

NTFR 2025/1399 - Nultarief geweigerd bij autohandel wegens onvoldoende bewijs en risicosignalen btw-fraude

Gegevens

Publicatie

NTFR 2025/1399

Instantie

Rechtbank Gelderland

Datum uitspraak

22 juli 2025

Datum publicatie

9 september 2025

Annotator

mr. T.J. Droog
advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

ECLI

[ECLI:NL:RBGEL:2025:5846](#)

Belastingjaar

2020

Zaaknummer

AWB 22/5847

Relevante informatie

[Art. 9 Wet OB 1968](#), [Tabel I post a.6 Wet OB 1968](#), [Art. 12 Uitv.besl. OB](#), [Art. 30ha AWR](#)

Inhoudsindicatie

autohandel, fraudeketen, nultarief, CMR, afhaalverklaring, fraude, vervoersverklaring, vertrouwen, risicogoederen

Samenvatting

Belanghebbende handelt in gebruikte personenauto's, die veelal worden ingekocht bij leasemaatschappijen en andere handelaren en worden geleverd aan afnemers in binnen- en buitenland. In oktober 2020 heeft zij voertuigen geleverd aan twee buitenlandse afnemers, gevestigd in Duitsland en Portugal, en daarbij het nultarief omzetbelasting toegepast. De inspecteur heeft de teruggaaf over dat tijdvak gedeeltelijk geweigerd omdat hij meent dat voor leveringen aan deze afnemers niet is voldaan aan de voorwaarden voor het nultarief en belanghebbende bovendien had moeten weten dat zij onderdeel uitmaakte van een btw-fraudeketen. Belanghebbende voert aan dat zij haar interne klantacceptatieprocedures heeft gevolgd, dat de goederen zijn vervoerd naar een andere lidstaat en dat eerdere uitlatingen van de Belastingdienst het vertrouwen hebben gewekt dat in vergelijkbare gevallen het nultarief kan worden toegepast. In geschil is of belanghebbende het nultarief terecht heeft toegepast op de leveringen aan de Duitse en de Portugese afnemer, in het bijzonder of sprake was van een vaste afnemer waarvoor een afhaalverklaring volstaat, of het vervoer naar een andere lidstaat voldoende is aangetoond en of belanghebbende wist of had moeten weten dat sprake was van btw-fraude. De rechtbank stelt voorop dat op grond van art. 9 lid 2 Wet OB 1968 jo. post a.6 Tabel II en art. 12 lid 2 Uitv.besl. OB 1968 het nultarief van toepassing is indien goederen in het kader van de levering naar een andere lidstaat zijn vervoerd en dit uit boeken en bescheiden blijkt. Daarbij verwijst de rechtbank naar vaste jurisprudentie van het HvJ, waaronder Kittel/Recolta en Aquila, voor haar stelling dat het nultarief moet worden geweigerd als de leverancier wist of had moeten weten dat haar transacties onderdeel waren van fraude. Ten aanzien van de Duitse afnemer oordeelt de rechtbank dat belanghebbende aan de brief van juni 2020 niet het vertrouwen mocht ontleenen dat na vier leveringen sprake zou zijn van een vaste afnemer, gelet op de concrete risicosignalen, zoals recente oprichting, wijziging van activiteiten kort na aanvang handelsrelatie, het ontbreken van een volledig huurcontract voor stalling en het gebruik van een Duitse brief waardoor voertuigen anoniem verhandelbaar werden. Het bewijs van vervoer op basis van afhaalverklaringen en onvolledig ingevulde CMR's is onvoldoende, zodat voor een deel van de leveringen niet aan de materiële voorwaarden is voldaan. Voor de leveringen waarvoor wél CMR's aanwezig waren, acht de rechtbank het aannemelijk dat het vervoer naar Duitsland heeft plaatsgevonden. Zij wijst het nultarief echter alsnog af omdat belanghebbende, gelet op de genoemde signalen en haar ervaring als grote autohandelaar, had moeten weten dat zij hiermee deel uitmaakte van een fraudeketen. Ten aanzien van de Portugese afnemer acht de rechtbank het vervoer naar Portugal aannemelijk gemaakt en zijn de aanwezige risicosignalen onvoldoende om te concluderen dat belanghebbende niet de vereiste zorgvuldigheid betrachtte. De inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende wist of had moeten weten van btw-fraude bij deze afnemer.

(Beroep gegrond.)

Noot

De voorliggende uitspraak van de rechtbank biedt een interessante inkijk in het spanningsveld tussen enerzijds de toepassing van het nultarief bij intracommunautaire leveringen (ICL) en het daarvoor te leveren bewijs en anderzijds de bestrijding van btw-fraude.

Drie punten staan centraal: (i) de reikwijdte van de toezegging in de brief van 9 juni 2020 (vaste afnemer na vier transacties), (ii) de bewijsvoering voor toepassing van het nultarief en (iii) de vraag of de (auto)handelaar 'had moeten weten' dat haar transacties onderdeel waren van een fraudeketen (Kittel-doctrine).

I. Vertrouwen op de brief van 9 juni 2020

In de autohandel worden gekochte auto's niet alleen opgehaald door professionele vervoersbedrijven maar ook door de afnemers zelf. In die gevallen is de bewijsvoering dat de auto intracommunautair vervoerd is naar een andere EU-lidstaat moeilijker. De autohandelaar is in die gevallen afhankelijk van hetgeen de afnemer aan haar retour stuurt om zo het intracommunautaire vervoer te kunnen onderbouwen voor de toepassing van het nultarief. In de gevallen waar het gaat om een 'vaste afnemer' kan de autohandelaar als bewijsvoering voor het intracommunautaire vervoer een afhaalverklaring gebruiken.

De vraag wanneer een afnemer het predicaat 'vaste afnemer' heeft is niet gemakkelijk te beantwoorden omdat hiervoor geen duidelijke voorwaarden zijn gesteld.

De Belastingdienst heeft in deze procedure het autobedrijf per brief van 9 juni 2020 laten weten dat sprake is van een 'vaste afnemer' vanaf de vierde transactie. Toen de kwalificatie 'vaste afnemer' ter discussie werd gesteld bij een Duitse afnemer, deed de autohandelaar (terecht) een beroep op het vertrouwensbeginsel onder verwijzing naar voornoemde brief.

De rechtbank gaat hier niet in mee en benadrukt dat in een voetnoot van die brief stond opgenomen dat zorgvuldigheid moet worden betracht bij wijzigingen in de handelwijze van de afnemer en dat de kenmerken genoemd in de waarschuwingsbrieven uit 2014 en 2015 in aanmerking moeten worden genomen.

De rechtbank nam ten aanzien van de gewijzigde handelwijze/kenmerken bij de Duitse afnemer de volgende elementen in aanmerking:

1. De omschrijving van de handelsactiviteiten in de Duitse KvK is pas in december 2020 gewijzigd van managementadvies naar autohandel.
2. In maart 2020 heeft er een aandeelhouderswissel plaatsgevonden.
3. Het bedrijf is gevestigd op een woonadres.

De redenering van de rechtbank bevreemdt mij. In de voetnoot van de brief van de inspecteur stond namelijk opgenomen:

'Opgemerkt wordt dat bij wijzigingen in de handelwijze door de afnemer steeds zorgvuldig moet worden gekeken wat daarvan de legitieme zijn. Als voorbeeld kan een ander afleveradres worden genoemd, bestuurswisselingen, andere contactpersoon. Zie hiervoor de kenmerken in de hiervoor genoemde waarschuwingsbrieven.'

Deze voetnoot interpreteer ik zo dat pas bij wijzigingen in de handelwijze van de afnemer zorgvuldig moet worden gekeken naar de legitieme daarvan. De inspecteur noemt enkele voorbeelden van een gewijzigde handelwijze en verwijst in dat kader naar de kenmerken in de waarschuwingsbrieven.

Oftewel, dient niet eerst de handelwijze van de afnemer anders te worden in vergelijking met eerdere leveringen en moet de handelaar vervolgens beoordelen of die wijziging aanleiding geeft tot achterdocht? De eerste levering vond plaats op 31 juli 2020. Uit de uitspraak maak ik niet op dat de handelwijze van de Duitse afnemer is gewijzigd ten opzichte van de eerste leveringen. Zo heeft er geen aandeelhouderswissel plaatsgevonden na 31 juli 2020 en is het vestigingsadres niet gewijzigd.

Sterker nog, dat de activiteitenomschrijving van de afnemer werd aangepast in de Duitse KvK naar autohandel is toch een bevestiging dat gehandeld werd met een autobedrijf? De legitimatie van de gewijzigde 'handelwijze' ligt volgens mij juist in die wijziging.

Daarnaast meen ik dat de enge uitleg van de voetnoot door de rechtbank tot gevolg heeft dat de in de waarschuwingsbrieven genoemde (fraude)kenmerken telkens moeten worden opgevat als een ‘gewijzigde handelwijze’ of automatisch nopen tot het betrachten van (extra) zorgvuldigheid. Wordt daarmee de kwalificatie ‘vaste afnemer’ na vier transacties uit de brief van de Belastingdienst niet per saldo non-existent? Zo is een van de (fraude)kenmerken uit de waarschuwingsbrieven van de Belastingdienst dat het om ‘grensoverschrijdende handel’ gaat. Dit komt mij nogal logisch voor omdat dit nu eenmaal een wezenskenmerk is van een intracommunautaire transactie.

Het voorgaande roept bij mij de nodige twijfel op over het oordeel van de rechtbank dat de autohandelaar geen gerechtvaardigd vertrouwen kon ontlenen aan de brief waarin de voorwaarden voor het aannemen van een vaste afnemer waren opgenomen.

II. Bewijsvoering voor toepassing van het nultarief

Het is algemeen bekend dat de leverancier de bewijslast draagt voor de toepassing van het nultarief. De rechtbank komt tot de conclusie dat er – nu de afhaalverklaringen niet konden dienen als bewijs voor de leveringen aan de Duitse afnemer – onvoldoende bewijs is geleverd dat de auto’s, die zijn afgehaald met een vervoersverklaring, in het kader van de levering aan de Duitse afnemer zijn vervoerd naar een andere lidstaat.

Voor de andere leveringen aan de Duitse afnemer acht de rechtbank het – op basis van Duitse inlichtingen – wél aannemelijk dat de voertuigen naar Duitsland zijn vervoerd.

Ten aanzien van de Portugese afnemer is het bewijs voor het intracommunautaire vervoer sterker: een CMR en een bevestiging uit internationale gegevensuitwisseling dat de auto daadwerkelijk in Portugal is geregistreerd.

III. Had moeten weten?

Als aan de materiële voorwaarden voor de toepassing van het nultarief is voldaan, wordt deze alsnog geweigerd wanneer vaststaat dat de autohandelaar zelf bij fraude betrokken was, of dat hij wist of had moeten weten dat zijn transacties deel uitmaakten van een fraudeketen. De bewijslast hiervoor ligt bij de inspecteur. In deze procedure ging het om de vraag of de autohandelaar ‘had moeten weten’ dat zij bij het aangaan van haar transacties met de Duitse en Portugese afnemer onderdeel zou worden van een fraudeketen.

Volgens vaste Europese jurisprudentie mag in dat kader van elke ondernemer enige mate van zorgvuldigheid worden verlangd om niet betrokken te raken bij (passieve) btw-fraude. Wanneer er aanwijzingen zijn van fraude of onregelmatigheden, mag van de leverancier ‘extra’ zorgvuldigheid worden verlangd. Die zorgvuldigheidsverplichting gaat echter niet zo ver dat van de leverancier het onmogelijke mag worden verwacht. Complexe en grondige controles zijn voorbehouden aan de Belastingdienst zelf.

De rechtbank oordeelde dat de inspecteur met objectieve gegevens voldoende heeft bewezen dat de autohandelaar bij haar leveringen aan de Duitse afnemer had moeten weten dat zij deel uitmaakte van een btw-fraudeketen. Omdat het hier ging om auto’s – door de Belastingdienst aangemerkt als risicogoederen – bestond er volgens de rechtbank een verhoogd frauderisico. Dat betekent volgens de rechtbank dat van de autohandelaar extra zorgvuldigheid mocht worden verlangd.

Dit schuurt met het arrest van de Hoge Raad uit 2021 (HR 26 maart 2021, [ECLI:NL:HR:2021:456](#), [NTFR 2021/1071](#)), waarin wordt geoordeeld dat handel in fraudegevoelige goederen niet automatisch betekent dat van de leverancier ‘extra’ zorgvuldigheid mag worden verwacht. Hiervoor moet eerst sprake zijn van signalen van btw-fraude.

De rechtbank stelt vast dat het autobedrijf wel beschikte over interne procedures, maar dat het onvoldoende opvolging gegeven aan risicosignalen, zoals afwijkende adressen, gebruik van volmachten en het werken met Duitse autoregistraties (ook wel Duitse brieven).

Over het gebruik van Duitse brieven oordeelt de rechtbank zelfs dat dit de extra controle op de tenaamstelling/verwerving van de auto onmogelijk maakt en dat het gebruik van een Duitse brief de auto meer anoniem verhandelbaar maakt. Met dit verstrekken oordeel heb ik moeite omdat het gebruik van de Duitse brieven – die zijn uitgegeven door een exportdienstverlener voor de teruggaaf van BPM – wordt geaccepteerd door de Belastingdienst. In het desbetreffende kennisgroepstandpunt wordt bovendien aangegeven dat met de Duitse brief de overbrenging naar Duitsland is aangetoond. Daarbij komt dat de Belastingdienst de registraties van de auto's kan volgen – in tegenstelling tot een autohandelaar – via het EUCARIS-systeem.

Ik vind het bovendien lastig te rijmen dat de rechtbank oordeelt dat een door de autohandelaar opgestelde en per e-mail verstrekte volmacht geen blijk geeft van risicobewustzijn, terwijl de inspecteur juist strenge eisen stelt aan de documentatie van intracommunautair vervoer en ondernemingen in beginsel contractuele vrijheid hebben om een volmacht te verlenen.

Ondanks de inspanningen van de autohandelaar oordeelt de rechtbank dat zij had moeten weten dat de transacties met de Duitse afnemer deel uitmaakten van fraude. Voor de Portugese afnemer geldt dit niet; signalen als een vestiging in een bedrijfsverzamelgebouw of een jonge ondernemingsleeftijd bieden onvoldoende basis om fraude te veronderstellen.

Hoewel het slechts een beperkt aantal leveringen betreft en het financiële nadeel dus beperkt is, ligt een vervolg in hoger beroep in de rede vanwege het principiële karakter van de zaak.