
MEMO INZAKE NIEUWE REGELS PLAATS VAN DIENST

AAN : RELATIES VAN DRIEL FRUIJTIER BTW-SPECIALISTEN
VAN : VAN DRIEL FRUIJTIER BTW-SPECIALISTEN
DATUM : 8 OKTOBER 2009

1 Inleiding

Bij internationale dienstverlening moet bepaald worden waar de dienst belastbaar is. Dit is van belang om vast te stellen welk land heffingsbevoegd is voor de omzetbelasting. Hiervoor zijn regels opgenomen in de Wet OB 1968. Op grond van de huidige wetgeving is een dienst belastbaar in het land waar de dienstverrichter woont, is gevestigd of een vaste inrichting¹ heeft van waaruit hij de dienst verricht. Op deze hoofdregel bestaan vervolgens tal van uitzonderingen. Denk hierbij aan diensten met betrekking tot onroerende zaken, (internationale) vervoersdiensten, adviesdiensten, elektronische diensten, etc. De regels om de plaats van dienst te bepalen zullen met ingang van 1 januari 2010 worden gewijzigd en vereenvoudigd. Vanaf 2010 zal in de BTW een onderscheid gemaakt worden tussen:

1. Diensten aan ondernemer (business-to-business-diensten); en
2. Diensten aan niet-ondernemer (business-to-consumer-diensten).

Zowel de business-to-business-diensten (hierna: B2B-diensten) als de business-to-consumer-diensten (hierna: B2C-diensten) kennen een hoofdregel met daarop een aantal uitzonderingen. Deze worden achtereenvolgens in dit memo besproken.

2 B2B-diensten

Tot 2010 zijn slechts bepaalde diensten belastbaar in het land waar de afnemer woont, is gevestigd of een vaste inrichting heeft.² Met ingang van 1 januari 2010 geldt dit voor alle B2B-diensten, met uitzondering van:

1. Diensten met betrekking tot onroerende zaken (land onroerende zaak);
2. Artistieke, culturele, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten als beurzen en tentoonstellingen, met inbegrip van organisatie van dergelijke activiteiten (land activiteit);³
3. Vervoer van personen (land vervoer);
4. Restaurant- en cateringdiensten (land activiteit), tenzij aan boord schip, vliegtuig of trein binnen EU (land vertrek);
5. Verhuur van vervoermiddelen voor een korte periode (land terbeschikkingstelling).⁴

¹ Onder vaste inrichting wordt verstaan: een inrichting die een zekere bestendigheid vertoont doordat zij duurzaam beschikt over personeel en technische middelen die voor het verrichten van bepaalde diensten noodzakelijk zijn.

² In het vervolg van dit memo wordt omwille van de leesbaarheid slechts gesproken over vestigingsplaats van de ondernemer.

³ Met ingang van 1 januari 2011 zijn uitsluitend het verlenen van toegang en de daarmee samenhangende diensten belastbaar in het land waar de activiteit feitelijk plaatsvindt. De overige artistieke, culturele, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten (inclusief de organisatie van dergelijke activiteiten) vallen dus vanaf 2011 onder de hoofdregel voor B2B-diensten (belastbaar in land afnemer).

⁴ Onder een korte periode wordt verstaan: 90 dagen (schepen) of 30 dagen (andere vervoermiddelen).

De huidige uitzondering wordt voor B2B-diensten dus hoofdregel. Deze wijziging betekent dat een groot aantal diensten die nu belastbaar zijn in het land waar de dienstverrichter is gevestigd voortaan belastbaar zijn in het land waar de afnemer is gevestigd. Denk hierbij aan managementdiensten, diensten van merchant- en investmentbankers en ratingbureaus, doorberekenen (concern)kosten, complexe diensten, arbitragediensten en diensten van een testamentair-executeur. Als de afnemer in de EU gevestigd is, dan is hij over de B2B-dienst in zijn land BTW verschuldigd.

Een managementdienst door een in Nederland gevestigde vennootschap aan een op de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap is dus vanaf 1 januari 2010 belastbaar op de Antillen.

2.1 Ondernemer

De plaats van de B2B-dienst wordt in beginsel verlegd als de afnemer een ondernemer is. Ook indien de afnemer geen BTW-identificatienummer heeft omdat hij vrijgesteld prestaties verricht, is de B2B-dienst dus in beginsel belastbaar in het land van de afnemer. Daarnaast is het van belang dat als de afnemer een BTW-identificatienummer heeft, de plaats van dienst ook verlegd wordt indien hij B2B-diensten afneemt voor activiteiten waarvoor hij geen ondernemer is (zogenaamde 'niet-economische activiteiten'). Ook (publiekrechtelijke of privaatrechtelijke) rechtspersonen/niet-ondernemers die beschikken over een BTW-identificatienummer vanwege de intracommunautaire verwervingen van goederen uit andere lidstaten worden voor de plaats van dienst ten allen tijde aangemerkt als ondernemers.

De gemeente Amsterdam wint in het kader van haar overheidstaken advies in bij een Duitse adviseur. Hoewel de gemeente Amsterdam voor haar overheidstaken geen ondernemer is, wordt de plaats van dienst toch verlegd omdat de gemeente Amsterdam voor andere activiteiten wel BTW-ondernemer (verkoop en exploitatie onroerende zaken, etc.) is. Voor de plaatsbepaling van diensten wordt dus net gedaan alsof de gemeente Amsterdam voor al haar activiteiten BTW-ondernemer is.

2.2 Verschuldigdheid

Als de afnemer van de B2B-dienst binnen de EU gevestigd is, wordt de verschuldigdheid van BTW naar hem verlegd. Deze verlegde BTW moet de afnemer opnemen als verschuldigde BTW in zijn aangifte. De verlegde BTW kan in dezelfde aangifte als voorbelasting in aftrek gebracht worden indien en voor zover de afnemer belast presteert. Het is opvallend dat de afnemer van de B2B-dienst BTW verschuldigd is op het moment dat de dienst is verricht. Het zou naar onze mening praktischer zijn als de BTW verschuldigd is op het moment dat de factuur wordt uitgereikt. De afnemer is immers pas na ontvangst van de factuur op de hoogte van het feit dat hij over deze B2B-dienst BTW verschuldigd is en waarover.

Een in Nederland gevestigde ondernemer wint in maart 2010 een juridisch advies in van een in Frankrijk gevestigd advocatenkantoor. Het Franse advocatenkantoor stuurt in april een factuur. Op deze factuur staat aangegeven dat de Nederlandse ondernemer over deze dienst BTW verschuldigd is. De dienst is verricht in maart. Op grond van de wet is de Nederlandse ondernemer dus in maart 19% BTW verschuldigd over het afgenomen juridische advies. Dit betekent dat deze BTW in de maandaangifte over maart of in de aangifte over het eerste kwartaal moet worden meegenomen, terwijl de factuur pas in april ontvangen wordt!

2.3 Opgaaf intracommunautaire diensten

De in Nederland gevestigde ondernemer die B2B-diensten verleent aan afnemers binnen de EU moet met ingang van 2010 periodiek een opgaafformulier indienen waarop deze dienstverrichtingen moeten worden aangegeven. De belastingdiensten in de EU-lidstaten kunnen aan de hand hiervan controleren of de ondernemers hun BTW-verplichtingen nakomen. Het opgaafformulier moet per maand worden ingediend, tenzij de ondernemer een tijdvak van een kwartaal wenst te hanteren. Het formulier moet uiterlijk de laatste dag van de kalendermaand die volgt op het betreffende tijdvak zijn ingediend.

3 B2C-diensten

Voor B2C-diensten verandert met ingang van 2010 niet veel. Deze diensten blijven in beginsel belastbaar in het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Hierop bestaan de volgende uitzonderingen:

1. Diensten met betrekking tot onroerende zaken (land onroerende zaak);
2. Artistieke, culturele, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten als beurzen en tentoonstellingen, met inbegrip van organisatie van dergelijke activiteiten (land activiteit);
3. Vervoer van personen (land/landen vervoer naar rato afgelegde afstand);
4. Restaurant- en cateringdiensten (land activiteit), tenzij aan boord schip, vliegtuig of trein binnen EU (land vertrek);
5. Verhuur van vervoermiddelen voor een korte periode (land terbeschikkingstelling);⁵
6. Bemiddeling op naam en voor rekening van een ander (land waar onderliggende handeling belastbaar is);
7. Niet-intracommunautair goederenvervoer (land/landen vervoer naar rato afgelegde afstand);
8. Intracommunautair goederenvervoer (land vertrek);
9. Laden, lossen en andere met vervoer samenhangende activiteiten (land activiteit);
10. Werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken en deskundigenonderzoeken (land activiteit).

Een in Nederland gevestigde belastingadviseur die een Duitse particulier adviseert is conform de hoofdregel in Nederland BTW verschuldigd. Een in Nederland gevestigde architect die in opdracht van een Nederlandse particulier een huis tekent dat gebouwd zal worden in Spanje, verricht een dienst die in Spanje belastbaar (en belast) is.

Let op: met ingang van **1 januari 2013** is de langdurige verhuur (meer dan 90 dagen) van pleziervaartuigen niet langer belastbaar in het land waar de verhuurder gevestigd is (hoofdregel B2C-diensten), maar in het land waar het pleziervaartuig ter beschikking wordt gesteld aan de huurder.

3.2 Afnemer buiten EU

Als een ondernemer vanuit de EU diensten verleent aan een niet-ondernemer buiten de EU zijn de volgende diensten belastbaar in het land van de afnemer:

1. Overdracht en verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, handelsmerken en soortgelijke rechten;
2. Reclamediensten;
3. Diensten door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en soortgelijke diensten, evenals gegevensverwerking en informatievervalsing;
4. De verplichting om een beroepsactiviteit of onder 1 genoemde rechten geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen;
5. Bank-, financiële en (her)verzekeringsverrichtingen, met uitzondering van de verhuur van safeloketten;
6. Het ter beschikking stellen van personeel;
7. Verhuur van roerende zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen;
8. Het verlenen van toegang tot aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen, inclusief transport- en transmissiediensten en andere rechtstreeks daarmee verbonden diensten;
9. Telecommunicatiediensten;
10. Radio- en televisieomroepdiensten;
11. Elektronische (digitale) diensten.

Een adviesdienst door een in Nederland gevestigde vennootschap aan een in de Verenigde Staten woonachtige particulier is dus belastbaar in de Verenigde Staten.

⁵ Onder een korte periode wordt verstaan: 90 dagen (schepen) of 30 dagen (andere vervoermiddelen).

3.3 Dienstverrichter buiten EU

Net als onder de huidige wetgeving blijven in 2010 ook een aantal anti-misbruikbepalingen van kracht. Hierdoor drukt er Nederlandse BTW op het werkelijke verbruik van diensten in Nederland. Dit geldt in de volgende situaties:

1. Verhuur vervoermiddelen aan in Nederland gevestigde niet-ondernemers;⁶
2. Telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten aan Awr-lichamen⁷; en
3. In 3.2, onder 1 tot en met 7 genoemde diensten aan Awr-lichamen; en
4. Elektronische diensten aan niet-ondernemers.⁸

De verhuur van een auto door een in IJsland gevestigde vennootschap aan een in Nederland woonachtige particulier is dus belastbaar (en belast) in Nederland.

Let op: deze anti-misbruikbepalingen kunnen per lidstaat verschillend zijn.

4 Conclusie

Op het gebied van de plaats van dienst gaat in 2010 een hoop veranderen. Door de nieuwe hoofdregel voor B2B-diensten worden de regels voor de plaats van dienst een stuk eenvoudiger. Het blijft echter oplettend voor de uitzonderingen. Het is naar onze mening uiterst onpraktisch dat de verschuldigdheid van de verlegde BTW bij B2B-diensten vanaf 2010 ontstaat op het moment dat de dienst wordt verricht. Het had naar onze mening beter geweest als de verschuldigdheid ontstaat op het moment dat de dienstverrichter de factuur heeft uitgereikt. Hierover zijn vanuit de praktijk vragen gesteld. Het is echter afwachten of het wetsvoorstel op dit punt wijzigingen zal ondergaan.

Het verdient aanbeveling om vroegtijdig na te gaan of voor de diensten die u verricht of afneemt de plaats van dienst wijzigt. Let op: als de plaats van dienst verlegd is naar een land buiten Nederland dient u dat aan de hand van uw administratie te kunnen bewijzen. Als vanaf 2010 de aan u of door u verrichte diensten belastbaar zijn in een ander land, dient nagegaan te worden of buitenlandse BTW verschuldigd is en zo ja, of de verschuldigdheid van BTW verlegd is naar de afnemer. Om de verschuldigdheid van de buitenlandse BTW te verleggen en aan uw periodieke opgaafverplichtingen te kunnen voldoen, dient u in beginsel te beschikken over een (geverifieerd) BTW-identificatienummer van de afnemer. Omgekeerd dient u uw BTW-identificatienummer te verstrekken aan de buitenlandse ondernemer waarvan u diensten afneemt. Naar onze mening doet u er verstandig aan om Nederlandse BTW in rekening te brengen, tenzij de afnemer een geldig BTW-identificatienummer verstrekt heeft. Mocht u bij deze voorbereiding op problemen of onduidelijkheden stuiten dan zijn wij u graag van dienst.

Dordrecht/Bodegraven,

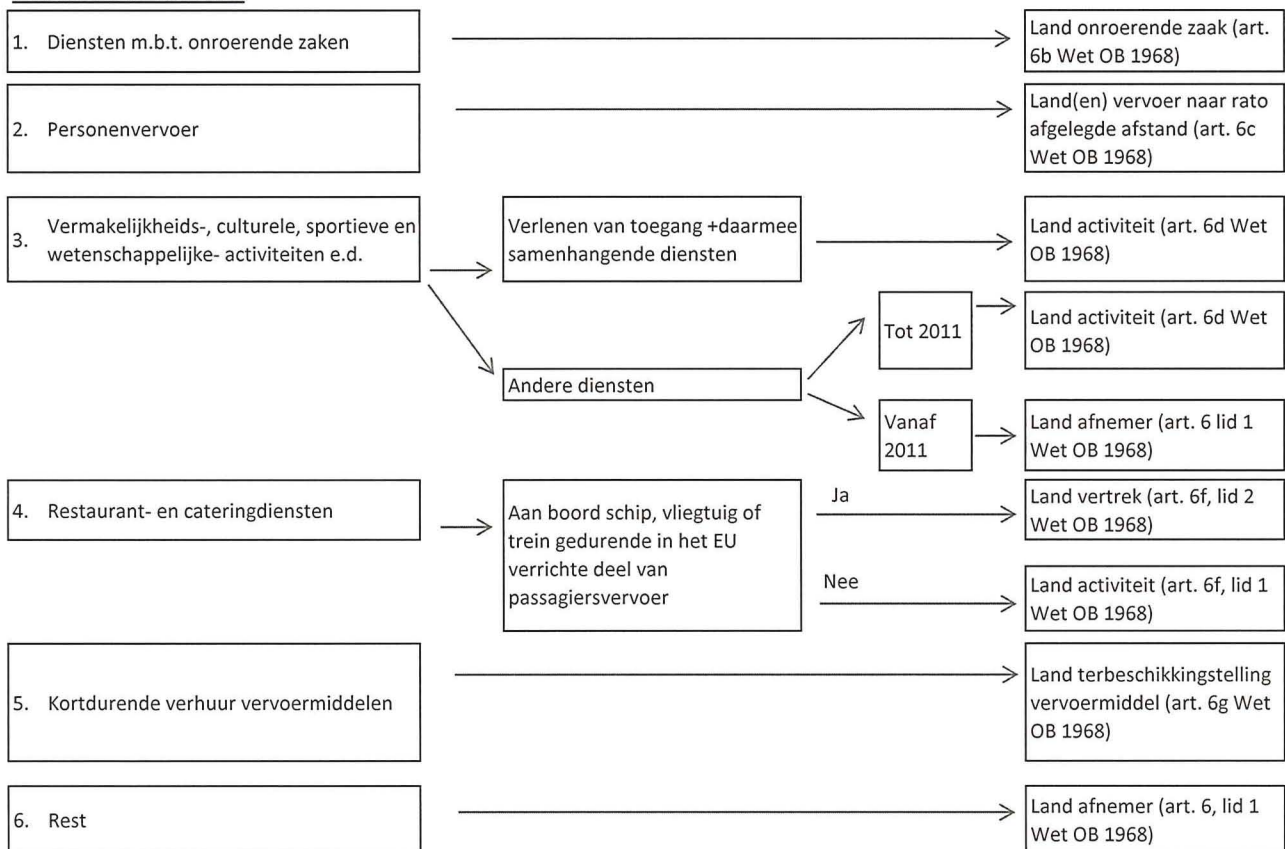
Van Driel Fruijtier BTW-specialisten

⁶ De afnemer is hoofdelijk aansprakelijk voor de (Nederlandse BTW) die de verhuurder verschuldigd is (art. 42a Invorderingswet 1990).

⁷ Als Awr-lichaam wordt beschouwd: verenigingen en andere rechtspersonen, maatschappen, V.O.F.'s en ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen of doelvermogens.

⁸ Voor deze situatie geldt de bijzondere regeling die tot 1 januari 2015 wordt gehandhaafd. Deze bijzondere regeling laten wij in dit memo verder onbesproken.

Schema B2B-diensten



Schema B2C-diensten

