitsing is in de praktijk problematisch.

Goedkeuring

Om splitsingsproblemen te voorkomen keur ik goed dat schade-experts, averijagenten en marineconsultants hun werkzaamheden (het hiervoor bedoelde deskundigenonderzoek en de werkzaamheden met een adviserend/raadgevend/juridisch karakter) in hun geheel beschouwen als een adviesdienst.

6. Diensten bedoeld in onderdeel c van post b.1: Verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur van de in post a.3 bedoelde luchtvaartuigen; schriftelijke verklaring afnemer

Voor de uitleg van de begrippen ‘verbouwing’, ‘bevrachting’ en ‘verhuur’ wordt verwezen naar onderdeel 4.2, met dien verstande dat waar ‘schip’ staat ‘luchtvaartuig’ moet worden gelezen.

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). Voor een ondernemer die een dienst verricht als bedoeld in onderdeel c van post b.1, geldt voor toepassing van het nultarief ook de voorwaarde dat hij een schriftelijke verklaring overlegt van de afnemer van de dienst dat het gaat om een luchtvaartuig als bedoeld in post a.3 (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 1°, van het uitvoeringsbesluit).

7. Andere diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in post a.3 bedoelde luchtvaartuigen

7.1 Verklaring van afnemer van de dienst

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). Voor een ondernemer die een dienst verricht als bedoeld in onderdeel d van post b.1 ten aanzien van luchtvaartuigen omschreven in onderdeel e van post a.3, geldt voor toepassing van het nultarief ook de voorwaarde dat hij een schriftelijke verklaring overlegt van de afnemer van de dienst dat het gaat om een luchtvaartuig als bedoeld in post a.3 (artikel 12, tweede lid, onderdeel a, 1°, van het uitvoeringsbesluit).

7.2 Andere diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van luchtvaartuigen bedoeld in onderdeel e van post a.3

Onder onderdeel d van post b.1 vallen onder meer andere diensten dan de diensten bedoeld in onderdeel c van post b.1, die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de in post a.3 omschreven luchtvaartuigen. Voor de uitleg van ‘voor de rechtstreekse behoeften van’ is het gestelde in onderdeel 5.2. van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat waar ‘schepen’ staat

¹⁶⁵ Zie Hoge Raad 4 februari 1998, 32.860, ECLI:NL:HR:1998:AA2411.

'luchtvaartuigen' moet worden gelezen. Voor de uitleg van het begrip 'exploitant' wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting op post a.3.

Onder onderdeel e van post a.3 vallen onder meer de volgende diensten:

- a. Prestaties waarvoor start- en landingsrechten in rekening worden gebracht;
- b. Het bergen van luchtvaartuigen bedoeld in onderdeel e van post a.3. Het gestelde in onderdeel 5.2, onder b, is van overeenkomstige toepassing;
- c. De bemiddeling bij de verhuur en het charteren van luchtvaartuigen bedoeld in onderdeel e van post a.3. Het gestelde in onderdeel 3.4 van overeenkomstige toepassing.

7.3 Andere diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van de lading van luchtvaartuigen bedoeld in onderdeel e van post a.3

Voor de uitleg van 'voor de rechtstreekse behoeften van' wordt verwezen naar onderdeel 5.2. met dien verstande dat waar 'schepen' staat 'luchtvaartuigen' moet worden gelezen. Voor de uitleg van 'de laatste schakel in de handelsketen' wordt verwezen naar onderdeel 7.4 van de toelichting op post a.3.

Het gaat in dit verband onder meer om de diensten die zijn opgesomd in onderdeel 3.1.2, in de punten a t/m k. Voor de toepassing van het nultarief is het niet relevant of de lading de status heeft van Uniegoederen dan wel van niet-Uniegoederen.

Strikt genomen kunnen goederen alleen als lading van een luchtvaartuig worden aangemerkt vanaf het ogenblik waarop zij in het luchtvaartuig worden geladen tot het ogenblik waarop zij uit het luchtvaartuig worden gelost. Uit praktische overwegingen kan het nultarief worden toegepast op de diensten genoemd in onderdeel 3.1.2 punten a t/m k, als deze diensten worden verricht op de luchthaven of het luchthaventerrein. Bij de in onderdeel 3.1.2, punt b, bedoelde opslag van goederen op de wal, in een loods e.d. geldt voor de toepassing van het nultarief een maximumtermijn van een maand. Als goederen langer liggen opgeslagen, verliezen zij voor de toepassing van de post het karakter van lading.

7.4 Bemiddeling met betrekking tot de in post a.3 bedoelde schepen en luchtvaartuigen en hun lading

Onder onderdeel d van post b.1 valt ook het bemiddelen bij diensten ten aanzien van de in post a.3 bedoelde schepen en luchtvaartuigen en hun lading. Het gaat bijvoorbeeld om het bemiddelen bij het sluiten van overeenkomsten tot levering en verhuur van deze schepen en luchtvaartuigen en de levering van de lading van deze schepen en luchtvaartuigen. Het gestelde in onderdeel 3.4 is van overeenkomstige toepassing.

8. Onderaanneming

Diensten die worden verricht tegen zogenoemde 'overnametarieven' (d.w.z. diensten die onderaannemers verrichten aan de hoofdaannemer) vallen onder het nultarief als vaststaat dat deze diensten onontbeerlijk zijn voor de exploitatie van goederen of diensten die onder de posten b.1 en/of b.2. Het gaat om diensten die noodzakelijk en bestemd zijn voor het internationale goederenvervoer over land, zee of via de lucht (zie ook onderdeel 3.1 en onderdeel 5.2 van de toelichting op deze post). Deze bestemming van de dienst moet vaststaan op het moment dat de hoofdaannemer en de onderaannemer de dienst met elkaar afspreken. Te denken valt aan het laden en lossen van schepen of luchtvaartuigen die onder post a.3 vallen door een onderaannemer in opdracht van de hoofdaannemer.¹⁶⁶ Ook het vervoer van goederen door een onderaannemer in opdracht van de hoofdaannemer valt onder het nultarief, als de onderaannemer aan de hand van boeken en bescheiden aantoont dat dit vervoer onder post b.1 en/of post b.2 valt. Bij het vervoer van onder post a.2 vallende goederen is daarvan in ieder geval sprake als de onderaannemer beschikt over door de Douane fysiek of digitaal afgestempelde douanedocumenten¹⁶⁷ met betrekking tot de uitvoer van de betrokken goederen.

Post B.2

1. Inhoud van de post

de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde met toepassing van artikel 19, tweede lid, onderdeel b, in de maatstaf van heffing is begrepen;

¹⁶⁶ zie het eerder aangehaalde A Oy-arrest.

¹⁶⁷ zoals (de papieren print van) de confirmation of exit.

2. Algemeen en juridisch kader

Post *b.2* voorziet in een nultarief voor diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen, die worden opgenomen in de maatstaf van heffing bij invoer (artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de wet). Deze diensten hebben betrekking op bijkomende kosten zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering tot de plaats van bestemming van de goederen.

Post *b.2* is gebaseerd op artikel 144 van de btw-richtlijn, in samenhang met de artikelen 85 en 86 van de btw-richtlijn.

3. Maatstaf van heffing bij invoer; plaats van bestemming

Artikel 19 van de wet moet worden geïnterpreteerd conform de in onderdeel 2 genoemde artikelen van de btw-richtlijn. Dit betekent het volgende.

Voor de btw bestaat de maatstaf van heffing bij invoer in de eerste plaats uit de douanewaarde (artikel 19, eerste lid, van de wet). In onderdeel a wordt het begrip ‘*douanewaarde*’ besproken.

Verder moeten in de maatstaf van heffing de bij invoer verschuldigde rechten en belastingen en een aantal bijkomende kosten worden opgenomen (artikel 19, tweede lid, onderdelen a en b, van de wet gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onderdelen a en b, van de btw-richtlijn). In onderdeel b wordt hier nader op ingegaan.

a. *Douanewaarde (artikel 19, eerste lid, van de wet)*

Met het begrip ‘*douanewaarde*’ wordt bedoeld: de douanewaarde zoals die is omschreven in de geldende communautaire bepalingen (artikel 85 van de btw-richtlijn). Met ‘*communautaire bepalingen*’ wordt bedoeld op de bepalingen over de douanewaarde in het DWU. Het gaat om de bepalingen van titel II, hoofdstuk 3 van het DWU (artikelen 69 t/m 76), artikel 71 GVo DWU en de artikelen 127 t/m 146 van de UVo DWU.

De meest gehanteerde methode voor het bepalen van de douanewaarde is de transactiewaarde van de ingevoerde goederen. Met ‘*transactiewaarde*’ wordt bedoeld: de werkelijk voor de ingevoerde goederen betaalde of te betalen prijs (vergoeding), uitgedrukt in geld. Meestal is de transactiewaarde vastgelegd in de verkoopovereenkomst. De transactiewaarde wordt in bepaalde gevallen verhoogd met een aantal extra kosten. Daaronder vallen onder meer de kosten van vervoer en verzekering van de goederen tot de plaats van binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Unie.

b. *De bij invoer verschuldigde rechten en belastingen en bijkomende kosten (artikel 19, tweede lid, onderdelen a en b van de wet)*

Het gaat om:

1. de rechten bij invoer, belastingen en heffingen (ook als ze buiten de lidstaat van invoer zijn verschuldigd), met uitzondering van de btw die ter zake van de invoer in Nederland is verschuldigd;
2. de bijkomende kosten tot de (eerste) plaats van bestemming van de goederen binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer en de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Unie, als de andere plaats van bestemming bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit van invoer plaatsvindt.

Ad 1. Er wordt hier bedoeld op de bij invoer verschuldigde invoerrechten, anti-dumping-heffingen en accijns.

Ad 2. De bijkomende kosten bestaan met name uit de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering tot de (eerste) plaats van bestemming in de lidstaat van invoer.

Het begrip ‘*plaats van bestemming*’ opgenomen in artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de wet wordt uitgelegd conform artikel 86, eerste lid, onderdeel b, en lid 2 van de btw-richtlijn. Dit betekent dat onder ‘*de plaats van bestemming*’ wordt verstaan: de eerste plaats van bestemming in de lidstaat van invoer. Met de ‘*lidstaat van invoer*’ wordt bedoeld: de lidstaat waar het belastbare feit van invoer plaatsvindt.

Bij de ‘*eerste plaats van bestemming*’ gaat het om:

- de plaats die is genoemd in de vrachtbrief¹⁶⁸ of een ander document waaronder de goederen binnenkomen in de lidstaat van invoer. In deze situatie is op het moment van invoer van de goederen de plaats bekend waarheen degene voor wie de goederen zijn bestemd, de goederen wil laten overbrengen; of

¹⁶⁸ Zoals de papieren of digitale CMR-vrachtbrief, de airway bill of de bill of lading.

- de plaats in de lidstaat van invoer waar de eerste overlading van de goederen plaatsvindt. Dit geldt als de plaats van bestemming niet is vermeld in de vrachtbrief of een ander vervoersdocument.¹⁶⁹ In deze situatie is bij de invoer van de goederen nog niet bekend wat de plaats van bestemming van de goederen is.

De bijkomende kosten tot de (eerste) plaats van bestemming vallen op grond van post *b.2* onder het nultarief.

Het is mogelijk dat de goederen worden vervoerd naar een andere plaats van bestemming in de Unie dan de eerste plaats van bestemming en dat de andere plaats van bestemming bekend is bij de invoer van de goederen (zie artikel 86, lid 1, onderdeel b, van de btw-richtlijn). De bijkomende kosten die voortvloeien uit het vervoer naar de andere plaats van bestemming in de Unie vallen (ook) op grond van post *b.2* onder het nultarief.

Tot de kosten van vervoer behoort onder meer de toeslag (winst + kosten) die de expediteur berekent aan de importeur voor het organiseren van het vervoer van de ingevoerde goederen naar het douanegebied van de Unie.¹⁷⁰

Het bedrag dat de vervoerder separaat in rekening brengt in verband met het voorschieten van de bij invoer verschuldigde invoerrechten, anti-dumpingheffingen en btw die verband houden met aan het nultarief onderworpen prestaties (zoals de in post *b.2* bedoelde diensten), valt ook onder het nultarief.

Verskil in benadering bij maatstaf van heffing bij invoer tussen douane- en btw-regelgeving

De douaneregelgeving gaat voor het bepalen van de douanewaarde uit van het moment van binnenkomst van de goederen in de Unie. De bijkomende vervoers- en verzekeringskosten worden in beginsel alleen meegenomen in de douanewaarde als zij betrekking hebben op het traject tot binnenkomst in de Unie en als zij zijn te onderscheiden van de voor de ingevoerde goederen te betalen prijs/vergoeding (artikel 71, lid 1, letter e, DWU en artikel 72, letter a, DWU). Als de bijkomende kosten niet worden gespecificeerd maar zijn verdisconteerd in de prijs/vergoeding die de afnemer betaalt voor de ingevoerde goederen, zijn deze bijkomende kosten al begrepen in de douanewaarde.

De btw-regelgeving gaat voor het bepalen van de maatstaf van heffing bij invoer uit van de douanewaarde zoals bedoeld in het DWU, maar voegt daar bepaalde bijkomende kosten aan toe. Voor de btw-heffing worden de bijkomende kosten tot aan de eerste en eventueel andere plaats van bestemming meegenomen in de maatstaf van heffing bij invoer (zie artikel 19, tweede lid, van de wet). De bijkomende kosten vallen op grond van post *b.2* onder het nultarief.

Door dit verschil in benadering bestaat er in bepaalde gevallen onderscheid tussen de douanewaarde volgens de douaneregelgeving en de maatstaf van heffing bij invoer volgens de btw-regelgeving.

4. Voorbeelden

In de volgende voorbeelden wordt aangegeven hoe artikel 19 van de wet wordt toegepast. Hierbij komt de btw-heffing ten aanzien van de bijkomende kosten ook aan de orde.

Voorbeeld 1

Een partij goederen wordt in Rotterdam ingevoerd met als (eerste) plaats van bestemming Utrecht (Utrecht is als plaats van aflevering vermeld in de CMR-vrachtbrief). De ondernemer/afnemer moet voor de partij goederen € 10.500 betalen. Op de factuur aan de ondernemer/afnemer zijn de bijkomende kosten van vervoer en verzekering van Rotterdam naar Utrecht niet apart gespecificeerd, maar verdisconteerd in de prijs/vergoeding voor de goederen. De douanewaarde bedraagt in dit geval zowel voor de douane- als de btw-regelgeving € 10.500. De bijkomende kosten zijn niet te onderscheiden van de betaalde prijs/vergoeding en zijn daarom al begrepen in de douanewaarde. In deze situatie komt het nultarief bedoeld in post *b.2* niet aan de orde omdat de bijkomende kosten niet zijn gespecificeerd.

Dezelfde uitkomst geldt als de goederen in Rotterdam worden binnengebracht, maar in Utrecht worden ingevoerd. De bijkomende kosten zijn namelijk verdisconteerd in de prijs/vergoeding voor de goederen.

¹⁶⁹ Zie vorige voetnoot.

¹⁷⁰ HvJ 11 mei 2017, C-59/16 (The Shirtmakers B.V.), ECLI:EU:C:2017:362.

Voorbeeld 2

Een partij goederen ter waarde van € 10.000 wordt in Rotterdam ingevoerd met als (eerste) plaats van bestemming Tilburg (Tilburg is als plaats van aflevering gemeld in de CMR-vrachtbrief). De ondernemer/afnemer moet voor de partij goederen € 10.500 betalen. Ten behoeve van de ondernemer/afnemer zijn de bijkomende kosten van vervoer en verzekering (naast de voor de goederen te betalen prijs/vergoeding) gespecificeerd; € 400 heeft betrekking op het traject tot aan binnenkomst in de Unie (met een zeecontainer tot Rotterdam) en € 100 heeft betrekking op het traject Rotterdam–Tilburg (met een vrachtauto).

In dit geval bedraagt de douanewaarde volgens de douaneregelgeving € 10.400. In de douanewaarde zijn alleen de bijkomende kosten tot aan de binnenkomst van de goederen in Rotterdam begrepen. Volgens de btw-regelgeving bedraagt de maatstaf van heffing bij invoer € 10.500. In de maatstaf van heffing worden voor de btw de bijkomende kosten ad € 100 (traject na binnenkomst van de goederen tot de eerste plaats van bestemming Tilburg) begrepen (zie artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de wet in samenhang met artikel 86 van de btw-richtlijn). De bijkomende kosten van € 100 vallen onder het nultarief op grond van post *b.2*.

Voorbeeld 3

Een partij goederen met een waarde van € 10.000 wordt in Rotterdam binnengebracht, vervolgens naar een distributiecentrum in Breda gebracht en aldaar ten invoer aangegeven. Het was de bedoeling dat de goederen in het distributiecentrum zouden blijven (Breda is als plaats van aflevering vermeld in de CMR-vrachtbrief), maar op het moment van invoer van de goederen wordt bekend dat de goederen naar Utrecht moeten worden vervoerd in plaats van naar Breda (de opdrachtgever van het vervoer heeft dit aangegeven). De ondernemer/afnemer moet voor de goederen € 10.225 betalen. Aan de ondernemer/afnemer zijn de bijkomende kosten van vervoer en verzekering gespecificeerd (naast de voor de goederen te betalen prijs/vergoeding). De bijkomende kosten voor het traject Rotterdam–Breda bedragen € 100 en voor het traject Breda–Utrecht € 125.

In dit geval is Breda de eerste plaats van bestemming en Utrecht de andere plaats van bestemming (artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de wet, gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onderdeel b, en lid 2, van de btw-richtlijn).

De douanewaarde is volgens de douaneregelgeving € 10.000 (de los van de prijs/vergoeding gespecificeerde bijkomende kosten vanaf de binnenkomst tot de andere plaats van bestemming ad € 225 worden niet meegenomen in de douanewaarde). Volgens de btw-regelgeving bedraagt de maatstaf van heffing bij invoer € 10.225. De kosten van vervoer en verzekering ad € 225 vormen bijkomende kosten in de zin van artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de wet, gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onderdeel b, en lid 2, van de btw-richtlijn. Deze bijkomende kosten ad € 225 vallen op grond van post *b.2* onder het nultarief.

5. Bemiddeling en overnametarieven bij vervoer

Het bemiddelen bij het sluiten van overeenkomsten tot het in de post bedoelde vervoer valt ook onder het nultarief. Voor de uitleg van het begrip ‘bemiddelen’ wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting van post *b.1*. Als de bemiddeling op eigen naam plaatsvindt, geldt het nultarief op grond van post *b.2*. Ook het bemiddelen op eigen naam, maar voor rekening van een ander, valt onder post *b.2*. Bij bemiddeling op naam en voor rekening van derden is het nultarief van toepassing op grond van post *b.4*.

Voor vervoersdiensten die worden verricht tegen zogenoemde *overnametarieven* is het gestelde in onderdeel 8 van de toelichting van post *b.1* van overeenkomstige toepassing.

6. Aantonen van het nultarief voor bijkomende kosten

De aanspraak op toepassing van het nultarief voor de bijkomende kosten die onder de post vallen moet blijken uit boeken en bescheiden (artikel 12, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit). De toepassing van het nultarief voor de onder de post vallende bijkomende kosten (zoals de kosten van vervoer en verzekering) kan in ieder geval worden aangetoond als cumulatief aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- in de douaneaangifte ten invoer in het vrije verkeer is de douanewaarde volgens het DWU aangegeven en is de eerste/andere plaats van bestemming binnen de Unie vermeld; en
- in het vervoersdocument zijn de bijkomende kosten (vanaf binnenkomst in de Unie tot de eerste/andere plaats van bestemming) gespecificeerd en staat als afzender vermeld een cargadoor,

- rederij, luchtbevrachter, luchtvaartmaatschappij, douane-expediteur of internationale vervoerder; en
- uit de inhoud van de douaneaangifte ten invoer in het vrije verkeer blijkt dat de goederen onmiddellijk voorafgaande aan dat vervoer vanuit een land buiten de Unie rechtstreeks of via een andere lidstaat onder een douaneregeling binnen Nederland werden gebracht en in het vrije verkeer zijn gebracht.

Ook als de heffing bij invoer wordt verlegd naar degene voor wie de goederen zijn bestemd (met name op grond van artikel 23 van de wet), is toepassing van het nultarief op bijkomende kosten (in de praktijk m.n. kosten van vervoer) mogelijk op grond van post *b.2*. De vervoerder kan het nultarief toepassen op de bijkomende kosten, als aan de hand van de douaneaangifte ten invoer in het vrije verkeer wordt aangetoond dat de betrokken goederen worden vervoerd naar de bij invoer aangegeven/bekende plaats van bestemming.

Post B.3

1. Inhoud van de post

het vervoer van personen door middel van zeeschepen of luchtvaartuigen, indien de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen;

2. Algemeen en juridisch kader

Het vervoer van personen is belast op de plaats waar het vervoer plaatsvindt, naar verhouding van de afgelegde afstanden (artikel 6c, eerste lid, van de wet). Dit betekent dat het vervoer van personen dat in Nederland plaatsvindt, in principe in Nederland in de btw-heffing moet worden betrokken. Volgens artikel 371 van de btw-richtlijn mogen de lidstaten die op 1 januari 1978 vrijstelling verleenden voor de handelingen genoemd in bijlage X, deel B, punt 10, deze handelingen blijven vrijstellen onder de op die datum in de betrokken lidstaat bestaande voorwaarden. Post *b.3* is op deze bepaling gebaseerd.

3. Internationaal personenvervoer

Op grond van de post geldt het nultarief voor het vervoerstraject dat in Nederland plaatsvindt van personen door middel van zeeschepen en luchtvaartuigen als de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen. Met ‘*zeeschepen en luchtvaartuigen*’ wordt bedoeld op de in post *a.3* omschreven schepen en luchtvaartuigen. Dit geldt niet alleen als bedoeld personenvervoer plaatsvindt naar derde-landen, maar ook als dit vervoer plaatsvindt van en naar plaatsen die zijn gelegen in een andere lidstaat. Het nultarief geldt ook voor de persoonlijke bagage¹⁷¹ die de vervoerde personen meenemen en de personenauto's en motorrijwielen die de vervoerde personen meevoeren. Met ‘*meenemen*’ en ‘*meevoeren*’ wordt bedoeld dat reizigers voorgenoemde goederen daadwerkelijk bij zich moeten hebben bij aankomst op het schip/vliegveld van vertrek en bij het verlaten van het schip/vliegveld van aankomst. Het ‘*losse*’¹⁷² vervoer van bagage van reizigers vanaf het huisadres van de reiziger in Nederland naar het vakantieadres (binnen of buiten de Unie) via de weg, water en lucht valt niet onder de post.¹⁷³

Het vervoer van personen per bus of trein valt niet onder de post.

4. Bemiddeling

Het bemiddelen bij het sluiten van overeenkomsten tot het in de post bedoelde vervoer van personen valt ook onder het nultarief. Voor de uitleg van het begrip ‘*bemiddeling*’ wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting bij post *b.1*. Als de tussenkomst op eigen naam plaatsvindt, dan geldt daarvoor het nultarief op grond van post *b.3*. Als de bemiddeling op naam en voor rekening van derden plaatsvindt, valt de bemiddelingsdienst op grond van post *b.4* onder het nultarief.

¹⁷¹ Bij ‘*persoonlijke bagage*’ gaat het in het algemeen om kleine goederen of kleine hoeveelheden goederen die een natuurlijk persoon op reis meeneemt, die hij tijdens die reis nodig heeft en die voor zijn privégebruik of dat van zijn gezin dienen. Ook goederen die deze persoon tijdens deze reis verkrijgt, kunnen hiertoe behoren. Zie HvJ 17 december 2020, C-656/19 (Bakati Plus), ECLI:EU:C:2020:1045.

¹⁷² ‘*Los*’ betekent in dit verband: los van de reis die de reiziger per schip of vliegtuig maakt.

¹⁷³ Het losse vervoer van bagage van reizigers vanaf het vakantieadres naar het huisadres van de reiziger in Nederland is niet in Nederland belast (zie artikel 6c, derde lid, van de wet) en valt om die reden niet onder de post.

Post B.4

1. Inhoud van de post

de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, welke betrekking hebben op niet in de Unie verrichte prestaties dan wel op prestaties als zijn bedoeld onder 2 en 3;

2. Algemeen en juridisch kader

Post *b.4* voorziet in een nultarief voor bemiddelingsdiensten van tussenpersonen die betrekking hebben op:

- niet in de Unie verrichte prestaties; of
- diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen waarvan de waarde wordt begrepen in de maatstaf van heffing bij invoer (zie de toelichting op post *b.2*); of
- het vervoer van personen door middel van zeeschepen of luchtvaartuigen, als de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen (zie de toelichting op post *b.3*).

Post *b.4* geldt niet voor reisbureaus die in naam en voor rekening van de reiziger bemiddelen bij diensten die in andere lidstaten worden verricht.

Post *b.4* is gebaseerd op artikel 153 van de btw-richtlijn.

3. Onder de post vallende bemiddelingsdiensten

Post *b.4* heeft alleen betrekking op bemiddelingsdiensten van tussenpersonen die optreden in naam en voor rekening van derden. De post komt alleen aan de orde als de bedoelde bemiddelingsdiensten in Nederland belastbaar zijn (zie onderdeel 3.1). Voor de uitleg van het begrip ‘bemiddeling’ wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting bij post *b.1*.

Als tussenpersonen bij hun bemiddeling in eigen naam maar in opdracht en voor rekening van een derde optreden, worden zij beschouwd als een commissionair als bedoeld in artikel 4, vierde lid, van de wet. De bemiddelingsdiensten van commissionairs vallen niet onder post *b.4*, maar kunnen wel op grond van post *b.2* of post *b.3* onder het nultarief vallen.

3.1 Bemiddeling bij niet in de Unie verrichte prestaties

Volgens post *b.4* geldt het nultarief voor bemiddelingsdiensten die betrekking hebben op niet in de Unie verrichte prestaties (die niet in de Unie belastbaar zijn). De post komt alleen aan de orde als de bemiddelingsdienst in Nederland belastbaar is. Dit is het geval als de bemiddelingsdienst wordt verricht in een B2B-relatie, waarbij de ondernemer die de bemiddelingsdienst afneemt in Nederland is gevestigd, terwijl de onderliggende prestatie (waarvoor wordt bemiddeld) buiten de Unie plaatsvindt (zie artikel 6, eerste lid, van de wet).

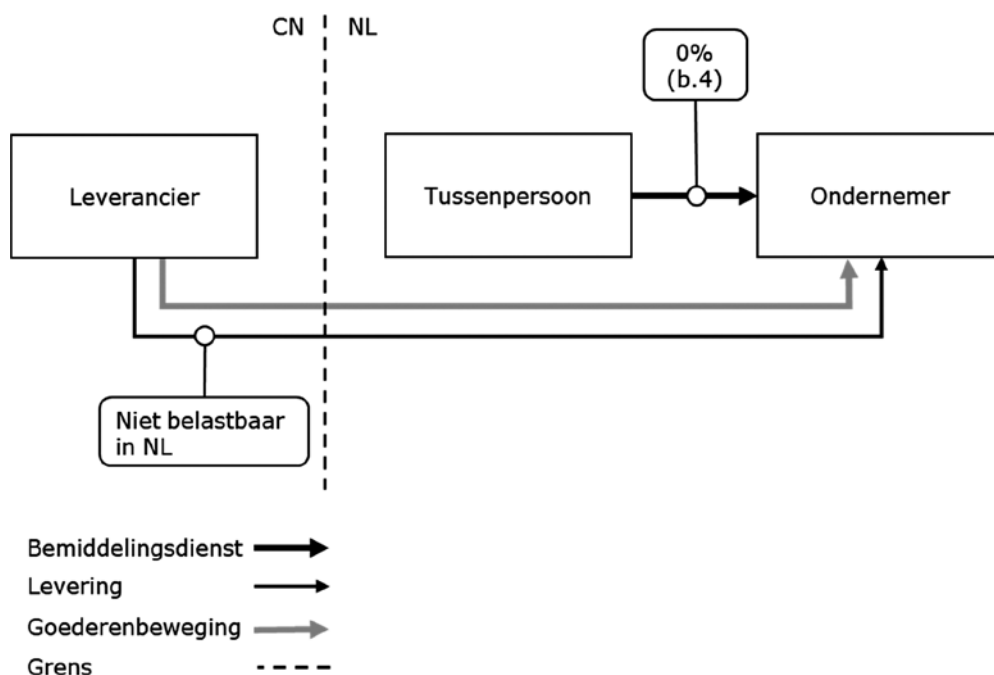
De post ziet niet op B2B-bemiddelingsdiensten die betrekking hebben op prestaties die zijn vrijgesteld op grond van artikel 11 van de wet. De toepassing van de vrijstelling van artikel 11 van de wet en de daarmee samenhangende uitsluiting van de aftrek van voorbelasting hebben voorrang op de toepassing van het nultarief. Dit betekent bijvoorbeeld dat het nultarief met het daaraan gekoppelde recht op aftrek van voorbelasting niet geldt voor B2B-bemiddelingsdiensten¹⁷⁴ verricht aan een in Nederland gevestigde verzekeringsmaatschappij ten behoeve van het sluiten van expatverzekeringen voor personen die buiten de Unie zijn gevestigd.¹⁷⁵

De toepassing van de post wordt geïllustreerd aan de hand van twee voorbeelden.

¹⁷⁴ Vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de wet.

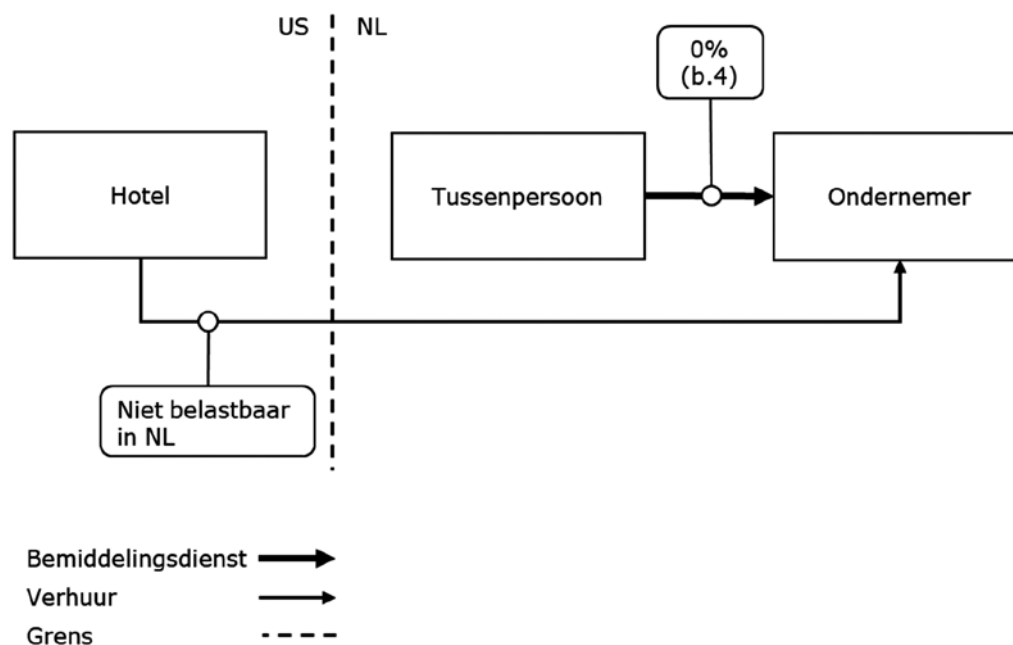
¹⁷⁵ Volledigheidshalve wordt erop gewezen dat de expatverzekering die is afgesloten voor buiten de Unie gevestigde personen niet in Nederland belastbaar is (artikel 6i, onderdeel e, van de wet).

Voorbeeld 1



Een partij goederen wordt door een in China gevestigde leverancier vanuit China vervoerd en geleverd aan een ondernemer die in Nederland is gevestigd.¹⁷⁶ Een in Nederland gevestigde tussenpersoon bemiddelt bij de levering op naam en voor rekening van de Nederlandse ondernemer. De levering is belast in China, omdat het vervoer van de goederen begint in China (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de wet). De bemiddelingsdienst van de tussenpersoon is belastbaar in Nederland (artikel 6, eerste lid, van de wet). Op de bemiddelingsdienst is het nultarief van toepassing op grond van post b.4.

Voorbeeld 2



Hotelaccommodatie die zich bevindt in de USA wordt verhuurd aan een ondernemer die in Nederland

¹⁷⁶De ondernemer/afnemer is een reguliere ondernemer (geen ondernemer als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel x, 1°, van de wet). In het voorbeeld is geen sprake van een afstandsverkoop vanuit China naar Nederland.

is gevestigd. Een in Nederland gevestigde tussenpersoon bemiddelt bij de verhuur op naam en voor rekening van de Nederlandse ondernemer. De verhuur van de hotelaccommodatie is niet in Nederland belastbaar (artikel 6b van de wet). De bemiddelingsdienst is belastbaar in Nederland (artikel 6, eerste lid, van de wet). Op de bemiddelingsdienst is het nultarief van toepassing op grond van post *b.4*.

De post kan niet aan de orde komen bij B2C-bemiddelingsdiensten die betrekking hebben op niet in de Unie verrichte prestaties, omdat deze bemiddelingsdiensten niet belastbaar zijn in de Unie (artikel 6a van de wet). Dit geldt eveneens voor C2C-bemiddelingsdiensten.¹⁷⁷

3.2 Bemiddeling bij diensten m.b.t. invoer die behoren tot de maatstaf van heffing bij invoer

Post *b.4* voorziet in een nultarief voor bemiddelingsdiensten die tussenpersonen op naam van derden verrichten en die betrekking hebben op diensten bedoeld in post *b.2*.

Als tussenpersonen in eigen naam bemiddelen bij de in post *b.2* bedoelde diensten, valt de bemiddelingsdienst eveneens op grond van post *b.2* onder het nultarief.

Voor de interpretatie van het begrip ‘bemiddeling’ wordt verwezen naar onderdeel 3.4 van de toelichting bij post *b.1*.

3.3 Bemiddeling bij internationaal personenvervoer

Volgens post *b.4* geldt het nultarief ook voor bemiddelingsdiensten (zie onderdeel 3.4 van de toelichting bij post *b.1*) die worden verricht bij het in post *b.3* bedoelde internationale personenvervoer. Post *b.3* ziet op het vervoerstraject dat in Nederland plaatsvindt van personen door middel van zeeschepen en luchtvaartuigen, als de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen (zie ook de toelichting op post *b.3*).

Post B.5

1. Inhoud van de post

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 aan degene aan wie de dienst is verleend, indien deze laatste buiten Nederland woont of is gevestigd;

2. Algemeen en juridisch kader

Post *b.5* voorziet in een nultarief voor veredelingswerkzaamheden die in Nederland worden verricht ten aanzien van goederen die afkomstig zijn uit een ander land (binnen of buiten de Unie), die na uitvoering van de werkzaamheden worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie. Door toepassing van het nultarief op de werkzaamheden verlaten de betrokken goederen Nederland zonder btw-druk. Het gaat onder meer om goederen die in een B2B-relatie zijn geplaatst onder de douaneregeling actieve veredeling om een bewerking te ondergaan of te worden hersteld.

Veredelingswerkzaamheden aan roerende zaken worden beschouwd als diensten, niet als (op)leveringen van (nieuwe) goederen (artikel 146, lid 1, onderdeel d, van de btw-richtlijn).

Post *b.5* is gebaseerd op artikel 146, lid 1, aanhef en onderdeel d, van de btw-richtlijn.

3. Voorwaarden voor toepassing van de post

Post *b.5* komt alleen aan de orde als de veredelingswerkzaamheden belastbaar zijn in Nederland. Dit is het geval als deze werkzaamheden daadwerkelijk in Nederland worden verricht in een B2C-relatie (artikel 6e, tweede lid, onderdeel b, van de wet) of in een B2B-relatie en de afnemer/ondernemer van de veredelingsdienst in Nederland woont of is gevestigd.

Voor toepassing van de post bij veredelingswerkzaamheden die in Nederland belastbaar zijn, moet aan de volgende cumulatieve voorwaarden worden voldaan:

- er is sprake van veredelingswerkzaamheden aan roerende zaken;
- die roerende zaken zijn afkomstig uit een ander land (binnen of buiten de Unie);

¹⁷⁷ HvJ, 27 mei 2004, C-68/03 (Lipjes), ECLI:EU:C:2004:325.

- c. de roerende zaken worden na uitvoering van de veredelingswerkzaamheden in Nederland verzonden of vervoerd naar een derde-land:
- door of voor rekening van de dienstverrichter in Nederland (d.w.z. degene die de veredelingsdiensten heeft verricht); of
 - door of voor rekening van de afnemer van de dienst, als deze buiten Nederland woont of is gevestigd.

Ad a. De zinsnede *‘werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken’* in post *b.5* ziet op werkzaamheden die bestaan uit louter fysieke ingrepen aan roerende lichamelijke zaken, die niet wetenschappelijk of intellectueel van aard zijn. Onder veredelingswerkzaamheden vallen bijvoorbeeld de assemblage van roerende zaken, reparatie- en onderhoudswerkzaamheden aan roerende zaken (zoals schilderen en verchromen) en het ver- en ombouwen van roerende zaken. Het om- en verpakken van roerende zaken valt niet onder de post. Het verwerken van een grondstof of halffabrikaat om te gebruiken voor het vervaardigen van een eindproduct behoort evenmin tot de post.

Ad b. De zinsnede *‘roerende zaken welke zijn ontvangen’* in post *b.5* wordt uitgelegd conform artikel 146, lid 1, onderdeel d, van de btw-richtlijn. Deze zinsnede duidt op goederen die in Nederland of in een andere lidstaat zijn ingevoerd of intracommunautair zijn verworven. Ook kan het gaan om goederen die in Nederland zijn geplaatst onder de douaneregeling actieve veredeling.

Ad c. Met *‘de verzending of vervoer van de betrokken goederen naar een plaats buiten de Unie’* wordt bedoeld dat de goederen worden (weder)uitgevoerd.

Een voorbeeld ter illustratie van de toepassing van de post:

Een particulier die in Nederland woont koopt in Cuba een oldtimer en voert deze oldtimer in Nederland in om de auto hier te laten lakken en verchromen. Na het lakken en verchromen wordt de oldtimer uitgevoerd naar Zwitserland. De Nederlandse ‘veredelaar’ laat de oldtimer laat vervoeren naar Zwitserland. Alsdan geldt voor de veredelingswerkzaamheden het nultarief op grond van post *b.5*.

Als de Nederlandse particulier de oldtimer laat vervoeren naar Zwitserland, vallen de veredelingswerkzaamheden niet onder post *b.5*. De veredelingswerkzaamheden zijn dan in Nederland belast naar het algemene tarief (artikel 6e, tweede lid, onderdeel b, van de wet).

Post B.6

1. Inhoud van de post

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;

2. Algemeen en juridisch kader

Post *b.6* voorziet in een nultarief voor:

- intracommunautair goederenvervoer naar of vanaf de eilanden die de autonome regio’s van de Azoren en van Madeira vormen; en
- het goederenvervoer tussen deze eilanden.

Post *b.6* is gebaseerd op artikel 142 van de btw-richtlijn. Het nultarief voor het in post *b.6* bedoelde goederenvervoer houdt verband met de bijzondere status van de Azoren en Madeira die Portugal heeft bedongen bij toetreding tot de Unie. De Azoren en Madeira zijn geen derde-landen of derde-landsgebieden, maar behoren tot het grondgebied van de Unie (zowel tot het douane- als het btw-gebied).

3. Reikwijdte van de post

Post *b.6* komt alleen aan de orde bij intracommunautair goederenvervoer dat in Nederland belastbaar is. Dit is het geval als:

- intracommunautair goederenvervoer wordt verricht in een B2B-relatie en de ondernemer die de dienst afneemt, in Nederland is gevestigd (zie artikel 6, eerste lid, van de wet);
- intracommunautair goederenvervoer wordt verricht in een B2C-relatie en de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk begint, in Nederland ligt (artikel 6c, derde lid, van de wet). Voor de toepassing van de post is niet relevant of de particulier in Nederland woont of elders.

Enkele voorbeelden ter illustratie van de toepassing van post *b.6*:



Voorbeeld 1

Een in Madeira gevestigde vervoerder vervoert goederen in opdracht van een Nederland gevestigde ondernemer van de haven van Rotterdam naar de haven van Funchal op Madeira.

Het intracommunautair vervoer van de goederen van Rotterdam naar Funchal is belast in Nederland omdat de ondernemer/afnemer van deze vervoersdienst in Nederland is gevestigd (artikel 6, eerste lid, van de wet). De btw-heffing voor deze vervoersdienst wordt verlegd naar de in Nederland gevestigde ondernemer. Voor de vervoersdienst geldt het nultarief op grond van post *b.6*. De in Nederland gevestigde ondernemer is voor het aantonen van het nultarief mede aangewezen op de vervoersbescheiden die de in Madeira gevestigde vervoerder aan hem verstrekt.

Voorbeeld 2

Een particulier laat de inboedel bestemd voor zijn tweede woning op Madeira in een container plaatsen en laat de container via een schip vanuit de haven van Rotterdam vervoeren naar Madeira.¹⁷⁸ De particulier schakelt hiervoor een in Nederland gevestigde vervoerder in. Het vervoer van de inboedel vanaf Rotterdam naar Madeira vormt intracommunautair goederenvervoer, en is in Nederland belastbaar (zie artikel 6c, derde lid, van de wet). Op deze vervoersdienst is het nultarief van toepassing op grond van post *b.6*.

Post B.7

1. Inhoud van de post

de installatie van zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking, op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen.

2. Reikwijdte van de post

Voor de reikwijdte van de post wordt verwezen naar het besluitbesluit Omzetbelasting. Btw-heffing en toepassing KOR bij zonnepanelen (Besluit van 21 november 2024, nr. 2024-29602);

§ 4. Ingetrokken regelingen

Besluit Omzetbelasting. Toelichting Tabel II (Besluit van 20 december 2023, nr. 2023-22510) wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

§ 5. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

§ 6. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Toelichting Tabel II.

§ 7. Publicatie en ondertekening

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 8 februari 2026

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
M.C. de Graaf,
Waarnemend hoofd directeur Fiscale en Juridische Zaken*

¹⁷⁸De verhuisboedelvrijstelling is niet van toepassing, omdat de particulier niet naar Madeira verhuist.