



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**mr. R.F. Berck**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 7 mei 2009

**Betreft:**        **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel (nr. 31 907) 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket)'**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: 'de Orde') heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel, nr. 31 907, 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket)', hierna: 'het wetsvoorstel'. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie.

Verwezen wordt naar de letters, de artikelen en onderwerpen van het voorstel.

**A**

**Art. 2a, eerste lid, onderdeel q:**

De Orde vraagt zich af of het noodzakelijk is om de term 'onder andere' uit dit artikellid te vervangen door 'met name'? De Orde constateert dat de wettekst hiermee in lijn is met de richtlijn, maar vraagt zich af wat het praktische gevolg van deze wijziging is. Graag verneemt de Orde van de Staatssecretaris of het een wijziging met materiële effecten betreft.

C

**Plaats van dienst in algemene zin**

Dit onderwerp heeft vele vragen opgeroepen. Deze worden eerst weergegeven, waarna de Orde om een reactie van de Staatssecretaris verzoekt.

De Orde vraagt zich af hoe de ondernemer aantoont, dat hij zijn dienst heeft verricht aan een 'als zodanig handelende ondernemer'. Dat geldt zowel voor afnemers in de EU, als afnemers buiten de EU. Er zijn lidstaten die kleine of vrijgestelde ondernemers geen BTW-identificatienummer verstrekken. Als er wel een BTW-identificatienummer is verstrekt, is dat dan voldoende of moet dat nummer worden gecontroleerd en zo ja, hoe dan? Ondernemers in andere landen die niet in goederen handelen hebben soms geen BTW-identificatienummer. Hoe dient in dit kader te worden gehandeld wanneer een BTW-ondernemer weet dat de afnemer belastingplichtig is voor de BTW, maar wanneer deze afnemer geen BTW-registratie heeft (bijvoorbeeld een BTW-vrijgesteld beleggingsfonds)? De plaats van dienst ligt dan wel in een andere EU-lidstaat op grond van het nieuwe artikel 6, maar dient een dergelijke dienst dan te worden gelist op de listing voor diensten (bijvoorbeeld belaste adviesdienst aan beleggingsfonds in Luxemburg dat geen Luxemburgs BTW-identificatienummer heeft)? In artikel 4 van de preambule van Richtlijn 2008/8/EC wordt vermeld dat een afnemer niet als belastingplichtige (ondernemer) wordt behandeld in het kader van de bepaling van de plaats van de dienst, wanneer de aangekochte dienst voor eigen privédoeleinden (of voor zijn personeel) wordt gebezigd. Is dit meegenomen in de term 'als zodanig handelende ondernemer'? En gaat het daarbij slechts om diensten die volledig voor privé doeleinden zijn bestemd of eveneens om diensten welke 'gemengd' worden afgenomen.

Hoe kan een dienstverrichter vaststellen of een B2B-dienst door de afnemer voor privé-doeleinden wordt gebezigd en hoe ver reikt in dit verband de informatieplicht van de dienstverlener en van de afnemer? Het komt de Orde voor dat een grensoverschrijdende dienst in eerste instantie in de ondernemerssfeer wordt aangekocht en vervolgens via de systematiek zoals die in Nederland in artikel 4(2) is geïmplementeerd wordt belast, indien de dienst voor bijvoorbeeld privédoeleinden wordt gebezigd; of moet dat anders worden gezien?

Hoe wordt de term 'zetel van de bedrijfsuitoefening' zoals vermeld in artikel 6, eerste lid, precies uitgelegd? Dit vraagt om verheldering omdat noch de wetgeving, noch de Richtlijn, noch de literatuur een (eenduidige) omschrijving of definitie van dit begrip omvat. B2B-intracommunautair goederenvervoer valt onder de nieuwe hoofdregel. Er vanuit gaande dat dit ook voor binnenlands goederenvervoer geldt (niet expliciet vermeld in het wetsvoorstel), geldt dan dat bijvoorbeeld binnenlands goederenvervoer in België door een Nederlandse vervoerder/ondernemer voor een Nederlandse opdrachtgever/ondernemer is belast met Nederlandse BTW? Indien dat het geval is, kan dan in situaties met binnenlands goederenvervoer in een niet-EU land dubbele heffing ontstaan, doordat het niet-EU land wellicht ook een heffing heeft op dit binnenlandse goederenvervoer? Is de Staatssecretaris in voorkomend geval bereid een eventuele cumulatie te voorkomen?

Valt ook het B2B-goederenvervoer van een niet EU-land naar een ander niet-EU-land onder de nieuwe hoofdregel voor B2B-dienstverlening? Wanneer dit bijvoorbeeld een B2B-vervoersdienst tussen twee Nederlandse ondernemers betreft, is de Staatssecretaris dan met de Orde van mening dat het 0% tarief van toepassing is (vervoer van niet ingevoerde goederen)?

De Orde vraagt zich meer in het algemeen af of er vanuit mag worden gegaan, dat indien de dienst fysiek geheel buiten de EU is gelegen (bijvoorbeeld wanneer er een dienst plaatsvindt tussen een Nederlandse dienstverlener en een Nederlandse afnemer op schepen die buiten de territoriale wateren gelegen zijn), de dienst buiten de EU BTW heffing valt?

Kan in algemene zin worden aangegeven of met het nieuwe artikel 6 een nieuwe methodiek ten aanzien van de plaats van dienst wordt beoogd? Evenals nu is immers de buitenlandse hoofdzetel het eerste referentiepunt bij grensoverschrijdende dienstverlening en alleen wanneer een dienst aan een buitenlandse vaste inrichting wordt verricht, is de plaats van dienst daar gelegen waar de vaste inrichting is gelokaliseerd. Naar de mening van de Orde is de methodiek van het nieuwe artikel 6 – voor wat betreft de diensten aan hoofdzetel, respectievelijk de vaste inrichting - in wezen hetzelfde als de methodiek van het huidige artikel 6.

Vanuit welk perspectief worden de termen ‘verricht voor’ en ‘verricht vanuit’ bepaald? Is dit het gezichtspunt van de leverancier, het gezichtspunt van de afnemer of het gezichtspunt van een lidstaat? Komt hiervoor een definitie en/of een uniforme uitleg in alle EU lidstaten?

Wanneer is een (vaste) inrichting van een dienstverrichter ‘betrokken’ bij de grensoverschrijdende dienstverrichting door het hoofdhuis in een andere lidstaat? Is dit een contract, fysieke betrokkenheid, het verrichten van een levering, ondersteuning, verzenden van een factuur of alleen (telefonisch of een gesprek met een medewerker) contact of een combinatie hiervan? Komt hiervoor een uniforme EU-benadering? Kan een (vaste) inrichting deels betrokken zijn bij een transactie? Als dat zo is, hoe werkt dat dan uit?

Wat is in het nieuwe artikel 6 nu precies bedoeld met ‘verricht voor’ de vaste inrichting? Bijvoorbeeld: als door een multinationale ondernemer vanuit een vaste inrichting in het buitenland een (global) contract wordt gesloten met een softwareleverancier (license-agreement) en vanuit deze vaste inrichting wordt de afgenomen dienst verder gedistribueerd naar meerdere vestigingen in andere landen van deze multinationale ondernemer, kan dan worden aangenomen dat de dienst in eerste aanleg voor de contracterende vaste inrichting wordt verricht, waarna verder allocatie van kosten plaatsvindt naar hoofdhuis en andere vaste inrichtingen, of moet dat anders worden gezien?

De Orde vraagt zich meer in het algemeen af, of er van mag worden uitgegaan dat aan het begrip ‘vaste inrichting’ waarvoor diensten zijn verricht dezelfde uitleg (op basis van jurisprudentie van het Europese HvJ) mag worden gegeven, als aan het begrip ‘vaste inrichting’ waardoor de diensten worden verricht.

De vraag doet zich voor hoe de plaats van dienstregel werkt in de volgende grensoverschrijdende situatie: een adviesbureau in de vorm van een internationale maatschap met vestigingen in meerdere landen in de EU weet vanuit de Duitse vestiging een opdracht te krijgen van een Nederlandse ondernemer.

De Duitse vestiging voert deze opdracht uit en sluit het contract ter zake. De Duitse vestiging schakelt in het kader van deze opdracht ook een aantal mensen van de Nederlandse vestiging in. Mag worden aangenomen dat in dit geval desalniettemin de opdracht toch verricht wordt vanuit de Duitse dienstverlener naar de Nederlandse opdrachtgever? Het feit dat er enige betrokkenheid is, betekent in de optiek van de Orde niet dat de dienst daardoor vanuit de Nederlandse vestiging wordt verricht.

Een ander voorbeeld betreft een in Nederland gevestigde softwareleverancier die een contract sluit met het hoofdkantoor van een grote Duitse autofabrikant. Deze autofabrikant krijgt het recht om de software ook in andere vestigingen in andere EU landen te gebruiken. De softwareleverancier factureert aan de hoofdvestiging in Duitsland. De Duitse ondernemer zal zelf via een interne kostendistributie de kosten over de vestigingen verdelen. Kan er van worden uitgegaan dat de leverancier ter zake gewoon aan het hoofdhuis kan factureren en niet zijn factuur kunstmatig moet splitsen, omdat de software ook in andere EU landen gebruikt zal worden? Het zal de softwareleverancier niet bekend zijn in welke mate er kostenverdeling plaatsvindt en ook zal het exacte gebruik voor de softwareleverancier niet bekend zijn.

Waarom wordt in artikel 12, vierde lid, onderdeel b, gesproken over ‘vaste inrichting’, terwijl in artikel 192a van de Richtlijn 2008/8/EC wordt gesproken over ‘an establishment’. Is hier een materieel verschil tussen?

Zijn er (bijzondere/afwijkende) regels ten aanzien van de aansprakelijkheid voor de dienstverleners indien de afnemer van grensoverschrijdende B2B-diensten niet aan zijn aangifteverplichting voor verlegde BTW voldoet?

De Orde meent dat bovenstaande punten voor belastingplichtigen van groot belang kunnen zijn en zou een verduidelijking van de Staatssecretaris op al deze punten op prijs stellen.

#### **Art. 6, tweede lid**

De Orde is van mening dat hier een wat vreemde formulering wordt gebruikt: ‘verricht voor een andere dan ondernemer’. De Orde stelt de volgende formulering voor: ‘verricht voor een ander[e] dan [een] ondernemer’ of van ‘verricht voor een ander[e] dan ondernemer[s]’? Ook elders in het wetsvoorstel is van deze – geforceerd aandoende – formulering gebruik gemaakt (zie ook art. 6h, eerste lid en 6i, eerste lid).

#### **Art. 6c**

Het is de Orde opgevallen dat ‘Personenvervoerdiensten’ elders in het wetsvoorstel als ‘passagiersvervoerdiensten’ worden aangeduid. De Orde vraagt zich af of hiermee een verschil in betekenis tussen de termen wordt bedoeld en zo ja wat de reden is van de verschillende terminologie. Graag verneemt de Orde de reactie van de Staatssecretaris.

#### **Art. 6e**

Het begrip ‘intern vervoer’ is nergens gedefinieerd. De Orde zou het op prijs stellen als dit wordt verduidelijkt.

**Art. 6g (verhuur van vervoermiddelen)**

De Orde heeft een aantal praktische vragen met betrekking tot de toepassing van de bepalingen die zien op het vaststellen van de plaats van dienst waar het gaat om de verhuur van vervoermiddelen. Zo vraagt de Orde zich af hoe moet worden gehandeld indien ingeval van het rijden in een gehuurde auto – die in Nederland ter beschikking van de huurder is gesteld – door Frankrijk de huurperiode van de auto na 29 dagen (dus tijdens het verblijf in Frankrijk) met een aantal dagen wordt verlengd?

Voorts vraagt de Orde zich af hoe bijvoorbeeld voor de BTW moet worden omgegaan met het geval waarin een in Nederland ter beschikking gestelde huurauto na een ongeval in Frankrijk wordt vervangen door een andere auto, waarbij het huurcontract op dat moment wordt verlengd naar een periode die de totale huurperiode langer dan 30 dagen maakt? En zo zijn er nog een aantal voorbeelden te geven zijn waarbij de praktische uitwerking van de wettelijke bepalingen tot interpretatiemoeilijkheden kan leiden. De Orde vraagt zich af of met betrekking tot deze materie verduidelijking in de vorm van beleidsbesluiten of (andere) secundaire regelgeving te verwachten is.

**Artikel 6j**

Dit artikel gaat over het voorkomen van niet-heffing. De Orde vraagt zich af waarom er geen bepaling is opgenomen over het voorkomen van dubbele heffing (artikel 58 van de BTW-richtlijn). Bij verschillen in kwalificaties van diensten tussen lidstaten kan dubbele heffing optreden. Graag verneemt de Orde van de Staatssecretaris wat hiervoor de beweegredenen zijn geweest.

**I**

Onder dit nummer, maar ook op een aantal andere plaatsen, wordt voorgesteld een aantal artikelen te hernummeren. De Orde geeft de Staatssecretaris ernstig in overweging om van hernummering af te zien. Bepaalde fiscale begrippen zijn immers afgeleid van het (huidige) artikelnummer (bijvoorbeeld een ‘artikel 31-transactie’). Een dergelijke wijziging zou ook met zich meebrengen dat grote delen van alle vakliteratuur op het gebied van de omzetbelasting alleen al door dat gegeven moeilijker leesbaar worden en wellicht herschreven en opnieuw uitgegeven moeten worden. Dit klemt te meer omdat deze artikelen inhoudelijk niet worden gewijzigd. Wellicht ziet de Staatssecretaris hierin mede aanleiding om de zogenoemde ‘3-1-heffing’ te herintroduceren door een artikelherschikking.

**Artikel 32g**

In artikel 32g wordt de mogelijkheid geopend om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan het teruggaaf verzoek. De Orde zou het op prijs stellen als tijdens de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel al aangegeven kan worden wat die nadere regels zullen zijn.

**F**

**Artikel 13, eerste en vijfde lid**

Artikel 13, eerste en vijfde lid, bepalen dat de belasting, die verlegd geheven wordt op grond van artikel 12, tweede lid, verschuldigd wordt op het tijdstip dat de dienst wordt verricht, of bij doorlopende diensten bij het einde van een kalenderjaar. Deze regels zullen in de praktijk problemen geven, omdat op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht de afnemer in vrijwel geen enkel geval een factuur heeft of aan het einde van een jaar ook nog geen factuur heeft.

De afnemer weet op dat moment vrijwel nooit de hoogte van de vergoeding en kan de verschuldigde belasting derhalve niet bepalen. De Orde zou graag vernemen hoe de belastingdienst met deze bepaling zal omgaan.

Verder vraagt de Orde zich af waarom er voor het tijdstip van de verschuldigdheid een onderscheid wordt gemaakt tussen de verschuldigdheid op basis van artikel 12, tweede en artikel 12, derde lid. Graag verneemt de Orde de reactie van de Staatssecretaris hierop.

#### **Art. 32b en verder**

Deze afdeling beschrijft de teruggaaf van BTW aan 'Een niet in Nederland gevestigde ondernemer'. De teruggaaf wordt vanaf 1 januari 2010 gedaan bij de belastingdienst van het land van vestiging. De Orde vraagt zich af hoe moet worden omgegaan met een situatie waarin een buitenlandse onderneming in meer dan één andere lidstaat is gevestigd en/of vaste inrichtingen heeft. Welke criteria moeten in dit geval worden gehanteerd om het land van vestiging te bepalen? De Orde zou een verduidelijking door de Staatssecretaris op prijs stellen.

#### **L**

##### **Artikel 37a, listing voor diensten**

In artikel 37a, eerste lid, onderdeel c (de listing voor diensten) wordt een listingverplichting opgelegd, met uitzondering van de diensten die zijn vrijgesteld in de lidstaat van de ontvanger van de dienst. Die uitzondering kan een enorme en kostbare administratieve last opleveren voor de dienstverrichter. Hij zal veelal advies in het buitenland moeten vragen om daar achter te komen. Veel vrijstellingen lijken soms niet voor de hand te liggen, zoals bijvoorbeeld diensten van een advocaat in België. Redenen daarvoor kunnen zijn gelegen in derogaties, overgangsrecht, verschillen in uitleg, gebruik van optie voor belaste of juist vrijgestelde diensten. De Orde vraagt zich daarbij bijvoorbeeld af of de leverancier voor zijn listing dan moet weten of de afnemer van deze optie gebruik maakt? Wellicht dat juist de dienstverlener de optie moet inroepen? De Orde gaat er vanuit dat voor de beantwoording van de vraag of een grensoverschrijdende dienst vrijgesteld of belast is, de interpretatie van het land van de afnemer bepalend is (bij een verschillende interpretatie door de lidstaten). Begrijpt de Orde het goed dat er alleen gelist hoeft te worden als de dienst belast is in de EU lidstaat van de afnemer, uitgezonderd de mogelijkheid van toepassing van het nultarief?

De Orde vraagt zich verder af wat de consequenties zijn voor Nederlandse ondernemers als deze alle diensten die worden verricht aan afnemers in de EU, buiten Nederland, listen, zonder zich ervan te vergewissen of die dienst in die andere lidstaat is vrijgesteld of onder het nultarief valt.

De memorie van toelichting meldt dat onder vrijstelling zowel 'vrijgestelde' diensten moeten worden verstaan alsmede diensten die vallen onder het nultarief. In Nederland kunnen onder zowel een vrijstelling als een nultarief meer diensten vallen dan letterlijk uit de grammaticale tekst van de richtlijn is af te leiden, door goedkeuringen. Er zijn nog steeds interpretatieverschillen in de vrijstellingen tussen de lidstaten. De Orde gaat er vanuit dat voor de beantwoording van de vraag of een grensoverschrijdende dienst vrijgesteld of belast is, de interpretatie van het land van de afnemer bepalend is (bij een verschillende interpretatie door de lidstaten). Er hoeft alleen gelist te worden als de dienst belast is in de EU lidstaat van de afnemer. Het is de vraag hoe dit alles moet worden uitgelegd als Nederlandse ondernemers diensten verlenen aan andere EU-ondernemers.

De Orde vraagt zich af of de Staatssecretaris zich ervan bewust is wat de kosten kunnen zijn als een ondernemer genoodzaakt is in alle 26 Listaten onderzoek te verrichten of al dan niet moet worden gelist.

De Orde verneemt graag of een listing kan worden ingediend voor diensten voor een fiscale eenheid BTW, of dat deze alleen kan gelden voor de onderdelen van een fiscale eenheid BTW, zoals dat geldt bij de listing voor goederen.

De Orde ziet graag bevestigd dat een ondernemer die het drempelbedrag voor intra-communautaire goederenleveringen overschrijdt en derhalve een maandelijks listing voor goederen indient, de door hem verrichte intracommunautaire diensten nog steeds op kwartaalbasis mag listen.

Op welke (praktische) wijze wordt er op de listing onderscheid gemaakt tussen intra-communautaire diensten en intra-communautaire levering van goederen? Op welke wijze moeten de intracommunautaire diensten op de BTW-aangifte worden gerapporteerd?

Graag verneemt de Orde van de Staatssecretaris een verduidelijking op bovengenoemde vraagpunten.

### **Artikel 33, Teruggaafprocedure**

De Orde vraagt zich af of de 5-jaars coulance termijn bij een Achtste Richtlijn Teruggaafverzoek in Nederland gehandhaafd blijft of dat deze termijnen binnen de EU worden geharmoniseerd?

Teruggaafverzoeken die materieel betrekking hebben op het jaar 2009, maar worden ingediend na 1 januari 2010 moeten al volgens de nieuwe teruggaafprocedure worden ingediend, terwijl het recht op de materiële belastingteruggaaf is ontstaan voordat de nieuwe regelgeving in werking is getreden. De Orde vraagt zich af waarom. Zou bij de implementatie van de nieuwe procedure vertraging in de afwikkeling kunnen ontstaan?

Graag verneemt de Orde van de Staatssecretaris een verduidelijking.

### **Art. 37a, vierde lid**

De Orde vraagt zich af of de zinsnede 'naar keus van' als volgt zou moeten luiden: 'naar (de) keuze van'.

**Met betrekking tot de MvT, blz. 37, tweede alinea**

*Wijzigingen miv 1 januari 2011*

Wat betreft de (...) toegangverlening (...) voor andere dan ondernemers geldt de algemene regeling voor B2C diensten (...)

De Orde is van mening dat de toelichting op dit punt afwijkt van de regeling zoals voorgeschreven in de richtlijn. Naar de mening van de Orde valt de toegangverlening voor andere dan ondernemers met ingang van 1 januari 2011 onder de werking van het nieuwe artikel 6e en tot die datum onder de werking van het nieuwe artikel 6d.

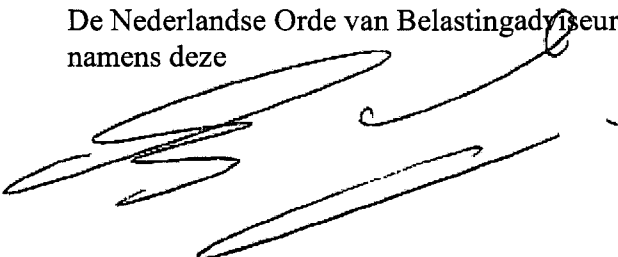
Graag verneemt de Orde ook hierop de reactie van de Staatssecretaris.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen