
Van: NOAB Adviesgroep lid BTW-INSTITUUT- Frank Ressler en Ilse van Noije

Datum: 1 februari 2025

Onderwerp: Het 0%-tarief en logistieke diensten

1. Inleiding

Alle ondernemers hebben te maken met btw-verplichtingen, zoals het opstellen van juiste facturen, de toepassing van het juiste tarief en het indienen van aangiften. Voor logistieke dienstverleners (zoals bijvoorbeeld transporteurs, expediteurs en exploitanten van opslagplaatsen) is dat niet altijd eenvoudig. Zo bevinden opdrachtgevers zich niet alleen in Nederland, maar ook in andere EU-lidstaten en niet-EU landen. Daarnaast gaan goederen veelal de grens over, waardoor een logistiek dienstverlener te maken krijgt met een aantal 0%-tarieven. Vorig jaar is op 1 april het oude Voorschrift Tabel II inzake de toepassing van het 0%-tarief vervangen door het Besluit Tabel II. In dit nieuwe Besluit wordt ook ingegaan op het 0%-tarief inzake logistieke dienstverlening. Al met al is het goed om nader bij deze problematiek stil te staan en in deze praktijknotitie gaan we nader in op de btw-behandeling van logistieke diensten.

2. Btw-algemeen

2.1. De Europese en nationale btw-wetgeving

De Europese Unie bestaat uit 27 lidstaten en de belangrijkste btw-wet is de Europese btw-richtlijn. De richtlijn bevat een aantal verplichte regelingen die in elke EU-lidstaat hetzelfde zijn, waaronder de bepaling waar een dienst voor de heffing van btw belast is. Deze verplichtingen moeten ook in alle nationale btw-wetten zijn overgenomen, waaronder in Nederland de Wet op de omzetbelasting 1968. Dat geldt ook voor de toepassing van een aantal 0%-tarieven, zij het dat EU-lidstaten daar soms eigen interpretaties op na houden, waardoor er verschillen ontstaan. Het Besluit Tabel II is dan ook een interpretatie en uitleg, die niet noodzakelijkerwijs in het buitenland wordt gevolgd.

2.2. Plaats van dienst bij logistieke diensten

Het is van belang om vast te stellen waar de plaats van een dienst is gelegen, omdat aan de hand daarvan kan worden vastgesteld welk land bevoegd is om btw te heffen. De plaats van een dienst door een btw-ondernemer aan een btw-ondernemer is gelegen daar waar de afnemer van de dienst is gevestigd.¹ Deze regel wordt ook wel 'B2B-hoofdregeel' genoemd.

Logistieke diensten, zoals het vervoeren van goederen, het opslaan van goederen en het vervullen van douaneformaliteiten, vallen ook onder deze B2B-hoofdregeel. Het uitgangspunt is dat deze diensten belastbaar zijn in het land van de opdrachtgever. We kijken dus niet naar een vervoerstraject of plaats waar goederen fysiek worden opgeslagen, het gaat enkel en alleen om de plaats waar de opdrachtgever is gevestigd. Elke logistieke dienstverlener heeft dan drie categorieën opdrachtgevers:

Opdrachtgever in Nederland: Nederland btw

Opdrachtgever in de EU: Btw in de EU-lidstaat van de opdrachtgever

Opdrachtgever buiten de EU: Geen Nederlandse / Europese btw

¹ Art. 44 Btw-richtlijn en art. 6 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB).

Voorbeeld

Een Nederlandse transportondernemer verricht een transportdienst voor een Nederlandse opdrachtgever. Er worden goederen vervoerd van Aken naar Berlijn. Ook al vindt het fysieke vervoer geheel in Duitsland plaats, omdat de opdrachtgever in Nederland is gevestigd valt de factuur onder heffing van Nederlandse btw.

Dezelfde ondernemer voert een transportdienst uit voor dezelfde opdrachtgever, maar dit keer vindt het transport plaats van Berlijn naar Antwerpen. Ook hier is het traject niet van belang, de dienst valt in Nederland onder heffing omdat de opdrachtgever in Nederland is gevestigd.

Het uitgangspunt bij btw-belaste prestaties is dat het standaardtarief van toepassing is, zoals in Nederland 21%. Dat tarief geldt alleen als aan Nederlandse opdrachtgevers wordt gefactureerd, de plaats van dienst is immers dan Nederland. Is de dienst belastbaar buiten Nederland dan geldt het tarief van dat land. Dat betekent echter niet dat de transportondernemer in dat land btw-plichtig wordt. De logistiek dienstverlener kan zijn diensten als volgt factureren:

Opdrachtgever in Nederland: Nederland btw

Opdrachtgever in de EU: Btw verlegd

Opdrachtgever buiten de EU: Geen Nederlandse / Europese btw

Om de btw naar de in de EU gevestigde opdrachtgever te kunnen verleggen, moet de opdrachtgever een geldig EU btw-nummer verstrekken. Dit nummer kan op geldigheid worden geverifieerd via de Europese website: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_nl.htm.

Dit nummer moet ook op de uitgaande factuur worden vermeld.

Voorbeeld

Een Nederlandse transporteur vervoert in opdracht van een Belgische ondernemer goederen van Parijs naar Madrid. Het traject van het vervoer is voor de plaats van dienst-bepaling niet van belang, de plaats van dienst is België omdat de opdrachtgever daar is gevestigd. De opdrachtgever dient wel een geldig Belgisch btw-nummer te verstrekken, waarbij de Belgische btw naar de opdrachtgever wordt verlegd.

Voorbeeld

Een Nederlandse transporteur vervoert in opdracht van een ondernemer in het Verenigd Koninkrijk goederen van Parijs naar Madrid. Het traject van het vervoer is voor de plaats van dienst-bepaling niet van belang, de plaats van dienst is het Verenigd Koninkrijk omdat de opdrachtgever daar is gevestigd. De Nederlandse transporteur kan een factuur sturen zonder btw, en dient aan te geven waarom er geen btw is verschuldigd: 'Out of scope EU VAT' (of iets van die strekking).

Let op!

Diensten aan ondernemers buiten de EU (inclusief het Verenigd Koninkrijk) vallen buiten heffing van Nederlandse / Europese btw. Diverse niet-EU landen kennen ook een btw-heffing, waarbij in de meeste landen de lokale btw is verlegd of dat er sprake is van een registratiedrempel (blijft men onder de drempel, dan is er geen belastingplicht). Het is raadzaam om een en ander in voorkomende gevallen lokaal uit te (laten) zoeken en in elk geval in de opdrachtbevestiging op te nemen dat eventuele lokale belastingen en daarmee gemoeide kosten voor rekening van de opdrachtgever komen.

2.3. Aangifteverplichtingen

De facturatie van logistieke diensten leidt ook tot aangifteverplichtingen:

Opdrachtgever in Nederland: Nederland btw, rubriek 1-a

Opdrachtgever in de EU: Btw verlegd, rubriek 3-b

Opdrachtgever buiten de EU: Geen rubriek

Als de btw naar de in de EU gevestigde opdrachtgever is verlegd, dan is er een aanvullende aangifte: de Opgaaf Intracommunautaire Prestaties. In de btw-aangifte wordt bij rubriek 3-b het totaal van alle aan EU opdrachtgevers verzonden facturen aangegeven, dit totaal wordt in de Opgaaf ICP gespecificeerd per btw-nummer (gebruik daartoe de kolom 'diensten').

Let op!

Voor diensten aan niet-EU opdrachtgevers is er geen aangifterubriek, ook niet rubriek 3-a. Die rubriek is alleen bedoeld voor de export van goederen naar een bestemming buiten de EU (en dus niet voor diensten). In de praktijk wordt ook rubriek 1-e gebruikt ('0% / niet bij mij belast'). Alhoewel dat formeel onjuist is, is onze ervaring dat de Belastingdienst hier geen (negatieve) consequenties aan verbindt.

De hiervoor beschreven regels gaan uit van de toepassing van het standaardtarief. Voor diverse diensten geldt echter een 0%-tarief, welke we in het navolgende zullen uitwerken.

3. Het 0%-tarief

3.1. Algemeen

De gevallen waarin het 0%-tarief van toepassing is staan omschreven in tabel II van de Wet OB. Anders dan bij een btw-vrijstelling heeft het 0%-tarief tot gevolg dat het recht op aftrek van voorbelasting bij de leverancier of dienstverrichter in stand blijft.²

Kort samengevat is het 0%-tarief onder andere van toepassing op de volgende diensten:

1. Diensten die worden verricht ten aanzien van van buiten Nederland komende goederen die niet zijn ingevoerd
2. Diensten die worden verricht ten aanzien van goederen welke worden uitgevoerd of geplaatst onder de regeling douane-entrepot

² Art. 15 lid 2 sub b Wet OB.

3. Diensten die worden verricht ten aanzien van bepaalde accijnsgoederen en bepaalde minerale oliën
4. Diensten die worden verricht ten aanzien van bij ministeriële regeling aan te wijzen goederen of soorten van goederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een ander entrepot dan een douane-entrepot
5. Diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen

Uit het Besluit Toelichting Tabel II³ dat per 1 april 2024 in werking is getreden maken we op hoe we met de toepassing van het 0%-tarief moeten omgaan. Dit besluit vervangt en actualiseert het Voorschrift Tabel II. Deze actualisering was noodzakelijk naar aanleiding van nieuwe Europese regelgeving en jurisprudentie.

3.2. 0% per situatie

In het besluit Tabel II is de staatssecretaris ingegaan op de btw-behandeling van een aantal specifieke gevallen. In deze paragraaf zullen we voornamelijk ingaan op de navolgende diensten ten aanzien van:

- 1) De invoer van goederen
- 2) De uitvoer van goederen
- 3) De opslag van goederen

Diensten ten aanzien van in- en uit te voeren goederen kunnen onder het 0%-tarief vallen. In Besluit Tabel II wordt een aantal van dergelijke diensten genoemd (we hebben daarbij de verwijzingen naar wetteksten omwille van de leesbaarheid zoveel als mogelijk achterwege gelaten):

- a. Het laden en lossen van zeeschepen en luchtvaartuigen en van andere vervoermiddelen, zoals binnenschepen, treinwagons en vrachtauto's. Onder het '*laden en lossen*' valt onder meer het stuwen en vastzetten van de lading van vorengenoemde vervoermiddelen. De bij het laden en lossen van de genoemde vervoermiddelen ter beschikking gestelde elektriciteit, stoom, stikstof en het ter beschikking gestelde water e.d. delen in de toepassing van het nultarief. Hetzelfde geldt voor de terbeschikkingstelling van communicatiemiddelen bij het laden en lossen;
- b. Het opslaan van niet-Uniegoederen die onder een douaneregeling zijn geplaatst. Het gaat om goederen als bedoeld in art. 149 DWU die gedurende maximaal 90 dagen worden opgeslagen en goederen die anderszins onder een douaneregime zijn geplaatst.
Het opslaan van Unie-goederen die de Unie zijn binnengekomen of gaan verlaten op de wal, in een loods e.d. in afwachting van het weghalen/wegvoeren van de goederen, valt onder het nultarief voor zover de opslag maximaal 1 maand duurt.
De voor deze opslag ter beschikking gestelde kisten, pallets, containers e.d. delen in de toepassing van het nultarief. Als deze opslag langer duurt dan 1 maand, is de opslag vanaf dat tijdstip belast (algemeen tarief);
- c. Het opslaan en vervoeren van goederen die de Unie binnenkomen en weer uitgaan;
- d. Het ter beschikking stellen van kranen, vorkheftrucks e.d. met bedienend personeel voor het laden en lossen van de in c bedoelde goederen;

³ Besluit van 20 december 2023, nr. 2023-22510.

- e. De diensten van controlebedrijven, zoals het tellen, wegen, meten, bemonsteren, merken e.d. van de in c bedoelde goederen;
- f. Het opslaan en het verpakken van de in c bedoelde goederen. De hiervoor ter beschikking gestelde kisten, pallets, containers e.d. delen in de toepassing van het nultarief;
- g. De verhuur van dekkleden ten behoeve van de opslag en het vervoer van goederen die de Unie binnenkomen en verlaten;
- h. Het sorteren, inspecteren, merken en verzegelen van de lading van de in a genoemde vervoermiddelen. Onder *'inspecteren'* valt ook monsteronderzoek van de lading;
- i. Het verrichten van douaneformaliteiten voor (1) goederen die de Unie zijn binnengebracht en daarna onder een douaneregime zijn geplaatst en voor (2) goederen die uit andere hoofde onder een douaneregime zijn gebracht;
- j. Het verrichten van douaneformaliteiten voor goederen die worden uitgevoerd;
- k. Diensten ten aanzien van containers die in het internationale vervoer worden gebruikt.
Met *'diensten ten aanzien van containers'* wordt bedoeld op het verhuren van de bedoelde containers, herstel- en onderhoudswerkzaamheden aan deze containers en het vervoer en opslag van lege containers die in het internationale vervoer worden gebruikt.

Ook het bemiddelen bij diensten ten aanzien van in en uit te voeren goederen zijn onderworpen aan het 0%-tarief. Onder 'bemiddeling' wordt verstaan: de activiteit(en) van een tussenpersoon die erop is/zijn gericht om een rechtsbetrekking tot stand te brengen tussen zijn opdrachtgever en (een) derde(n), zonder dat de tussenpersoon een eigen belang heeft bij de inhoud van het contract. De activiteiten van de tussenpersoon bestaan bijvoorbeeld uit het aan (een) derde(n) wijzen op gelegenheden om een overeenkomst te sluiten met zijn opdrachtgever, het voor de derde contact leggen met zijn opdrachtgever en het in naam en voor rekening van de opdrachtgever onderhandelen over de details van de wederzijdse prestaties tussen zijn opdrachtgever en de derde. Om te kunnen spreken van bemiddeling is het niet noodzakelijk dat de bemiddelaar de opdrachtgever bindt bij het aangaan van een rechtsbetrekking met (een) derde(n).

Bedacht moet worden dat dit een uitleg is van het Nederlandse 0%-tarief. Daar komen we alleen aan toe als de verrichte dienst in Nederland belastbaar is, hetgeen alleen het geval is als aan een Nederlandse opdrachtgever wordt gefactureerd. Dat wil niet zeggen dat een Nederlandse transportondernemer zich in elke EU-lidstaat moet verdiepen in de regelgeving ter plaatse, de Europese Btw Richtlijn bevat namelijk verplichte regelingen.

3.3. *Diensten ten aanzien van uit te voeren goederen*

Diensten die rechtstreeks verband houden met goederen die worden uitgevoerd voor of door ondernemers zijn onderworpen aan het 0%-tarief, waaronder het vervoer van dergelijke goederen. Onder uitvoer wordt verstaan het vervoeren van goederen naar een bestemming buiten de EU. Het is raadzaam om op de factuur te verwijzen naar de betreffende bepalingen, zodat het ook voor de opdrachtgever duidelijk is dat het 0%-tarief wordt toegepast. Bij Nederlandse opdrachtgevers kan worden verwezen naar: "0%, Tabel II, post b.1 jo a.2", bij opdrachtgevers in de EU kan worden verwezen naar: "0% VAT, article 146 EU VAT Directive". Bij opdrachtgevers buiten de EU is de plaats van dienst buiten de EU ("out of scope EU VAT") en is er sowieso geen btw-heffing; uit dien hoofde komt men niet toe aan de toepassing van het 0%-tarief.

Voorbeeld

Een Nederlandse transporteur vervoert goederen voor een Nederlandse opdrachtgever van Rotterdam naar Londen. De plaats van dienst is Nederland omdat de opdrachtgever in Nederland is gevestigd. Het 0%-tarief kan worden toegepast. De transporteur vermeldt de omzet bij rubriek 1-e, de opdrachtgever hoeft niets in zijn btw-aangifte te vermelden.

Als de opdrachtgever in de EU is gevestigd, wordt al gauw aangenomen dat de verleggingsregeling van toepassing is en dat de factuur in de Opgaaf ICP moet worden aangegeven. Echter, in beginsel gaat het 0%-tarief vóór: als de dienst onder het 0%-tarief valt komt men aan de verleggingsregeling niet meer toe.

Voorbeeld

Een Nederlandse transporteur vervoert goederen voor een Belgische opdrachtgever van Rotterdam naar Londen. De plaats van dienst is België omdat de opdrachtgever in België is gevestigd. Het 0%-tarief kan worden toegepast omdat het een dienst is die onder artikel 146 EU Btw Richtlijn valt. De transporteur moet wel het btw-nummer van de opdrachtgever op de factuur vermelden en verwijzen naar de toepassing van het 0%-tarief, maar hoeft niets in zijn btw-aangifte en Opgaaf ICP te vermelden. Vanwege dit 0%-tarief is er geen sprake van verlegde btw en hoeft de opdrachtgever de factuur ook niet aan te geven.

In de praktijk komt het voor dat een Nederlandse transporteur het vervoer niet zelf doet maar uitbesteedt aan een derde-transporteur. Naar de letter van de wet verricht de onderaannemer ook een dienst ten aanzien van uit te voeren goederen, waarop het 0%-tarief van toepassing zou zijn. Het Europese Hof heeft echter in de zaak 'LC' van 29 juni 2017 met zaaknummer C-288/16 beslist dat het betreffende 0%-tarief alleen van toepassing is als de dienst direct aan de importeur of exporteur (ofwel de leverancier of afnemer van de goederen zelf) wordt verricht. Bij uitbesteed transport factureert de onderaannemer niet aan een dergelijke partij, zodat dan het reguliere tarief van toepassing is.

Voorbeeld

Een Nederlandse transporteur moet goederen voor een Nederlandse opdrachtgever van Rotterdam naar Londen vervoeren, maar besteedt het vervoer uit aan een andere Nederlandse transporteur. De plaats van dienst is Nederland omdat de opdrachtgever (het Nederlandse transportbedrijf) in Nederland is gevestigd. Het 0%-tarief kan hier niet worden toegepast en de onderaannemer dient 21% Nederlandse btw te factureren. Deze btw is voor de 'hoofdaannemer' volledig als voorbelasting aftrekbaar.

3.4. Diensten ten aanzien van in te voeren goederen

Diensten ten aanzien van in te voeren goederen tot aan de eerste plaats van bestemming vallen sowieso onder het 0%-tarief. Die eerste plaats van bestemming is veelal de plaats waar de douaneaangifte ten invoer wordt gedaan c.q. de plaats die op het invoerdocument staat genoemd.

Er kunnen vervolgens diensten ten aanzien van deze goederen worden verricht zoals het tijdelijk opslaan en het vervoer naar een andere bestemming. De tijdelijke opslag (zie hiervoor letter b.) valt onder het 0%-tarief, maar voor het verdere vervoer geldt een andere regeling (Tabel II, post b-2). Diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en die worden opgenomen in de maatstaf van heffing bij invoer zijn onderworpen aan het 0%-tarief.⁴ Hieronder vallen bijkomende kosten zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering tot de plaats van (eind)bestemming van de goederen.

Voorbeeld

Een partij goederen wordt in Rotterdam ingevoerd en ten invoer aangegeven. De waarde van de goederen is € 10.000. Een Nederlandse transporteur vervoert de goederen van Rotterdam naar Dordrecht voor een waarde van € 500. Als bij de douaneaangifte ten invoer de waarde van het vervoer naar Dordrecht wordt meegenomen (en er aldus € 10.500 als douanewaarde wordt aangegeven), valt de factuur waarop de € 500 in rekening wordt gebracht onder het 0%-tarief. De transporteur moet wel kunnen aantonen dat de waarde daadwerkelijk is aangegeven.

Let op!

De betreffende tabelpost is ingewikkelder dan het in eerste instantie lijkt. In het Besluit Tabel II is een aantal voorbeelden opgenomen. Het is raadzaam om bij vragen over het al dan niet van toepassing zijn van deze tabelpost gedegen advies in te winnen. Bij twijfel kan er voor worden gekozen om het 21%-tarief te hanteren (voor zover sprake is van een Nederlandse opdrachtgever).

3.5. Diensten ten aanzien van douanegoederen

In beginsel worden bij invoer diverse belastingen verschuldigd: douanerechten (invoerrechten), btw, accijnzen, landbouwheffingen en / of antidumpingheffingen. De btw is terugvorderbaar, de andere belastingen zijn kostenverhogend. Als de goederen door de EU heen vervoerd worden, bijvoorbeeld van het Verenigd Koninkrijk naar Zwitserland, zonder dat de goederen in het vrije verkeer van de EU terecht moeten komen, dan zou heffing van deze belastingen onnodig kostenverhogend zijn. In dit geval kunnen de goederen onder een douaneregeling 'douanevervoer' (ook wel 'T-1 vervoer') door de EU heen vervoerd worden, zonder dat deze heffingen optreden. Het vervoer van dergelijke goederen valt ook onder het 0%-tarief (zowel voor een 'hoofdaannemer' als 'onderaannemer'). Na fysieke invoer kunnen goederen ook worden opgeslagen in een 'douane-entrepot': daar liggen de goederen dan onder schorsing van heffingen. Pas als de goederen in het vrije verkeer worden gebracht of de goederen onder de douaneregeling douanevervoer verder worden vervoerd, dan wordt het regime van douane-entrepot beëindigd. Omdat de goederen aldaar in opslag nog niet in het vrije verkeer zijn, zijn het nog steeds 'niet ingevoerde goederen'. Diensten ten aanzien van dergelijke goederen vallen ook onder het 0%-tarief.

⁴ Art. 9 lid 2 sub b jo. tabel II post b.2. jo. art. 19 lid 2 onderdeel b Wet OB.

3.6. *Diensten ten aanzien van lege containers*

Een bijzonder variant is een Nederlands 0%-tarief in verband met diensten ten aanzien van lege containers. Dit tarief speelt alleen als de opdrachtgever in Nederland is gevestigd, want dan is ook de plaats van dienst Nederland en vallen we onder het Nederlandse 0%-tarief. De betreffende diensten zijn het verhuren van containers, herstel- en onderhoudswerkzaamheden aan de containers en het vervoer en opslag van lege containers die in het internationale vervoer worden gebruikt.

Voorbeeld

Een Nederlandse transporteur krijgt de opdracht van een Duitse ondernemer om lege containers te vervoeren van Rotterdam naar Hamburg. De plaats van dienst is Duitsland, waardoor het Nederlandse 0%-tarief niet van toepassing is. De Duitse btw is naar de opdrachtgever verlegd (tenzij men in Duitsland ook een 0%-tarief heeft ten aanzien van lege containers; hetgeen aan de opdrachtgever is om de transporteur daarover te informeren).

4. Tenslotte

In deze praktijknotitie hebben we de btw-gevolgen van logistieke diensten behandeld. We zijn daarbij uitgebreid ingegaan op de toepassing van het 0%-tarief en diverse voorbeelden. Mocht u vragen hebben over de inhoud van deze NOAB-praktijknotitie, dan kunt u als NOAB-lid in het kader van de NOAB-helpdesk contact met ons opnemen.

NOAB Adviesgroeplid BTW-INSTITUUT – Frank Ressler en Ilse van Noije
Tel. 078-6225452

Voorwaarden en disclaimer

Deze praktijknotities zijn specifiek bedoeld voor NOAB-kantoren. Het is niet toegestaan deze te delen met andere partijen. Daarnaast is de disclaimer van kracht die u kunt vinden op <https://noab.nl/disclaimer-privacy-en-cookieverklaring/>.