

Btw en internationaal goederenverkeer

Redactie:

Prof.dr. A.C. Rijkers

Prof.dr. R.M. Freudenthal

Prof.mr. S.C.W. Douma

mr. L.L.C. Blom
mr. E.M. van Doornik

Btw en internationaal goederenverkeer

 Wolters Kluwer

Deventer – 2018

Omslagontwerp: Bert Arts BNO

ISBN 978-90-13-14797-1
NUR 826-609

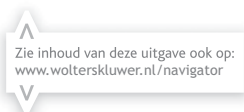
© 2018, Wolters Kluwer, Deventer

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, nog voor gevolgen hiervan.

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: www.wolterskluwer.nl/shop.



NAVIGATOR

VOORWOORD

Met deze brochure beogen wij de fiscale praktijk te ondersteunen met een praktische handleiding inzake vraagstukken die spelen bij internationaal zakendoen. Hierbij beperken wij ons tot het handelsverkeer van goederen. We gaan in deze brochure niet in op de btw-aspecten die aan de orde komen bij internationale dienstverlening. Hiervoor verwijzen wij graag naar de brochure *BTW en internationaal dienstenverkeer*.

De btw-aspecten die spelen bij internationale handel in goederen, komen in deze brochure ruimschoots aan de orde. Zo staan wij uitgebreid stil bij de belastbaar feiten 'intracom-munautaire verwerving' en 'invoer'. Bij het belastbaar feit 'levering van goederen' geven wij in het bijzonder aandacht aan de heffingsbevoegdheid van lidstaten ten aanzien van dit feit, het van toepassing zijnde tarief en de persoon die de verschuldigde btw dient af te dragen. Daarnaast staan wij in deze brochure stil bij enkele andere aspecten die van belang zijn bij internationale handel zoals accijns, antidumping en meer algemene douanegerelateerde aspecten.

Opmerkingen, vragen en suggesties met betrekking tot deze brochure kunt u sturen naar noctuamintributum@gmail.com.

Het manuscript van dit boek is afgesloten op 4 oktober 2017.

Emma van Doornik en Lucas Blom

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XIII

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

HOOFDSTUK 2

Achtergrond / 3

- 2.1 Inleiding / 3
- 2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting / 3
- 2.3 Rechtsbronnen voor de omzetbelasting / 3
- 2.4 Systeem van de btw / 5

HOOFDSTUK 3

De ondernemer / 7

- 3.1 Inleiding / 7
- 3.2 De ondernemer is de belastingplichtige voor de btw / 7
- 3.3 Bedrijf/economische activiteiten / 8
- 3.4 Duurzaamheid / 10
- 3.5 Ieder / 10
 - 3.5.1 De fiscale eenheid / 11
 - 3.5.2 Hoofdhuis en vaste inrichting / 13
- 3.6 Zelfstandigheidsvereiste / 13
- 3.7 Handelen als overheid / 13

HOOFDSTUK 4

Het belastbare feit: leveringen / 15

- 4.1 Inleiding / 15
- 4.2 De belastbare feiten voor de omzetbelasting: leveringen en diensten / 15
- 4.3 Levering van goederen / 15
 - 4.3.1 Definitie 'goederen' / 16
 - 4.3.2 Varianten van leveringen / 16
 - 4.3.3 Overbrengen van een eigen goed / 18

- 4.3.4 Meerpartijentransacties / 21
- 4.4 Diensten / 23
- 4.5 Samengestelde prestaties / 24

HOOFDSTUK 5

Hoofdregele voor de plaats van levering / 27

- 5.1 Inleiding / 27
- 5.2 Verdeling van heffingsbevoegdheden / 27
- 5.2.1 Inleiding / 27
- 5.2.2 Bestemmingslandbeginsel / 28
- 5.3 Hoofdregele / 29
- 5.4 Uitzonderingen op de hoofdregel / 32
- 5.4.1 Installatielevering / 32
- 5.4.2 Levering aan boord van binnen de EU verricht passagiersvervoer / 33
- 5.4.3 ABC-leveringen in combinatie met invoer / 33
- 5.4.4 Levering van gas e.d. / 34
- 5.5 Regeling van afstandsverkopen / 35
- 5.5.1 Doel en strekking regeling inzake afstandsverkopen / 35
- 5.5.2 Voorwaarde regeling inzake afstandsverkopen / 36
- 5.5.3 Intracommunautaire-eis / 36
- 5.5.4 Vervoerseis / 37
- 5.5.5 Afnemereis / 38
- 5.5.6 Goedereneis / 38
- 5.5.7 Drempeleis / 39
- 5.5.8 Afstandsregeling is van toepassing / 40
- 5.5.9 Toekomst regeling van afstandsverkopen / 41

HOOFDSTUK 6

Vrijstelling, maatstaf, tarief, verschuldigdheid en aftrek / 43

- 6.1 Inleiding / 43
- 6.2 Vrijstellingen / 43
- 6.2.1 Vrijstellingen in het algemeen / 43
- 6.2.2 De vrijstellingen in vogelvlucht / 44
- 6.3 Maatstaf van heffing: de vergoeding / 45
- 6.3.1 Betalingen in natura / 46
- 6.3.2 Payment service providers en rentekosten / 46
- 6.3.3 Teruggaaf van belasting wegens prijsverminderingen en oninbare vorderingen / 46
- 6.3.4 Margeregeling / 47
- 6.4 Tarief: 21%, 6% en 0% / 47
- 6.4.1 Nultarief / 48
- 6.4.2 Diensten en het nultarief / 64
- 6.5 Inleiding verschuldigdheid / 65
- 6.5.1 Wie voldoet de btw aan de Belastingdienst? / 66
- 6.6 Aftrek van voorbelasting / 68

- 6.6.1 Voorwaarden voor aftrek / 69
- 6.6.2 In welk tijdvak ontstaat het recht op aftrek? / 70
- 6.6.3 Vermogensetikettering / 70
- 6.6.4 Aftrekbeperkingen: horecabestedingen, privédoeleinden van het personeel / 71
- 6.6.5 Splitsen van voorbelasting: (pre-)pro rata en werkelijk gebruik / 71

HOOFDSTUK 7

Intracommunautaire verwerving / 75

- 7.1 Inleiding / 75
- 7.2 Samenhang tussen ICL en ICV / 76
- 7.3 Wat is verwerven / 76
 - 7.3.1 Verwerving / 77
 - 7.3.2 Verwerving in specifieke situaties / 78
 - 7.3.3 Verwerving in de hoedanigheid van niet-ondernemer / 78
 - 7.3.4 Verwerving door een niet-ondernemer / 79
 - 7.3.5 Verwerving en gebruik voor NAVO-doeleinden / 80
- 7.4 Wie kan verwerven? / 80
- 7.5 Overige elementen van het belastbaar feit 'ICV' / 83
 - 7.5.1 Plaats van ICV / 83
 - 7.5.2 Vrijstelling en ICV / 84
 - 7.5.3 Maatstaf van heffing en ICV / 86
 - 7.5.4 Tarief en ICV / 87
 - 7.5.5 Afdracht en ICV / 87
 - 7.5.6 ICV en aftrekrecht / 88
- 7.6 Nieuwe vervoermiddelen / 88
 - 7.6.1 Leverancier / 89
 - 7.6.2 Definitie nieuw vervoermiddel / 90
 - 7.6.3 Aftrek van intracommunautaire verwerving / 92
- 7.7 ABC-leveringen / 92
 - 7.7.1 Hoofdregel / 92
 - 7.7.2 Vereenvoudigde ABC-leveringen / 94

HOOFDSTUK 8

Invoer / 97

- 8.1 Inleiding / 97
- 8.2 Belastbaar feit 'invoer' / 98
- 8.3 Wat is invoer? / 98
 - 8.3.1 Het in Nederland brengen van goederen / 99
 - 8.3.2 Verschil in btw- en douanegebied / 100
 - 8.3.3 Het onttrekken van goederen aan een douaneregime / 100
- 8.4 Plaats van invoer / 104
- 8.5 Vrijstelling / 105
 - 8.5.1 Inleiding / 105
 - 8.5.2 Invoervrijstelling als sprake is van vrijstelling van douanerechten / 106

8.5.3	Invoervrijstelling als levering is vrijgesteld / 106
8.5.4	Invoer en aansluitend intracommunautaire levering / 107
8.5.5	Invoer en kleine zendingen / 108
8.6	Maatstaf van heffing / 109
8.6.1	Inleiding / 109
8.6.2	Douanewaarde / 109
8.6.3	Transactiewaarde bij ketentransacties / 111
8.6.4	Vreemde valuta / 111
8.7	Tarief / 112
8.8	Voldoening / 112
8.8.1	Inleiding / 112
8.8.2	Tijdstip van verschuldigdheid / 115
8.8.3	Wijze van voldoen van de verschuldigde invoer-btw / 116
8.8.4	Verleggingsregeling invoer-btw / 116
8.9	Aftrek van voorbelasting van invoer-btw / 117

HOOFDSTUK 9

Andere heffingen bij invoer / 119

9.1	Inleiding / 119
9.2	Douanerechten / 119
9.2.1	Inleiding / 119
9.2.2	Douaneregeling / 120
9.2.3	Douaneaangifte / 120
9.2.4	Heffingsgrondslagen / 121
9.2.5	Douaneschuld / 125
9.3	Antidumping / 125
9.3.1	Inleiding / 125
9.3.2	Dumping / 125
9.3.3	Onderzoek / 126
9.3.4	De verordening / 127
9.3.5	De inning / 128
9.3.6	De niet-preferentiële oorsprong / 128
9.4	Accijns / 129
9.4.1	Inleiding / 129
9.4.2	De accijnsgoederen / 129
9.4.3	Het belastbaar feit / 130
9.4.4	Schorsingsregelingen / 130
9.4.5	Tarief / 131
9.4.6	Afdracht accijns / 132
9.5	Slot / 132

HOOFDSTUK 10

Facturerings- en administratieve verplichtingen / 133

10.1	Inleiding / 133
------	-----------------

10.2	Administratie / 133
10.3	Factuurverplichtingen / 134
10.3.1	Factuur uitreiken aan andere ondernemers / 134
10.3.2	Factuur uiterlijk vijftien dagen na afloop van de maand uitreiken / 134
10.3.3	Waar moet een factuur aan voldoen? / 135
10.4	Aangifteverplichtingen / 135
10.5	Wanneer is de btw verschuldigd? / 136
10.5.1	Factuurstelsel / 136
10.5.2	Kasstelsel / 137
10.6	Opgaaf intracommunautaire prestaties (listing) / 137
10.7	Registratie buitenlandse ondernemers in Heerlen / 137
10.8	Vertegenwoordiging / 138
10.8.1	Verplichte fiscale vertegenwoordiging / 138
10.9	Bijzondere regelingen / 139
10.9.1	Kleine ondernemersregeling (KOR) / 139

HOOFDSTUK 11

Slot / 141

11.1	Toekomst btw / 141
11.2	Tot slot / 142

BIJLAGE 1 SCHEMA PLAATS VAN LEVERING / 143

BIJLAGE 2 LEVERINGSCONDITIONS / 145

BIJLAGE 3 BTW-IDENTIFICATIENUMMER / 147

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Accijnsrichtlijn	Richtlijn van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG, PbEU 2009, L 9
APS	Algemeen Preferentieel Systeem
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BOI	Bindende oorspronginlichting
Btw-richtlijn	Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, L 347
BTI	Bindende tariefinlichting
Btw-uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011 (EU) nr. 282/2011, PbEU 2011, L 77, zoals laatstelijk gewijzigd bij Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013
BUA	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
BW	Burgerlijk Wetboek
CDW	Verordening van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEU 1992, L 302
Dumpingverordening	Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende beschermende maatregelen tegen invoer met dumping uit landen die geen lid zijn van de Europese Unie, PbEU 2016, L 176
DWU	Verordening van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, PbEU 2013, L 269
EC	Europese Commissie
EMCS	Excise Movement and Control System
EU/EG	Europese Unie/Europese Gemeenschap
GN	Gecombineerde Nomenclatuur
GS	Geharmoniseerd Systeem
GV.DWU	Gedelegeerde Verordening van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, PbEU 2015, L 343

HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie en Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
Lidstaten	Lidstaten van de Europese Unie
Mwst	Mehrwertsteuer
Tweede richtlijn	Richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Pb. 14 april 1967, nr. L71
UTB	Uitnodiging tot betaling
UVo.DWU	Uitvoeringsverordening van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, PbEU 2015, L 343
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WA	Wet op de accijns
WDO	Wereld Douane Organisatie
WHO	Wereld Handels Organisatie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Ondernemers en particulieren krijgen met verschillende belastingen te maken. Dit kunnen zowel directe belastingen (waaronder vennootschaps- en inkomstenbelasting) zijn als indirecte belastingen (waarvan btw de voornaamste is). In de laatste decennia hebben de indirecte belastingen, waaronder de btw, een steeds prominenter plek ingenomen. Nog steeds is een groei aan globalisering, automatisering, innovatie en gebruik van nieuwe technologieën zichtbaar. Het is anno 2017 niet uitzonderlijk om goederen op je woonadres in Frankrijk in een webshop uit Ierland te kopen om deze af te laten leveren op je vakantieadres in Nederland. Die ontwikkelingen brengen uitdagingen op het gebied van belastingheffing met zich mee.

In Nederland wordt al sinds 1 januari 1934 omzetbelasting geheven. In 1967 heeft de EG de eerste richtlijnen voor het geharmoniseerde btw-systeem uitgevaardigd. De btw was in het begin sterk gericht op het belasten van goederentransacties. Maar gaandeweg is ook het Europese btw-stelsel noodgedwongen steeds meer toegesneden op de ontwikkelingen in de globaliserende diensteneconomie. Indien u meer inzicht wilt hebben in btw-aspecten van internationale dienstenverkeer, raden wij u aan om het boek *Btw en internationaal dienstenverkeer* aan te schaffen.

Met dit boek is beoogd de lezer een overzicht te verschaffen van de btw-aspecten van internationale goederenhandel. Dat betekent dat de nadruk ligt op de aspecten die voor de praktijk het meest van belang zijn. In de voetnoten vindt u regelmatig verwijzingen naar nadere achtergronden en verdiepende stukken.

In hoofdstuk 2 plaatsen we de huidige btw eerst in haar historische kader. Vervolgens zullen in drie afzonderlijke onderdelen van dit boek de volgende verschillende belastbare feiten van de btw aan de orde komen:

- Levering van goederen (en diensten);
- Intracommunautaire verwervingen van goederen;
- Invoer van goederen.

In het onderdeel 'levering van goederen' starten we in hoofdstuk 3 met een beschrijving van het ondernemerschap in de btw. Vervolgens bespreken we in hoofdstuk 4 en 5 de belangrijkste elementen van het belastbare feit, het verrichten van leveringen van goederen en de plaats van levering. In hoofdstuk 6 komen achtereenvolgens de overige relevante btw-aspecten aan bod: de vrijstellingen, de maatstaf van heffing, het tarief, de verschuldigdheid (waaronder de verleggingsregeling) en de aftrek van voorbelasting.

In hoofdstuk 7 beschrijven wij het belastbaar feit 'intracommunautaire verwervingen'. In hoofdstuk 8 behandelen wij het belastbaar feit 'invoer'. Bij het belastbaar feit 'invoer' zijn mogelijk ook andere heffingen (douanerechten, antidumpregeling en accijnzen) van toepassing. Deze komen in hoofdstuk 9 aan de orde.

In hoofdstuk 10 sluiten we af met de facturerings- en administratieve verplichtingen waarmee men te maken kan krijgen. Tezamen met het boek *Btw en internationaal dienstenverkeer* heeft u een volledig overzicht van de relevante btw-regelgeving voor internationale handel.

HOOFDSTUK 2

Achtergrond

2.1 Inleiding

Voor een goed begrip van de heffing van btw is het van belang om de achtergronden van deze belasting te kennen. In dit hoofdstuk zal het rechtskarakter van de omzetbelasting geschetst worden (paragraaf 2.2). Daarbij komen vooral de kwalificaties van verbruiks- en bestedingsbelasting in beeld. Hierbij staan we ook stil bij de wijze van heffing. Daarna zullen we de verschillende rechtsbronnen van de btw behandelen. Hierbij speelt de Europese harmonisatie van de btw een belangrijke rol (paragraaf 2.3). We sluiten dit hoofdstuk af met de verschillende elementen die bij elk belastbaar feit van belang zijn (paragraaf 2.4).

2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een indirecte belasting omdat de belasting wordt voldaan door een andere persoon (de ondernemer) dan degene op wie de belasting beoogt te drukken (de consument). Door het recht op aftrek van voorbelasting wordt de btw in fases geïnd en is de belasting steeds strikt evenredig aan de prijs van de goederen of diensten.

In de discussie omtrent het rechtskarakter van de omzetbelasting gaat het om de vraag of de omzetbelasting moet worden aangemerkt als een bestedings- of verbruiksbelasting. De omzetbelasting heeft namelijk zowel elementen van een bestedings- als een verbruiksbelasting in zich. Een consument krijgt bijvoorbeeld geen btw terug als hij een net gekocht pak melk direct achter de supermarktkassa kapot laat vallen. De melk is dan niet geconsumeerd. Er is echter wel omzetbelasting betaald. In dit voorbeeld wordt de besteding belast en niet het verbruik. Dat maakt de btw echter nog geen bestedingsbelasting. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het systeem van vooraftrek en de fictieve diensten. De btw is steeds erop gericht het particuliere/consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten.

Het is echter praktisch ondoenlijk om bij te houden waar en wanneer de consument aangeschafte prestaties consumeert. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt derhalve aangesloten bij de bestedingen en niet bij het eigenlijke verbruik.

2.3 Rechtsbronnen voor de omzetbelasting

De EU heeft verschillende instrumenten tot haar beschikking om wetgeving van de lidstaten te coördineren en te harmoniseren. Voor de harmonisatie van de btw heeft de EU gebruik gemaakt van richtlijnen en verordeningen.

Richtlijnen zijn gericht aan de lidstaten en bevatten doelstellingen die alleen naar hun resultaat verbindend zijn. Een richtlijn schept dus een resultaatsverplichting voor de lidstaten maar niet direct rechten voor belastingplichtigen.¹ Nederland heeft de Btw-richtlijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Voor Nederlandse belastingplichtigen gelden primair de rechten en plichten uit de Wet OB 1968.

De enkele raadpleging van de Wet OB 1968 volstaat echter niet. Wanneer de Wet OB 1968 niet geheel strookt met de Btw-richtlijn moet deze zoveel mogelijk richtlijnconform worden uitgelegd.²

Voorts is de op 1 juli 2011 inwerking getreden Btw-uitvoeringsverordening³ van belang bij voornamelijk de vaststelling van de plaats van dienst. Verordeningen hebben rechtstreekse werking in de lidstaten. Verordeningen zijn dus vergelijkbaar met nationale wetten, maar in geval van strijdigheid gaat de Btw-uitvoeringsverordening boven de nationale wet.

Als sluitstuk heeft de Europese Commissie nog uitleggende notities (hierna: explanatory notes) gepubliceerd waarin de toepassing van de Btw-uitvoeringsverordening wordt verduidelijkt.⁴ De explanatory notes zijn niet juridisch bindend. De lidstaten zijn er dus niet aan gebonden, maar het ligt in de lijn der verwachtingen dat er wel naar gehandeld wordt.

Resumerend: de Btw-richtlijn is omgezet in de Nederlandse Wet OB 1968 welke richtlijnconform moet worden uitgelegd. De Btw-uitvoeringsverordening verduidelijkt de Btw-richtlijn en gaat boven de Wet OB 1968. De explanatory notes verduidelijken de Btw-uitvoeringsverordening nog verder, maar zijn niet bindend.⁵

Bij het belastbaar feit 'invoer' zijn veel bepalingen uit de douaneregelingen van toepassing. Wij verwijzen hiervoor naar hoofdstuk 8 en 9.

Dat de Nederlandse omzetbelasting een Europese grondslag heeft, betekent dat een belangrijke rol is weggelegd voor het Hof van Justitie voor de uitleg van de Btw-richtlijn. Nationale rechters kunnen prejudiciële vragen voorleggen aan het Hof van Justitie over de uitleg van bepalingen uit de Btw-richtlijn dan wel de Btw-uitvoeringsverordening. De hoogste rechter van een lidstaat kan daartoe zelfs verplicht zijn wanneer geen sprake is

1 Echter wanneer een voldoende duidelijke en nauwkeurige richtlijnbeeping niet tijdig of juist is geïmplementeerd, kunnen belastingplichtigen daar toch een rechtstreeks beroep doen. Het HvJ bevestigt dat o.a. in HvJ EG 19 november 1991, C-6/90 (*Frankovich*), V-N 1992/366.30.

2 Richtlijnconforme uitleg van nationaal recht vinden we onder andere in HR 15 december 2006, nr. 42506, *BNB* 2007/111.

3 Btw-uitvoeringsverordening nr. 282/2011, *PbEU* 2011, L 77/1 e.v. Deze vervangt de Btw-verordening nr. 1777/2005, *PbEU* 2005, L 288/1 e.v.

4 Europese Commissie 29 oktober 2015, 20151029, *H&J* 2015/366. De explanatory notes zijn nog niet in het Nederlands beschikbaar.

5 Voor de volledigheid kan nog gewezen worden op de op 6 november 2015 door de OESO gepubliceerde 'International VAT/GST guidelines'. Deze zijn eveneens niet juridisch bindend, ze nodigen de OESO-lidstaten uit tot navolging.

van een acte clair (over de uitleg van het Unierecht kan niet worden getwijfeld) of een acte éclairé (het Hof van Justitie EU heeft het Unierecht al eens uitgelegd op dit punt).

2.4 Systeem van de btw

De btw-wetgeving kent de volgende belastbare feiten:

- levering van goederen;
- diensten;
- intracommunautaire verwervingen van goederen;
- invoer van goederen.

Ter zake van deze belastbare feiten dient de ondernemer btw af te dragen. Deze heffing vindt plaats in elke schakel van de bedrijfskolom. Per saldo wordt in iedere schakel slechts btw geheven over de in die schakel aan de goederen toegevoegde waarde. Dit wordt (mede) bereikt door de methode van aftrek van omzetbelasting. Bij deze methode wordt allereerst op de belaste verkopen van de ondernemer het geldende tarief toegepast. Van het aldus berekende verschuldigde bedrag aan btw dient de ondernemer het totaal van btw dat op de inkopen van hem drukt af te trekken. Het bedrag na de aftrek van voorbelasting dient de ondernemer te voldoen aan de Belastingdienst.

HOOFDSTUK 3

De ondernemer

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk bespreken we het btw-ondernemerschap. Eerst behandelen wij het ondernemerschap in het algemeen (paragraaf 3.2). Daarna gaan we dieper in op de verschillende elementen van het ondernemerschap: economische activiteiten (paragraaf 3.3), regelmatigheid (paragraaf 3.4), ieder (paragraaf 3.5) en zelfstandigheid (paragraaf 3.6). Tot slot komt aan de orde wanneer de overheid is aan te merken als ondernemer (paragraaf 3.7).

De nationaliteit van de ondernemer is dus niet van belang: de Wet OB 1968 eist niet dat de ondernemer de Nederlandse nationaliteit heeft of in Nederland gevestigd is. Ook een buitenlandse entiteit die als ondernemer kwalificeert zal in Nederland btw moeten voldoen wanneer Nederland als plaats van de levering is aangewezen. In hoofdstuk 5 bespreken wij de regels ter zake van de plaats van levering.

3.2 De ondernemer is de belastingplichtige voor de btw

Van belastbare leveringen is alleen sprake wanneer deze leveringen worden verricht door een belastingplichtige. De belastingplichtige voor de btw is de in artikel 7, eerste en tweede lid, Wet OB 1968 gedefinieerde ondernemer.¹ De btw wordt geheven van de ondernemer met de bedoeling de consumptieve uitgaven van particulieren te belasten. De btw is een indirecte belasting: de belasting heeft als doel te drukken op de uitgaven van de consument maar wordt geheven van de ondernemer. De ondernemer treedt hierbij op als onbezoldigd ontvanger van de rijksbelastingen.

Ondernemer is volgens artikel 7, eerste lid, Wet OB 1968 'een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent'. In artikel 7, tweede lid, Wet OB 1968 is bepaald dat eveneens als ondernemer wordt aangemerkt een ieder die een beroep zelfstandig uitoefent en een ieder die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Artikel 9 Btw-richtlijn hanteert een andersluidende definitie: 'belastingplichtige is een ieder die ongeacht op welke plaats, zelfstandig een *economische activiteit* verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit'. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat

¹ Voor leveringen van goederen gelden twee uitzonderingen waardoor ook particulieren (niet ondernemers) belastingplichtige voor de omzetbelasting worden. Ook particulieren die goederen invoeren van buiten de EU (artikel 1, sub d, Wet OB 1968) of een nieuw vervoermiddel kopen in een andere lidstaat dan hun thuisland (artikel 7, zesde lid, Wet OB 1968), zijn belastingplichtige voor de btw. Zie hiervoor respectievelijk hoofdstuk 8 en 7.

het begrip ondernemer uit de Wet OB 1968 geen andere betekenis heeft dan het begrip 'belastingplichtige' uit de Btw-richtlijn.² Er is dus sprake van een richtlijnconforme uitleg.

Het ondernemersbegrip leidt in de praktijk meer dan eens tot discussie door de abstracte formulering in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968. Daarbij heeft de kwalificatie tot ondernemer een 'alles of niets'-karakter. In de aanloopfase van een onderneming worden vaak veel kosten gemaakt en vooraf trek geclaimd. Het oordeel dat geen sprake is van ondernemerschap leidt dan tot de conclusie dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

De volgende elementen spelen een rol bij de beoordeling of iemand als ondernemer voor de btw is aan te merken:

1. de begrippen 'bedrijf'/'economische activiteiten'³;
2. duurzaamheid (/regelmatigheid);
3. ieder;
4. zelfstandig.

3.3 Bedrijf/economische activiteiten

In de Btw-richtlijn komt de term 'bedrijf' niet naar voren. De Btw-richtlijn gaat uit van economische activiteiten. Dit zijn alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter (met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen). Bij economische activiteiten gaat het in beginsel om het tegen vergoeding verrichten van prestaties. Het ondernemersbegrip voor de btw is dan ook ruimer dan het ondernemersbegrip voor de inkomstenbelasting. Een organisatie van kapitaal en arbeid is namelijk niet noodzakelijk. Een levering van een goed tegen vergoeding buiten de besloten kring is in de meeste gevallen al voldoende voor ondernemerschap.⁴ De btw heeft als algemene verbruiksbelasting een (zeer) ruime werkingssfeer. De term 'economische activiteit' moet derhalve ruim uitgelegd worden.⁵ Indien een ondernemer betalingen verricht aan een andere ondernemer geldt voor de btw het vermoeden dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen.⁶

Om als ondernemer te kwalificeren moet duurzaam gestreefd worden naar opbrengst. Een winststreven is niet noodzakelijk. Leveringen die niet onder bezwarende titel (gratis)

² HR 15 december 2006, nr. 42506, *BNB* 2007/111.

³ Hieronder vallen ook beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel. Zie in dit verband artikel 7, tweede lid, Wet OB 1968.

⁴ Diensten die niet in het economisch verkeer maar in de besloten kring worden verricht, vallen buiten de heffing van btw. Hierbij kan gedacht worden aan de zoon die elke week tegen vergoeding de auto van zijn vader wast.

⁵ Dat blijkt onder meer uit HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*) waarin de vraag aan de orde was of deurwaarders een economische activiteit verrichten. Het HvJ oordeelde dat deurwaarders ondernemer zijn. En uit HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12 (*Fuchs*), *BNB* 2013/245, V-N 2013/31.15, waarin de vraag aan de orde was of de installatie van zonnepanelen, die tijdelijk energie terug leveren aan het net, tot ondernemerschap kon leiden. Het HvJ oordeelde dat dat het geval is.

⁶ HR 1 maart 2002, nr. 36020, *BNB* 2002/141.

worden verricht, leiden niet tot ondernemerschap.⁷ Bij onder bezwarende titel zijn er twee elementen van belang: tegenprestatie en een (vooraf) *bedongen* tegenprestatie.⁸

Er is geen sprake van een tegenprestatie bij een symbolische vergoeding. Wanneer slechts een symbolische vergoeding wordt berekend, is sprake van vrijgevigheid en niet van een tegenprestatie.⁹ Wanneer de vergoeding niet in een reëel verband staat tot de verleende prestatie, is eveneens geen sprake van een tegenprestatie. Dat reële verband ontbrak bijvoorbeeld tussen een door een gemeente verzorgd leerlingenvervoer en de daarvoor van de ouders verkregen zeer lage en deels inkomensafhankelijke vergoeding.¹⁰ De gemeente kon in dit geval dus niet de voorbelasting die drukte op de kosten van het leerlingenvervoer in aftrek brengen omdat zij geen ondernemer was voor deze activiteiten.

Bij uitgaven die een sterk privé-/hobby-element hebben, maar ook leiden tot een relatief klein bedrag aan inkomsten kan discussie ontstaan over het ondernemerschap en daarmee het recht op aftrek van voorbelasting (zie hoofdstuk 6).¹¹ In een dergelijke situatie moeten alle omstandigheden van het geval meegewogen worden.

Meer dan normaal vermogensbeheer

Het moet overigens gaan om een streven naar opbrengsten die normaal vermogensbeheer te boven gaan. De enkele verkoop van een stuk privégrond is bijvoorbeeld niet belastbaar. Wanneer aan de verkoop echter omvangrijke werkzaamheden voorafgaan die vergelijkbaar zijn met die van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, is er toch sprake van ondernemerschap.¹²

Voorfase van de onderneming

Een startende ondernemer zal in de regel een aanloopfase kennen waarin reeds kosten gemaakt moeten worden, zonder dat daar al inkomsten (van verrichte prestaties door de ondernemer) tegenover staan. De kost gaat immers voor de baat uit. Ook de btw die drukt op kosten die zijn gemaakt in de voorbereidende fase van de onderneming, komt voor teruggaaf in aanmerking.¹³ De bewijslast dat de kosten in een rechtstreeks verband staan met de latere economische activiteiten, rust op de (aspirant-) ondernemer. Het btw-ondernemerschap loopt tot de laatste liquidatiehandeling.¹⁴ Ook voor de eindfase geldt regelmatig dat btw in aftrek kan worden gebracht, hoewel geen belastbare handelingen (meer) plaatsvinden.

⁷ HvJ EG 1 april 1982, 89/81 (*Hong Kong Trade*).

⁸ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271, V-N 1994/1069.25.

⁹ HvJ EG 21 september 1988, 50/87 (*Commissie/Frankrijk*) BNB 1994/306. R.o. 21. HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08 (*SPÖ*), V-N 2009/52.24. HR 11 februari 2005, 38022, BNB 2005/223.

¹⁰ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14 (*Borsele*), BNB 2016/186, V-N 2016/27.20.

¹¹ HvJ EG 26 september 1996, C-230/94 (*Renate Enkler*), V-N 1997/653.22; het HvJ oordeelde dat het mogelijk is om aftrek van voorbelasting te weigeren ter zake van een camper die hoofdzakelijk voor privédoeleinden werd bestemd en slechts zeer beperkt aan derden werd verhuurd.

¹² HvJ EU 15 december 2011, C-180/10 (*Slaby & Kuc*), V-N 2011/50.19; het HvJ oordeelde dat de loutere verkoop van grond niet tot ondernemerschap leidt, maar de verkoop van grond die eerst ontwikkeld is, wel tot ondernemerschap leidt. Zie in vergelijkbare zin HvJ EU 9 juli 2015, C-331/14 (*Kezić*), V-N 2015/34.22.

¹³ HvJ EG 14 februari 1985, 268/83 (*Rompelman*), BNB 1985/315.

¹⁴ HvJ EG 3 maart 2005, C-32/03 (*fini*), V-N 2005/15.8.

3.4 Duurzaamheid

Om als ondernemer gekwalificeerd te worden zal er met een zekere duurzaamheid gestreefd moeten worden naar opbrengst. Een winststreven is niet noodzakelijk.¹⁵ Dit betekent dat met enige regelmaat gepresteerd moeten worden om als 'ondernemer' te kunnen worden aangemerkt.¹⁶ Dit duurzaamheids-element van het ondernemerschap leidt regelmatig tot discussie omdat niet heel duidelijk is wanneer sprake is van voldoende duurzaamheid.

3.5 Ieder

Voor de btw is niet van belang welke rechtsvorm de onderneming heeft. Natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden kunnen ondernemer zijn voor de btw. Ook een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid zoals een maatschap of vennootschap onder firma kan voor de btw belastingplichtig zijn (in plaats van de individuele deelnemers) wanneer zij als één ondernemer optreedt. Ook de individuele deelnemer kan naast de maatschap belastingplichtig zijn. In dat geval dient deze deelnemer zelf te voldoen aan de voorwaarden van het btw-ondernemerschap. Een voorbeeld hiervan is de situatie dat de maat aan zijn maatschap een onroerende zaak tegen een vaste vergoeding ter beschikking stelt.¹⁷ Zowel de maat (voor de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak) als de maatschap zijn hier ondernemer.

Voor de inkomstenbelasting¹⁸ zijn samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid zoals de vennootschap onder firma en de maatschap transparant. Dat betekent dat niet de vof of de maatschap zelf, maar de achterliggende maten of vennoten belastingplichtig zijn voor hun winstaandeel. De fiscale transparantie die in de winstbelasting gehanteerd wordt, geldt niet voor de heffing van btw.

Om vast te stellen of een combinatie van (rechts)personen voor de btw een bedrijf uitoefent als één ondernemer zijn volgens de Hoge Raad de rechtsbetrekkingen, zowel de onderlinge als die met afnemers en leveranciers, van belang.¹⁹ De betrokken partijen moeten hebben afgesproken bepaalde economische activiteiten, zowel in de onderlinge verhoudingen als naar buiten toe, als één ondernemer te verrichten en zij moeten ook dienovereenkomstig hebben gehandeld. De omstandigheid dat de (rechts)personen onder een gemeenschappelijke naam economische activiteiten verrichten en/of onder een gemeenschappelijke naam bekend staan, vormt een aanwijzing hiervoor. Het als één ondernemer naar buiten toe optreden kan bijvoorbeeld tot uiting komen door teksten op de website of de aanduidingen op de contracten.²⁰

15 In HvJ EU 19 juli 2012, C-263/11 (*Redlihs*), V-N 2012/51.19, oordeelde het HvJ dat de verkoop van hout om de kosten van natuurgeweld te dekken tot ondernemerschap leidt.

16 Artikel 12 Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om bepaalde incidentele prestaties ook als ondernemingshandelingen te behandelen. De Nederlandse wetgever heeft daar geen gebruik van gemaakt.

17 HvJ EG 27 januari 2000, C-23/98.

18 Inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

19 HR 11 april 2014, nr. 12/02808, V-N 2014/19.14, BNB 2014/151, r.o. 3.4.2.

20 HR 5 januari 1983, nr. 20808, BNB 1983/76.