

VOORWOORD

De editie 2018 van het Fiscaal Memo BTW bevat een overzicht van de btw wet- en regelgeving zoals deze gold op het moment van uitgifte van deze editie. Het gaat hierbij om zaken als bedragen, forfaits, drempels, percentages en regels die u in de dagelijkse praktijk regelmatig nodig heeft. Dat maakt ook dit Memo uit de Kluwer Memo serie tot een onmisbare uitgave voor elke expert op fiscaal, financieel, juridisch en sociaal-arbeidsrechtelijk terrein.

De 2018 editie van het Fiscaal Memo BTW is geheel geactualiseerd naar de laatste stand van zaken, in het bijzonder de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie.

De gratis Kluwer Memo Update Service op internet is een onmisbare aanvulling op de papieren uitgave. Verder is het handig dat u zich kunt aanmelden voor onze digitale nieuwsbrief, die u steeds ontvangt wanneer er updates zijn. Zo heeft u altijd de meest recente informatie beschikbaar. Dit geldt ook voor alle andere Memo's, zoals Sociaal Memo, Financieel Memo en Juridisch Memo.

Als redactie stellen wij ons tot doel u op prettige en efficiënte wijze te voorzien van de voornaamste feiten en cijfers op uw vakgebied. Heeft u opmerkingen? Of suggesties tot verbetering? Uw reactie is meer dan welkom op kluwermemo@kluwer.nl.

Gino Sparidis, Sanjeev Balli & Elène Siem
juli 2018

Wolters Kluwer
Postbus 23
7400 GA Deventer
boeken-NL@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.nl/memo

INHOUD

Lijst van afkortingen / 17

1.	Inleiding / 19
1.1	Het btw-systeem / 19
1.2	Europese richtlijnen en wegvallen binnengrenzen / 20
1.3	Het rechtskarakter van richtlijnen / 21
1.4	Het rechtskarakter van verordeningen / 21
1.5	Het rechtskarakter van de btw / 22
1.6	Het Europese leerstuk van bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik van recht in de btw / 23
2.	Leveringen en diensten / 25
2.1	Algemeen / 25
2.2	Leveringen / 25
2.2.1	Eigendomsoverdracht / 25
2.2.2	Huurkoop en financial lease / 26
2.2.3	Oplevering van onroerende zaken / 28
2.2.4	Vordering door overheid / 28
2.2.5	Natrekking / 28
2.2.6	Beperkte rechten op onroerende zaken / 29
2.2.7	Gelijkgestelde leveringen / 29
2.2.7.1	Onttrekking voor privégebruik of andere dan bedrijfsdoeleinden / 30
2.2.7.2	Integratieheffing / 31
2.2.7.3	Onttrekking bij beëindiging ondernemerschap / 32
2.2.8	Ketentransacties / 32
2.2.9	De veilingregeling / 33
2.2.10	Leveringen via commissionairs / 33
2.2.11	Geschenken van geringe waarde en monsters / 34
2.2.12	Vervaardigen / 35
2.2.13	Overbrengen van goederen / 36
2.2.14	Levering verboden goederen / 36
2.3	Diensten / 36
2.3.1	Algemeen / 36
2.3.2	Gelijkgestelde diensten / 37
2.3.2.1	Gebruik van tot het bedrijfsvermogen behorend goed / 38
2.3.2.2	Diensten om niet verricht door ondernemers / 38
2.3.2.3	Ter beschikking stellen van auto voor privédoeleinden / 38
2.3.3	Interne diensten / 40
2.3.4	Diensten door commissionairs / 40
2.3.5	Leasing / 40

2.4	Onder bezwarende titel / 41
2.5	Economische eigendomsoverdracht / 42
2.6	Samenloop van prestaties / 42
3.	Btw bij de invoer van goederen uit derde landen / 45
3.1	Btw bij de invoer van goederen uit derde landen / 45
3.2	Aanbrengen en aangeven / 46
3.2.1	Aanbrengen / 46
3.2.2	Douanebestemming / 46
3.2.3	In het vrije verkeer brengen / 47
3.2.4	Betaling en zekerheid / 47
3.2.5	Actieve veredeling / 48
3.2.6	Tijdelijke invoer / 48
3.3	Belastbaar feit / 49
3.4	Maatstaf van heffing en tarief / 50
3.5	Verleggingsregelingen / 52
3.6	Douanevervoer en douaneopslag / 53
3.6.1	Vervoer onder douanetoezicht / 53
3.6.2	Opslag onder douanetoezicht / 55
4.	Levering en verwerving binnen de EU / 56
4.1	Geen invoer / 56
4.2	Het grondgebied van de EU / 56
4.3	Belastbare feiten: levering en verwerving / 57
4.4	Levering naar andere lidstaten / 58
4.5	Met levering gelijkgestelde handelingen – overbrenging / 61
4.6	Consignatiezendingen en 'call-off stock' binnen de EU / 62
4.7	Intracommunautaire verwerving / 63
4.7.1	De intracommunautaire verwerving / 63
4.7.2	Bijzondere intracommunautaire verwerving / 63
4.7.3	Fictieve intracommunautaire verwerving / 63
4.7.4	Voorwaarden intracommunautaire verwerving / 64
4.7.5	Terugzending van goederen binnen de EU en prijsvermindering / 64
4.8	Aankopen door particulieren / 66
4.9	Aankopen door gelijkgestelden / 66
4.10	Bijzondere regeling voor vervoermiddelen / 67
4.10.1	Vervoermiddelen / 67
4.10.2	Levering van nieuwe vervoermiddelen / 67
4.10.3	Levering van gebruikte vervoermiddelen / 68
5.	Plaats en tijdstip van de levering en de dienst / 69
5.1	Algemeen / 69
5.2	De plaats van de levering / 69
5.2.1	Algemeen / 69
5.2.2	Goederen die worden vervoerd / 70
5.2.3	Goederen die niet worden vervoerd / 70
5.2.4	De plaats van installatie- en montagehandelingen / 71

Inhoud

5.2.5	De plaats van leveringen aan boord van vervoermiddelen / 71
5.2.6	Plaats van de intracommunautaire verwerving / 72
5.2.7	Leveringen van elektriciteit, gas en warmte en/of koude / 73
5.3	De plaats van a-b-c-leveringen / 74
5.3.1	Algemeen / 74
5.3.2	Plaats van verwerving bij a-b-c-contracten / 74
5.3.3	Vereenvoudiging bij a-b-c-contracten / 76
5.4	Afstandsverkopen / 77
5.5	Het tijdstip van de levering / 78
5.6	Het tijdstip van de verwerving / 78
5.7	De plaats van de dienst / 79
5.7.1	Hoofregel / 79
5.7.2	Uitzonderingen op de hoofregel / 80
5.7.2.1	Uitzonderingen ongeacht de btw-status van de afnemer / 80
5.7.2.2	Uitzonderingen met onderscheid tussen B2B en B2C / 81
5.7.2.3	Uitzonderingen voor B2C-diensten / 82
5.7.2.4	Uitzonderingen ter voorkoming van niet-heffing bij werkelijk gebruik in Nederland / 86
6.	Ondernemerschap / 87
6.1	Ondernemer / 87
6.1.1	Algemeen / 87
6.1.2	Ieder / 87
6.1.3	Zelfstandigheid / 88
6.1.4	Bedrijf / 88
6.1.5	Houdstermaatschappijen / 91
6.2	Exploitatie van een vermogensbestanddeel / 93
6.3	Ondernemerschap en handelen als overheid / 94
6.3.1	Algemeen / 94
6.3.2	Gemeentelijke overheidstaken / 96
6.3.3	Btw-compensatiefonds / 96
6.3.4	Uitvoering van bestemmingsplannen / 97
6.3.5	Herstructurering publiekrechtelijke lichamen / 98
6.4	Fiscale eenheid / 98
6.5	Vaste inrichting / 102
6.6	Ondernemerschap van organisaties / 103
6.7	Leverancier van een nieuw vervoermiddel / 103
7.	De maatstaf van heffing / 105
7.1	De vergoeding / 105
7.1.1	Algemeen / 105
7.1.2	Subsidies / 107
7.1.3	Korting voor contante betaling / 109
7.1.4	Kredietbeperkingstoelage / 109
7.1.5	Vergoeding voor beperkte rechten / 110
7.1.6	Statiegeld / 111
7.1.7	Rentekosten / 111

7.2	Fictieve vergoedingen / 112
7.2.1	Maatstaf van heffing bij interne leveringen / 113
7.2.2	Maatstaf van heffing bij gelijkgestelde diensten / 114
7.3	Gebruikte goederen, kunstvoorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten / 116
7.3.1	Algemeen / 116
7.3.2	Gebruikte goederen / 116
7.3.3	Wederverkoper / 117
7.3.4	Marge / 118
7.3.5	Globalisatie – aangewezen goederen / 118
7.3.6	Jaarglobalisatie / 120
7.3.7	Internationale transacties / 121
7.3.8	Veilingen / 122
7.3.9	Margeregeling en BPM / 123
7.3.10	Bijzondere regelingen / 123
7.3.11	Inkoopverklaring / 124
7.3.12	Factuur / 124
7.3.13	Administratie / 125
7.4	Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten / 125
7.4.1	Definitie / 125
7.4.2	Optie margeregeling / 126
7.4.3	Tarief / 127
7.5	Doorlopende posten / 127
7.6	Wisselkoersen / 129
7.7	Tarieven / 129
7.7.1	Algemeen tarief / 129
7.7.2	Verlaagd tarief / 129
7.7.3	Nultarief / 132
7.7.4	Bijzondere tarieven / 132
8.	Aftrek van voorbelasting / 133
8.1	Algemeen / 133
8.1.1	Systematiek aftrek van voorbelasting / 134
8.1.2	Tijdvak van aangifte / 135
8.1.3	Aan de ondernemer in rekening gebracht / 136
8.1.4	Keuzevermogen / 137
8.2	Aftrek van de btw bij invoer / 139
8.3	Aftrek van verlegde btw / 140
8.4	Aftrek van btw wegens verwerving / 140
8.5	De voorgeschreven factuur / 141
8.6	Aftrek voorbelasting voor handelingen verricht buiten Nederland / 142
8.6.1	Aftrek bij schadeherstel / 142
8.6.2	Aftrek bij kosten voor gemene rekening / 143
8.7	Aftrek bij specifieke vrijgestelde prestaties / 146
8.7.1	Algemeen / 144
8.7.2	De splitsing van de voorbelasting / 145

Inhoud

8.7.3	Herziening in het (boek)jaar van aanschaf/ ingebruikname / 146
8.7.4	Herziening in de jaren na aanschaf/ingebruikname / 148
8.7.5	Herziening bij levering / 150
8.8	Aftrek bij de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel / 150
8.9	Horecabestedingen / 151
8.10	Auto van de zaak / 152
8.11	Het BUA / 153
8.11.1	Algemeen / 153
8.11.2	Het voeren van een zekere staat / 154
8.11.3	Relatiegeschenken of giften / 154
8.11.4	Verstrekingen aan het personeel / 155
8.11.5	Parkeerplaatsen / 156
8.11.6	De bedrijfskantinereregeling / 156
8.11.7	Het drempelbedrag / 157
8.11.8	Is het BUA in overeenstemming met de Btw-Richtlijn? / 157
8.12	Teruggave van btw / 158
8.12.1	Algemeen / 158
8.12.2	Teruggave aan buitenlandse ondernemers gevestigd in de EU / 158
8.12.3	Teruggave aan niet in EU gevestigde ondernemers / 159
8.12.4	Teruggave voor oninbare vorderingen / 159
8.13	Ten onrechte in rekening gebrachte btw / 160
8.14	De zegelregeling / 161
8.14.1	Algemeen / 161
8.14.2	Zegels die kunnen worden ingewisseld tegen geld / 162
8.14.3	Zegels die bij goederen worden verstrekt en kunnen worden ingewisseld tegen goederen / 163
8.14.4	Koopzegels die tegen geld kunnen worden ingewisseld / 163
8.14.5	Koopzegels die tegen goederen kunnen worden ingewisseld / 163
9.	Verschuldigheid van btw / 165
9.1	Algemeen / 165
9.2	Tijdstip verschuldigheid / 165
9.2.1	Factuurstelsel / 165
9.2.2	Kasstelsel / 166
9.3	Verlegging van verschuldigheid / 167
9.4	Fiscaal vertegenwoordiger / 168
9.4.1	Algemeen / 168
9.4.2	Vertegenwoordiger met beperkte vergunning / 169
9.4.3	Vertegenwoordiger met algemene vergunning / 170
9.4.4	Intrekking vergunning / 171
9.5	Kleine-ondernemersregeling / 172
9.5.1	De vermindering voor kleine ondernemers / 172
9.5.2	Berekening van de vermindering (huidige KOR) / 173
9.5.3	Vermindering per ondernemer (huidige KOR) / 174

9.5.4	Voorlopige vermindering in de loop van een jaar (huidige KOR) / 175
9.5.5	Ontheffing van administratieve verplichtingen (huidige KOR) / 175
9.5.6	De KOR en ICT's / 176
9.6	Forfaitaire berekeningsmethode / 176
9.7	Geschenkbonnen en geschenkzendingen / 177
9.7.1	Algemeen / 177
9.7.2	Cadeaubonnen / 178
9.7.3	Fleurop/Interflora / 178
9.8	Aansprakelijkheid / 178
9.8.1	Bestuurdersaansprakelijkheid / 178
9.8.2	Fiscale eenheid / 179
9.8.3	Inlenen van personeel / 180
9.8.4	Vaste inrichting / 180
9.8.5	Huur vervoermiddelen / 181
9.8.6	Risicogoederen / 181
9.8.7	Levering van een onroerende zaak / 182
10.	Onroerende zaken / 183
10.1	Het begrip onroerende zaak / 183
10.2	De levering van onroerende zaken / 183
10.2.1	Levering van een gebouw / 184
10.2.2	Bouwterreinen / 186
10.2.3	De eerste ingebruikneming / 187
10.2.4	De tijdstippen van levering / 188
10.3	Herziening bij levering van onroerende zaken / 189
10.4	Belaste levering op verzoek / 189
10.4.1	Formele eisen aan het verzoek om belaste levering / 190
10.4.2	90%-criterium / 191
10.5	Verhouding btw en overdrachtsbelasting / 192
10.5.1	Gebruikt als bedrijfsmiddel / 193
10.5.2	Leveringen die voor de btw onbelastbaar zijn / 193
10.5.3	Economische eigendomsoverdracht en overdrachtsbelasting / 193
10.6	Verhuur van onroerende zaken / 194
10.6.1	Verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines / 195
10.6.2	Verhuur in het horeca en aanverwant bedrijf / 196
10.6.3	Verhuur van parkeerruimte en ligplaatsen / 196
10.6.4	Verhuur van safeloketten / 198
10.7	Belaste verhuur op verzoek / 198
10.7.1	Formele eisen aan het optieverzoek / 198
10.7.2	Inzending optieverzoek / 199
10.7.3	90%-criterium / 199
10.7.4	Wisselende huurders / 201
10.7.5	Begin en einde van de belaste verhuur / 201

Inhoud

10.8	Wetsvoorstel bestrijding constructies met (on)roerende zaken en kostbare diensten / 202
10.9	Aftrek van voorbelasting bij leegstand / 202
10.9.1	Leegstand na ingebruikneming / 202
10.10	Vermogensetikettering voor onroerende zaken / 203
11.	Overige vrijstellingen / 205
11.1	Inleiding / 205
11.2	Prestaties op medisch gebied / 205
11.2.1	Ziekenhuizen en andere instellingen / 205
11.2.2	Medische prestaties / 207
11.2.3	Verblijfszorg en thuiszorg / 210
11.2.4	Arbodiensten / 211
11.2.5	Lijkbezorgers / 214
11.2.6	Levering van menselijke organen, bloed en moedermelk / 215
11.3	Sportbeoefening / 215
11.3.1	Sportorganisaties / 215
11.3.2	Nevenactiviteiten / 216
11.3.3	Sportservicebureaus / 216
11.4	Jeugdwerk / 217
11.5	Aangewezen leveringen en diensten van sociale of culturele aard / 218
11.5.1	Aangewezen leveringen en diensten / 218
11.5.2	Uitlenen van personeel / 221
11.5.2.1	Duurzame detachering / 221
11.5.2.2	Nauw samenhangende prestatie / 223
11.5.3	Dierenasiels / 224
11.6	Financiële vrijstelling / 224
11.6.1	Geld- en effectenverkeer / 224
11.6.2	Rentekosten / 227
11.6.3	Invordering van schulden / 228
11.6.4	Factoring / 228
11.6.5	Creditcards / 229
11.6.6	Bankenresolutie / 229
11.7	Verzekeringen / 232
11.8	Kansspelen / 234
11.9	Onderwijs / 235
11.9.1	Algemeen / 235
11.9.2	Onderwijs / 235
11.9.3	Wettelijk geregeld onderwijs / 236
11.9.4	Beroepsopleidingen / 236
11.9.5	Algemeen vormend onderwijs / 238
11.9.6	Bijlessen en tentamen- en examentrainingen / 238
11.9.7	Afnemen van examens / 239
11.9.8	Onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming / 239
11.9.9	Arbeidsmobiliteit / 239

11.10	Lezingen / 240
11.11	Diensten door componisten, schrijvers en journalisten / 240
11.12	Samenwerkingsverbanden / 241
11.13	Postvervoer door TNT Post / 243
11.14	Omroep / 243
11.15	Levering van bepaalde gebruikte goederen / 244
11.16	Bepaalde organisaties / 244
11.17	Fondswerving / 245
11.17.1	Algemeen / 245
11.17.2	Bijzondere evenementen en acties / 247
11.17.3	Exploitatie van kantines / 248
11.18	Kinderopvang / 249
11.19	Vrijgestelde intracommunautaire verwerving (ICV) / 250
11.20	Beleggingsgoud / 251
11.21	Overdracht van een algemeenheid van goederen / 253
11.22	Winst beogen / 254
12.	De landbouwregeling / 256
12.1	De landbouwregeling / 256
12.1.1	Algemeen / 256
12.1.2	Landbouwprestaties / 256
12.1.3	Aftrek van voorbelasting bij landbouwers / 258
12.1.4	Aftrek van voorbelasting bij de afnemer van de landbouwer / 258
12.1.5	De landbouwveiling / 259
12.1.6	Optie voor belast landbouwerschap / 259
12.1.7	De kleine-ondernemersregeling bij landbouwers / 260
12.1.8	Intensieve veeteelt / 260
12.1.9	Melkquota / 261
12.1.10	Visteelt / 261
12.1.11	Landbouwregeling en margeregeling / 261
12.2	De veehandelsregeling / 262
12.3	Intracommunautaire transacties door landbouwers / 263
12.3.1	Intracommunautaire levering / 263
12.3.2	Intracommunautaire verwerving / 263
12.4	Afschaffing landbouwregeling en overgangsrecht / 264
13.	De administratieve verplichtingen / 266
13.1	Algemeen / 266
13.2	Administratieverplichting / 266
13.2.1	Administratieplichtige / 266
13.2.2	Administratie / 266
13.2.3	Bewaarverplichting / 267
13.2.4	Handelwijze bij controle van de Belastingdienst / 267
13.2.5	Wijze van bewaren / 268
13.2.6	Sancties / 269
13.3	Administratieve verplichtingen Wet OB 1968 / 269

Inhoud

13.4	De factuur / 269
13.4.1	Algemeen / 269
13.4.2	Elektronisch verzenden van facturen / 272
13.4.3	Nieuwe factureringsregels per 1-1-2013 / 272
13.5	Boekhouding / 273
13.6	Register / 274
13.7	Administratieve samenwerking lidstaten / 274
13.7.1	Inleiding / 274
13.7.2	Gegevensuitwisseling via databanken (VIES – VAT Information Exchange System) / 274
13.7.3	Informatie aan de lidstaat van verwerving (matching) / 275
13.7.4	Overige informatie / 277
13.7.5	Algemene regels / 277
14.	Formele regels / 279
14.1	Aanmelding / 279
14.2	Btw-identificatienummer / 280
14.3	De aangifte btw / 281
14.4	Betalen van de btw / 282
14.5	Naheffingsaanslagen / 282
14.6	Uitnodiging tot betaling / 283
14.7	Bestuurlijke boeten / 283
14.7.1	Algemeen / 283
14.7.2	Verzuimboeten / 283
14.7.3	Vergrijpboeten / 285
14.7.4	Bijzondere omstandigheden / 286
14.8	Belastingrente / 286
14.9	Hoofdelijke aansprakelijkheid bij risicogoederen / 289
14.10	Bezwaar en beroep / 290
14.10.1	Formele procedure / 290
14.10.2	Proceskostenvergoeding / 293
14.11	ICP-opgave (listing) / 294
14.12	Statistiekopgave / 295
14.12.1	Informatieplichtige en aangifte / 295
14.12.2	Vrijstellingen en drempels / 296
14.13	Vervoer van goederen met documenten / 296
Bijlage 1	Tabel zakelijke rechten (Bijlage A, Uitvoeringsbesluit OB 1968) / 298
Bijlage 2	Opdracht tot uitvoer uit de gemeenschap of tot opslag in een entrepot / 300
Bijlage 3	Aangifteformulier btw / 301
Bijlage 4	Opgaaf Intracommunautaire Prestatie (ICP)/Listing / 303
Bijlage 5	Artikel 2a Uitvoeringsbeschikking OB 1968 / 305

Bijlage 6	Tabel Ia en b / 306
Bijlage 7	Tabel IIa en b / 310
Bijlage 8a	Lijst van goederen voor het nultarief bij levering in een niet-plaatsgebonden entrepot (Bijlage I, Uitvoeringsbeschikking OB 1968) / 313
Bijlage 8b	Lijst van goederen voor het nultarief bij levering in een plaatsgebonden entrepot (Bijlage K, Uitvoeringsbeschikking OB 1968) / 318
Bijlage 9	Lijst van goederen voor de btw verleggingregeling bij invoer (Bijlage A, Uitvoeringsbeschikking OB 1968) / 321
Bijlage 10	Proceskostenvergoeding / 327
Bijlage 11	Adressen belastingdiensten bevoegd voor teruggaaf aan buitenlanders / 330
Bijlage 12	Interessante internetsites / 334
	Alfabetisch register / 336

1. Inleiding

1.1 Het btw-systeem

- De belasting waarover dit memo gaat, is de belasting over de toegevoegde waarde, afgekort 'btw'. In de Nederlandse wetgeving wordt gesproken van 'omzetbelasting (hierna: OB), een term die is overgebleven uit de periode vóór harmonisering van de btw binnen de EU.
- Sinds het einde van de jaren zestig zijn alle landen die lid zijn van de EU verplicht btw te heffen op de invoer van goederen, de levering van goederen en het verrichten van diensten. Met afschaffing van de fiscale (binnen)grenzen tussen de EU-lidstaten per 1993, wordt btw ook geheven over de zogeheten intracommunautaire verwerving van goederen. Een intracommunautaire verwerving van goederen doet zich voor bij grensoverschrijdende verzendingen van goederen tussen EU-lidstaten.
- Als hoofdregel geldt dat btw wordt geheven over de vergoeding die een ondernemer wegens de levering van goederen en/of het verlenen van diensten in rekening brengt. Bij invoer wordt btw geheven over de douanewaarde.
- Het is de bedoeling dat de btw uiteindelijk drukt op de consument. De btw wordt weliswaar geheven van de ondernemers, maar deze ondernemers zouden de btw moeten berekenen aan hun afnemers. De btw vormt dan ook geen heffing over het inkomen van de burger, maar beoogt de consumptieve bestedingen te belasten.
- Het algemene tarief van de btw in Nederland is met ingang van 1-10-2012 verhoogd naar 21% (van 19%). Daarnaast bestaat een verlaagd btw-tarief van 6% voor een aantal aangewezen diensten en goederen, zoals bijvoorbeeld voedingsmiddelen. In het regeerakkoord van 10-10-2017 is aangekondigd dat het verlaagde btw-tarief van 6% zal worden verhoogd naar 9%. Ook zijn bepaalde prestaties vrijgesteld van btw, te denken valt aan het verlenen van medische zorg of het verstrekken van verzekeringen. Tot slot kent de Nederlandse regelgeving een nultarief voor met name grensoverschrijdende handel van goederen.
- De heffing van btw vindt plaats in elke schakel van de handelsketen, zijnde de weg die goederen en diensten doorlopen van ontwikkeling tot consumptie. Per saldo betaalt een ondernemer btw over de waarde die hij aan het goed of dienst toevoegt in zijn schakel van de handelsketen. Technisch wordt dit bereikt door het systeem van aftrek van voorbelasting. Als hoofdregel mag een ondernemer de voorbelasting, dat is de btw op de inkopen, kosten en investeringen, aftrekken van de verschuldigde btw op de door hem verrichtte goederen en/of diensten. Als uitzondering hierop is de voorbelasting op kosten in beginsel niet aftrekbaar als deze kosten toerekenbaar zijn aan vrijgestelde activiteiten. In handelsketens met vrijgestelde activiteiten ontstaat hierdoor een btw-druk, te weten de btw op de inkopen van de ondernemer die de vrijgestelde activiteiten verricht.

VOORBEELD

Leverancier	verkoop	100 + 21	btw	afdracht 21
grondstoffen				
Fabrikant	verkoop	200 + 42	btw	
	inkoop	100 + 21	btw	afdracht 21
Grossier	verkoop	225 + 47,25	btw	
	inkoop	200 + 42	btw	afdracht 5,25
Winkelier	verkoop	255 + 53,55	btw	
	inkoop	225 + 47,25	btw	afdracht 6,30

In totaal wordt € 53,55 aan belasting betaald. Dat is precies 21% van de consumentenprijs exclusief btw ofwel 21/121 (17,36%) van deze prijs inclusief btw, die € 308,55 bedraagt.

1.2 Europese richtlijnen en wegvallen binnengrenzen

- Sinds 1969 wordt in Nederland de btw geheven volgens het Europese btw-systeem. Het systeem is gebaseerd op de Eerste en de Tweede Richtlijn inzake de btw. De btw wordt geheven in alle lidstaten van de EU.
- In 1979 is door het in werking treden van de Zesde Richtlijn een belangrijke stap gezet in de richting van harmonisatie van de btw-heffing.
- De Zesde Richtlijn is in de loop van de tijd vele malen ingrijpend aangepast. Op 1-1-2007 is de Zesde Richtlijn vervangen door de Btw-Richtlijn. De hiervoor genoemde Zesde Richtlijn is hiermee komen te vervallen. De Btw-Richtlijn was met name een herschikking van de artikelen van de Zesde Richtlijn. De Btw-Richtlijn bevatte bij invoering slechts een beperkt aantal inhoudelijke aanpassingen ten opzichte van de Zesde Richtlijn.
- De Btw-Richtlijn omvat ook de regels die gelden voor intracommunautaire transacties. De regels voor intracommunautaire transacties, die op 16-12-1991 werden opgenomen in de Zesde Richtlijn, zijn geïntroduceerd om de binnengrenzen in de EU voor de btw te laten wegvallen. Hierdoor zou geen btw wegens in- en uitvoer meer worden geheven bij grensoverschrijding van goederen tussen EU-landen. Deze regels zijn met ingang van 1-1-1993 in de nationale wetgevingen van de EU-lidstaten overgenomen.
- Naast de Btw-Richtlijn 2006/112/EG bestaan andere richtlijnen die de teruggaaf regelen van buitenlandse btw. De Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12-2-2008 regelt de teruggaaf van btw door EU-landen aan ondernemers die niet in de desbetreffende EU-lidstaat zijn gevestigd, maar wel gevestigd zijn in één van de overige EU-lidstaten. De Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17-11-1986 regelt de teruggaaf van btw aan ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd.
- Om een goede administratieve samenwerking tussen de belastingdiensten van de verschillende EU-landen te realiseren is een EU-verordening vastgesteld (Raad van 27-1-1992, nr. 218/92). Deze verordening regelt de verplichtingen van de belastingdiensten van de EU-landen

onderling in verband met het wegvallen van de binnengrenzen voor het goederenverkeer. Inmiddels hebben vele aanpassingen en wijzigingen op het gebied van de wederzijdse bijstand en het uitwisselen van administratieve gegevens plaatsgevonden, die een zo effectief mogelijke controle op de naleving van de btw-wetgeving beogen. De verplichtingen op het gebied van de statistiek bij intracommunautaire transacties (Intrastat) zijn neergelegd in Europese verordeningen.

1.3 Het rechtskarakter van richtlijnen

- Wetgevende Richtlijnen komen in principe tot stand onder de zogeheten gewone wetgevingsprocedure. Dit houdt in dat het Europees Parlement en de Raad van Ministers het voorstel van de Europese Commissie moeten goedkeuren. De bepalingen die in een richtlijn zijn opgenomen, moeten door de lidstaten geïmplementeerd worden in de nationale wetgeving. Sommige regelingen die in de richtlijn staan, hoeven niet in de nationale wetgeving overgenomen te worden. Het gaat daar om zogenoemde 'kan'-bepalingen. De nationale wetgever kan die regeling overnemen als hij dat wenselijk vindt.
- Particulieren kunnen een rechtstreeks beroep op richtlijnbevestigingen doen, mits deze bepalingen onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn. Daarvan is sprake als de bepaling een verplichting aan de EU-lidstaat oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en als de bepaling voor haar werking niet afhankelijk is van een handeling van de EU of een EU-lidstaat.
- Andersom kan de Belastingdienst zich niet ten nadele van een belastingplichtige op een richtlijnbevestiging beroepen als de nationale wetgeving niet juist is geïmplementeerd. De nationale btw-wetgeving moet echter wel, waar en voor zover mogelijk, in lijn met de richtlijnbevestigingen uitgelegd worden.
- Ook als geen rechtstreeks beroep op de richtlijnbevestiging en ook geen richtlijnconforme interpretatie van de nationale regeling mogelijk is, kan de nationale regeling niettemin aan het EU-recht getoetst worden. Zo zal een nationale regeling die niet rijmt met de gedachte van een richtlijnbevestiging of die in strijd is met het primaire EU-recht en de Europese rechtsbeginselen, ook als geen rechtstreeks beroep op deze bepaling mogelijk is, als onrechtmatig moeten worden aangemerkt door de rechter.

1.4 Het rechtskarakter van verordeningen

- Verordeningen van de EU hebben steeds rechtstreekse werking. Zij vormen supranationaal recht en binden rechtstreeks iedereen tot wie de verordening zich richt. Als een nationale wet bepalingen bevat die strijdig zijn met een verordening, gaat de bepaling van de verordening voor. Dit is slechts anders als de verordening in strijd is met hoger Europees recht.
- De meest recente regeling betreft een verordening van de Europese Raad van 7-10-2013 (Verordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad). Hierin zijn btw-regels opgenomen die als doel hebben tot een grotere eenvormigheid

te komen bij de toepassing van de huidige regels over de plaats van de belastbare handelingen. In de hierna volgende hoofdstukken zullen de voor de praktijk relevante bepalingen uit deze verordening nader worden besproken.

1.5 Het rechtskarakter van de btw

- Het rechtskarakter van het Europese btw-stelsel is dat van indirecte verbruiksbelasting. De btw tracht het verbruik van de uiteindelijke eindconsument in de heffing te betrekken, maar de heffing verloopt daarbij via alle schakels in het productieproces (in plaats van direct bij de eindconsument). Of (alleen) de uiteindelijke eindconsument in de heffing wordt betrokken hangt af van de afwenteling van de belasting op de consument.
- Onder het zogeheten 'oorsprongslandbeginsel' wordt btw geheven in het land waar het verbruikte goed of dienst vandaan komt, terwijl onder het 'bestemmingslandbeginsel' juist btw wordt geheven in het land waar het verbruik ligt. In het Europese stelsel van btw komen beide beginselen tot uitdrukking: bepaalde type prestaties worden belast in land van oorsprong, terwijl andere leiden tot heffing in het land van verbruik. Dit ambigue rechtskarakter is het resultaat van pragmatisme en compromissen. Het bestemmingslandbeginsel komt onder meer tot uiting bij internationale goederenstromen. Door middel van het nultarief voor grensoverschrijdende leveringen en heffing bij invoer of intracommunautaire verwerving wordt getracht btw te heffen in het land van aankomst.
- De twee beginselen komen overigens niet alleen tot uiting in vaststelling van het land waar de prestaties met btw zijn belast, maar ook bij het vaststellen van het land dat de btw daadwerkelijk moet innen. Zo wordt de btw onder de zogeheten Mini One Stop Shop-regeling (MOSS) belast in het land van verbruik, maar geïnd door het land van btw-registratie van de verrichter van de prestatie.
- Een ander belangrijk beginsel van het Europese btw-stelsel betreft het neutraliteitsbeginsel. Hoewel een belasting nooit neutraal uitwerkt, dient de btw op de volgende aspecten zo neutraal mogelijk uit te werken:
 - concurrentieverhoudingen tussen ondernemers mogen niet worden verstoord;
 - de btw als percentage van de kleinhandelsprijs dient bij gelijke producten gelijk te zijn;
 - de heffing van buitenlandse goederen en diensten dient hetzelfde te zijn als die op binnenlandse goederen en diensten.
- In het Europese btw-systeem wordt btw geheven in elke schakel van de productie- en distributieketen, ook wel cascdestelsel genoemd. In tegenstelling tot andere denkbare vormen van btw-systemen stapelt de belasting niet op maar wordt enkel btw geheven over de toegevoegde waarde in elke schakel van de productie- en distributieketen. Dit niet-cumulatieve cascdestelsel wordt bereikt doordat ondernemers als hoofdregel de in rekening gebrachte kosten over de gemaakte kosten kunnen aftrekken. De aftrek waarborgt de neutraliteit van de heffing ongeacht de omvang van de handelsketen.

1.6 **Het Europese leerstuk van bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik van recht in de btw**

- Het HvJ EU heeft in meerdere belangrijke en principiële uitspraken beslist dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik in de btw wordt erkend en gestimuleerd.
- Dit leerstuk werkt direct door in de nationale btw-regelgeving. Zie onder andere HvJ EU 22-12-2010, nr. C-103/09, Weald Leasing Ltd, V-N 2011/8.18 en HvJ EU 18-12-2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13, nr. C-164/13, Italmoda, V-N 2015/4.18.
- In het Italmoda-arrest werd beslist dat ondernemers die deelnemen aan btw-fraude het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wordt geweigerd. Deze weigering geldt ook als de btw-fraude in een andere lidstaat plaatsvond. Wel moet op basis van objectieve gegevens worden aangetoond dat de ondernemer wist of behoorde te weten dat de aan-gevoerde handeling deel uitmaakte van fraude. Zie ook HvJ EU 6-9-2012, nr. C-324/11, V-N 2012/46.22, Gabor Toth.
- Bij misbruik van recht blijft de btw-regeling waarmee geprobeerd is een oneigenlijk voordeel te behalen buiten toepassing. De btw-regels worden toegepast als ware de btw-constructie niet aanwezig: de transacties worden zo geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals die zou zijn geweest zonder de als misbruik aangemerkte transacties. Zie onder andere de HvJ EU-arresten Halifax (nr. C-255/02, V-N 2006/13.20), Bupa (nr. C-419/02, V-N 2006/46.16) en University of Huddersfield (nr. C-223/03, V-N 2006/14.19).
- Het HvJ EU besliste dat 'misbruik van recht' aanwezig is, als aan de volgende eisen is voldaan:
 - de door de belanghebbende beoogde rechtstoepassing is strijdig met doel en strekking van de betrokken bepalingen uit de Btw-Richtlijn;
 - de door de belanghebbende uitgevoerde transacties hebben als wezen-lijk doel het behalen van een btw-voordeel.
- In een aantal op 12-2-2012 gewezen arresten heeft de HR geoordeeld over een aantal als misbruik aangemerkte transacties. Hierbij heeft de HR de uitgangspunten zoals opgenomen in de arresten van het HvJ EU in de arresten Halifax (HvJ EU 21-2-2006, nr. C-255/02, Halifax, V-N 2006/13.20) en Weald Leasing (HvJ 22-12-2010, nr. C-103/09, Weald Leasing, V-N 2011/8.18) overgenomen. Hierdoor wordt misbruik van het btw-recht niet gedekt. Van zodanig misbruik is onder meer sprake bij transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om btw-voordelen op onrechtmatige wijze te verkrijgen. Justitiabelen kunnen bij rechtsmisbruik geen beroep op het btw-recht.
- De HR heeft in 2012 verschillende arresten gewezen bij btw-structuren met scholen. In het arrest van HR 29-6-2012, nr. 10/00786, V-N 2012/37.26 beslist de HR dat geen sprake is van misbruik van recht in een geval waarin een gemeente een school en een sporthal laat bouwen en deze niet aan de onderwijsinstelling overdraagt maar aan een beheerstichting tegen 15% van de stichtingskosten. Er is geen misbruik van recht indien de gemeente

de keuze had tussen overdracht aan de onderwijsinstelling of het zelf in eigendom houden van de gebouwen. De gemeente kan daarom de voorbelasting niet aftrekken. Ook het Gerechtshof Amsterdam kwam onder verwijzing naar de genoemde eerdere zaken tot de conclusie dat in een gelijksoortige zaak geen sprake is van een schijnhandeling of misbruik van recht indien een gemeente een perceel grond overdraagt aan een Vereniging voor Schoolonderwijs en daarbij afstand doet van zijn vordering en de koopschuld omzet in een aflossingsvrije leenschuld (Gerechtshof Amsterdam 18-12-2014, nr. 14/00347 en 14/00348, *V-N* 2015/14.2.3). De HR oordeelde echter dat dit samenstel van rechtshandelingen ertoe leidt dat door de gemeente in wezen geen vergoeding voor de btw is bedongen (HR 14-10-2016, nr. 15/00664, *V-N* 2016/54.12). De gemeente handelde daarom niet als btw-ondernemer en kon de voorbelasting niet aftrekken HR. In het arrest van HR 25-4-2014, nr. 13/00959, *V-N* 2014/25.19 werden (beduidend) lage vergoedingen, maar ook een gelieerdheid tussen partijen, buiten beschouwing gelaten bij de beoordeling of sprake is van misbruik van recht bij de levering van een gebouw aan een onderwijsinstelling. In het arrest Gemeente Borsele (HvJ EU 12-05-2016, C-520/14, *V-N* 2016/27.20) lijken daarentegen niet-marktconforme voorwaarden, waaronder de prijs, juist wel betrokken te worden bij de beoordeling of sprake is van btw-ondernemerschap). In enkele andere arresten is volgens de HR wel sprake van misbruik van recht. Wij verwijzen naar de arresten van de HR van 10-2-2012, nr. 09/03203, *V-N* 2012/13.20 (ziekenhuisconstructie die uitsluitend tot doel heeft door de uitoefening van een koopoptie btw-druk te verlagen) en HR 30-3-2012, nr. 09/03079, *V-N* 2012/19.24 (combinatie van bouw, levering en vrijgestelde huur door de oorspronkelijke eigenaar van de grond).