

E-commerce in de btw: Werk aan de webshop?

Naam Remon Abadier
Nummer 315371
Begeleider P. Oerlemans

Amsterdam, augustus 2014

Voorwoord

Nadat mijn broer in januari op btw-vlak mocht afstuderen, werd het voor mij ook tijd om de tweede btw-specialist in de familie te worden. Met het verdedigen van deze thesis beëindig ik de master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit en daarbij ook een mooie tijd. 6 jaar geleden begon ik als student aan de bachelor Bedrijfseconomie & Economie. Na twee keuzevakken is uiteindelijk gekozen voor de studie Fiscale Economie. Het grootste gedeelte van mijn leven heb ik doorgebracht op de (zaal)voetbalvelden. Dit deed ik met grote passie op topsport niveau. Voetbal heeft mij ook gemaakt als de persoon die ik heden ten dage ben. Het gat wat ontstond na het stoppen van voetbal op niveau werd vrijwel gelijk opgevuld met fiscaliteit. ‘Eindelijk’ kon ik mij volledig focussen op het fiscale gebied. Op persoonlijk fiscaal vlak kon ik mij dan ook ontwikkelen bij Stichting Belastingwinkel Rotterdam en studievereniging R.F.V. Christiaanse-Taxateur. Eén van de hoogtepunten is de fiscale studiereis van R.F.V. Christiaanse-Taxateur naar Istanbul en de commissiewerkzaamheden voor R.F.V. Christiaanse-Taxateur.

Door de colleges van de gepassioneerde Leo Stevens ontstond de interesse voor het fiscale vakgebied. Piet Oerlemans en René van der Paardt zijn door hun mooie praktijkvoorbeelden mijn inspirators geweest voor het vakgebied van de indirecte belastingen. Een scriptieonderwerp binnen de btw was dan ook een snel gemaakte keuze.

Voor de totstandkoming van mijn scriptie wil ik in de eerste plaats mijn begeleider Piet Oerlemans enorm bedanken. Naast de keeperstalenten van Piet wil ik Piet graag bedanken voor de kritische blik op mijn scriptie. Daarnaast wil ik BDO Nederland en daarbij in het bijzonder Maarten Benard, Inge Hooites Meursing en Annemarieke Smits bedanken voor de kritische noten, adviezen en de mogelijkheden die zij mij hebben gegeven om in een professionele en collegiale werksfeer aan deze scriptie te kunnen werken.

Tot slot wil ik mijn ouders bedanken voor hun vertrouwen, oprechte steun en positiviteit.

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	6
1.1	Aanleiding.....	6
1.2	Probleemstelling.....	8
1.3	Verantwoording opzet	8
2	Toetsingskader.....	9
2.1	Inleiding	9
2.2	rechtskarakter omzetbelasting.....	10
2.2.1	Object en subject	10
2.2.2	Bestedingsbelasting/verbruiksbelasting	11
2.2.3	Conclusie	14
2.3	Bestemminglandbeginsel en oorspronglandbeginsel	14
2.3.1	Bestemminglandbeginsel	14
2.3.2	Oorspronglandbeginsel	16
2.3.3	Conclusie	18
2.4	neutraliteitsbeginsel	18
2.4.1	Inleiding	18
2.4.2	Economische dimensie.....	20
2.4.3	Juridische dimensie	22
2.4.4	Conclusie	25
3	Wettelijk kader elektrnische diensten	27
3.1	inleiding.....	27
3.2	Plaats van dienst regels	29
3.2.1	Internationaal	29
3.2.2	Inleiding ‘plaats van dienst’	30
3.2.3	Hoofdregels ‘plaats van dienst’	30
3.2.4	Uitzonderingen.....	31
3.2.5	De plaats van dienst per 1 januari 2010.....	32
3.3	Elektronische diensten	33
3.3.1	Begrip elektronische diensten.....	33
3.3.2	Elektronische diensten internationaal	34
3.3.3	Huidige wetgeving plaats van elektronische diensten	35
3.3.4	Wetgeving vanaf 2015 plaats van elektronische diensten.....	36
3.3.5	Het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van een particulier/niet-ondernemer tot 2015	37
3.3.6	Het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van een particulier/niet-ondernemer vanaf 2015.....	38
3.4	plaats van ‘werkelijk gebruik’	40
3.4.1	Plaats ‘werkelijk gebruik’ tot 2015	40
3.4.2	Plaats van ‘werkelijk gebruik’ vanaf 2015	41
3.5	Het mini-één-loket-systeem	41

3.5.1	Mini-één-loket-systeem tot 2015	41
3.5.2	Mini-één-loket-systeem vanaf 2015	43
3.6	afstandsverkopen	44
3.6.1	Theorie	44
3.6.2	Afstandsverkopenregeling ten opzichte van plaats van elektronische dienst	46
3.7	Conclusie	47
4	toetsing ‘plaats van dienst’ aan geschetst toetsingskader	50
4.1	inleiding	50
4.2	elektronische diensten tot 2015	51
4.2.1	Het rechtskarakter en de wet- en regelgeving elektronische dienst	51
4.2.2	Analyse rechtskarakter en elektronische diensten omzetbelasting	52
4.2.3	Conclusie analyse rechtskarakter en elektronische diensten omzetbelasting	54
4.2.4	Het neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	54
4.2.5	Inleiding economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	54
4.2.6	Analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	55
4.2.7	Conclusie analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten 59	
4.2.8	Inleiding juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	60
4.2.9	Conclusie juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	64
4.3	elektronische diensten vanaf 2015	66
4.3.1	Het rechtskarakter en de wet- en regelgeving elektronische dienst	66
4.3.2	Analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	67
4.3.3	Conclusie analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten 69	
4.3.4	Analyse juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	69
4.3.5	Conclusie analyse juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten	71
4.4	aanbeveling	72
4.4.1	Aanbeveling #1 uitvoerbaarheid bepaling woon- of vestigingsplaats van de afnemer ...	72
4.4.2	Aanbeveling #2 uitvoerbaarheid bepaling woon- of vestigingsplaats van de afnemer ...	73
4.4.3	Aanbeveling #3 uitvoerbaarheid mini-één-loket systeem	74
4.4.4	Conclusie aanbevelingen	75
4.5	Beantwoording deelvragen	75
5	conclusie	80
6	literatuurlijst	86
7	Bijlage	88
7.1	bijlage 1	88
7.2	bijlage 2	89

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat- Generaal
art.	artikel(en)
B2B	Transactie tussen ondernemers
B2C	Transactie tussen een ondernemer en een consument
BNB	Beslissingen in de belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting over toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, Richtlijn nr. 2006/112/EG
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
EC	Europese Commissie
E-commerce	Electronic Commerce
EG	Europese Gemeenschap
Eerste richtlijn	Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/227/EEG
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (na 1-1-2010 HvJ EU)
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie (voor 1-1-2010 HvJ EG)
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
P.	Pagina('s)
R.O.	Rechtsoverweging(en)
Tweede richtlijn	Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/228/EEG
V-N	Vakstudienieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, Richtlijn nr. 77/388/EEG

1 INLEIDING

1.1 AANLEIDING

Dat de samenleving constant verandert is een feit. Het commerciële gebruik van de computer en het internet bracht en brengt de veranderde samenleving in een stroomversnelling. Deze ontwikkelingen, ook wel de ‘informatie revolutie’ genoemd, is na de industriële revolutie één van de belangrijkste ontwikkelingen van de 20^e eeuw¹.

De wereld beschikte vanaf 1983 over een open netwerk. Pas rond 1994 werd het internet een bekend publiek verschijnsel, na opheffing van het verbod om commerciële activiteiten te ontplooiën op het internet.² Het internet was toen alleen voorbehouden aan overheid en onderwijs. Nadat het internet rond 1996 aanslaat bij het grote publiek, neemt het aantal internetgebruikers explosief toe³. Waar naar schatting 16 miljoen internetgebruikers waren in 1995 en in 2000 ongeveer 361 miljoen, zijn er op juni 2013 maar liefst 2.405 miljoen internetgebruikers.

De sterke groei van het internet heeft geleid tot een toename van de elektronische handel in de EU tussen ondernemingen en consumenten⁴ (hierna: B2C). Deze nieuwe vorm van ondernemen wordt ook wel aangeduid als ‘electronic commerce’ (hierna: e-commerce). De toename van de elektronische handel wordt ook bevestigd door de cijfers volgens de *mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement*⁵. In 2006 kocht 27% van de EU-consumenten tenminste één artikel via het internet, in 2008 steeg dit percentage al naar 33%. Het gros van deze transacties vonden plaats binnen één en dezelfde lidstaat. Het aantal grensoverschrijdende e-commerce verkopen bleef steken op een percentage van ongeveer 7% tussen 2006 en 2008.

Wat opvalt uit de bovenstaande cijfers is dat de groei bij elektronische handel in een B2C verhouding bij grensoverschrijdende situaties achter blijft op de B2C verkopen binnen dezelfde lidstaat. Een aantal belemmeringen liggen hieraan ten grondslag, waaronder een btw aspect.

De btw heffing was op e-commerce diensten tot 1 juli 2003 vrij simpel. Elektronische diensten vielen onder de toenmalige hoofdregel die gold voor de ‘plaats van dienst’: heffing in het land van de dienstverrichter. Alleen voor specifiek aangewezen diensten gold dat deze belast waren in het land van de afnemer. Elektronische diensten vielen niet onder een uitzonderingsbepaling, want ze

¹ V. Choudhary (2011), ‘Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law’, *International Tax Journal*, 37, 4, pp. 33-34.

² John Ryan, *A history of the internet and the digital future*, Londen: Reaktion books 2010, p. 120.

³ <http://www.loboca.nl/internetgebruikers-wereldwijd/>.

⁴ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's over de grensoverschrijdende elektronische handel tussen ondernemingen en consumenten in de EU, 22 oktober 2009, nr 4 (<http://www.europa-nu.nl/9353000/1/j9vvi6bgt59h8st/vj6ipirvrnz>).

⁵ Zie voetnoot 4.

bestonden maar net⁶. Het gevolg van de vorige volzin was dat elektronische diensten van buiten de EU btw-vrij konden worden betrokken. Hierdoor ontstond oneerlijke concurrentie van EU-internetondernemers ten opzichte van niet EU-internetondernemers.

Vanaf 1 juli 2003 is een nieuwe wettelijke regeling ingevoerd. Daarbij geldt sindsdien voor B2C transacties een bijzondere regeling. Voor internetondernemers binnen de EU geldt hetzelfde als voor 1 juli 2003, met als gevolg dat zij de btw berekenen van hun land van vestiging. Voor niet-EU-internetondernemers daarentegen geldt dat zij btw-plichtig zijn in alle lidstaten waar ze klanten hebben. Deze 'tijdelijke' e-commerce regeling is in de relatie EU en niet-EU een belangrijke verbetering, aangezien elektronische diensten van buiten de EU niet meer btw-vrij konden worden betrokken.

Fiscaal neutraal werkt het overigens niet uit voor internetondernemers binnen de EU. Uit de regels van de plaats van elektronische diensten volgt dat, indien een dienstverrichter die in de EU is gevestigd een elektronische dienst verricht voor een niet-ondernemer die in een andere lidstaat woont of is gevestigd, de plaats van de elektronische dienst daar is waar de dienstverrichter is gevestigd. Indien een Hongaarse ondernemer elektronische diensten verricht voor een Nederlandse niet-ondernemer, is het btw tarief 27%. Wanneer een Luxemburgse ondernemer diezelfde dienst verricht voor een Nederlandse niet-ondernemer, is het btw tarief maar 15%. Een dergelijk tariefdifferentiatie is een serieuze bedreiging van de concurrentiepositie geworden door de grensoverschrijdende mogelijkheden van e-commerce.

Bij de nieuwe 'plaats van dienst'- regels voor telecommunicatie -, omroep- en elektronische diensten die per 1 januari 2015 in werking treden, speelt niet alleen de dienstverrichter een belangrijke rol, maar ook de afnemer van de prestatie. Zit de afnemer in het binnenland of het buitenland en waar vindt het verbruik plaats? De anonieme en virtuele aspecten van e-commerce maken de uitvoering van de Richtlijn moeilijk door de administratieve last voor ondernemers en de beperkte controlemogelijkheden voor overheden. Gaan we voor praktische eenvoud of willen we het btw-stramien volgen en daar belastingen waar het verbruik plaats vindt (bestemminglandbeginsel)?

De vraag die nu naar boven komt is of aanpassingen van de huidige 'plaats van dienst' regeling geen inbreuk maken op uit het rechtskarakter voortvloeiende bestemmingsland-en neutraliteitsbeginsel. Het onderzoek zal worden gespitst op deze vraag en zal met name zien op de huidige behandeling en de toekomstige behandeling inzake de plaats van elektronische dienst bij een B2C transactie.

⁶ Roelof Vos, De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015, BTW-bulletin, november 2013 aflevering 11.

1.2 PROBLEEMSTELLING

Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding effectief belast met de toepassing van de huidige Btw-Richtlijn of is een aanpassing van de Richtlijn gewenst? Zijn er andere mogelijkheden om eventuele inbreuken op het neutraliteitsbeginsel-en of bestemminglandbeginsel weg te nemen?

1.3 VERANTWOORDING OPZET

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden, wordt het onderzoek onderverdeeld in een aantal fases. In het eerste hoofdstuk wordt het toetsingskader geschetst. Om de effectiviteit te kunnen toetsen, wordt als eerst bepaald wanneer er sprake is van een inbreuk op de effectiviteit. Ofwel wanneer is er sprake van een inbreuk op het neutraliteit-en bestemminglandbeginsel in de btw. Indien objectief is bepaald wanneer sprake is van een inbreuk, kan immers de tweede fase van het onderzoek worden getoetst.

De tweede fase zal bestaan uit de huidige behandeling van de e-commerce diensten. Binnen deze fase zal allereerst de huidige wet- en regelgeving aan bod komen met betrekking tot elektronische diensten in de btw. Vervolgens zal de huidige regeling voor elektronische diensten getoetst worden aan het neutraliteits-en bestemmingslandprincipe. In deze fase zal dan ook de toekomstige regeling worden meegenomen.

In de derde fase zullen bepaalde haken en ogen aan de huidige en/of toekomstige regelingen met betrekking tot elektronische diensten worden besproken, zoals het mini-één-loket systeem en de bepaling van de woon-of vestigingsplaats. Vervolgens zullen een aantal aanbevelingen worden gedaan

De laatste fase zal bestaan uit het samenvoegen van de benoemde fases om zo tot de juiste conclusie te kunnen komen omtrent de probleemstelling.

2 TOETSINGSKADER

2.1 INLEIDING

Voor het beantwoorden van de probleemstelling, is het van belang de doelstellingen van de omzetbelasting alsmede de praktische beperkingen door de wijze van heffen in ogenschouw te nemen. Veel meer dan bij andere belastingen speelt bij de omzetbelasting de discussie, op wie en ter zake waarvan de belasting hoort te drukken. Op wie en ter zake waarvan belasting moet drukken wordt ook wel aangeduid als het rechtskarakter van de belasting. Bij het ontleden van de omzetbelasting begint men dus bij de vraag wat het rechtskarakter is. Algemeen gezegd is de vraag naar het rechtskarakter van een belasting de vraag wie en wát men rechtens wil belasten. Bij het ontleden van het rechtskarakter van de btw kunnen enkele beginselen worden afgeleid waaraan het btw-stelsel kan worden beoordeeld. Het doorgronden van het rechtskarakter is dan ook van essentieel belang voor dit onderzoek gezien de geformuleerde probleemstelling. Onderdeel van het rechtskarakter is de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is. Op de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is bestaat overigens geen eenduidig antwoord. Verschillende meningen zullen dan ook kort de revue passeren. Omdat het rechtskarakter wordt getoetst in het onderzoek en de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting onderdeel uitmaakt van het rechtskarakter, is het antwoord op vraag belangrijk voor het verdere verloop van het onderzoek.

Er bestaan verschillende beginselen op grond waarvan omzetbelasting geheven kan worden op 'e-commerce' diensten. Op basis van het oorspronglandbeginsel dient btw betaald te worden in het land waar de aankoop/dienst plaatsvindt. Een ander beginsel is het bestemminglandbeginsel. Dit beginsel bepaalt dat btw betaald moet worden in het land waar het verbruik plaatsvindt. Het huidige stelsel bestaat uit een mix van beide beginselen. Deze beginselen zullen dan ook geanalyseerd en besproken worden.

Naast het oorsprongland- en het bestemminglandbeginsel is binnen de omzetbelasting een grote rol weggelegd voor het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel dient regelmatig als leidraad bij de beantwoording van de prejudiciële vragen die aan het Hof van Justitie worden voorgelegd door de nationale rechters. In rechtsoverweging 67 van het arrest AB-SKF, stelt het hof dat de fiscale neutraliteit een grondbeginsel is van het gemeenschappelijke Btw-stelsel⁷. Het neutraliteitsbeginsel speelt een grote rol bij ondernemers in het binnenland ten opzichte van ondernemers die in een andere staat zijn gevestigd. Eén van de doelen van het neutraliteitsbeginsel is dat de binnenlandse ondernemers en ondernemers die in een andere staat zijn gevestigd hetzelfde behandeld worden, zodat geen van beiden een concurrentienadeel dan wel voordeel heeft op de ander. Tevens is belangrijk om op te merken dat het neutraliteitsbeginsel onderverdeeld kan worden, te weten in de

⁷ Het arrest AB-SKF, r.o. 67.

economische neutraliteit en de juridische neutraliteit. Bij de economische neutraliteit wordt gekeken naar de economische verstoringen van de omzetbelasting. Het juridische aspect kijkt of er sprake is van gelijke behandeling. Beide dimensies van de neutraliteit zullen ook dan ook de revue passeren.

Het toetsingskader wordt gevormd door het uit het rechtskarakter voortvloeiende bestemmingsland- en oorspronglandbeginsel tezamen met het neutraliteitsbeginsel. Binnen hoofdstuk twee zal het toetsingskader vorm krijgen en worden toegepast in hoofdstuk vier.

2.2 RECHTSKARAKTER OMZETBELASTING

2.2.1 Object en subject

Algemeen gesproken geeft het rechtskarakter van een belasting aan, wie en ter zake waarvan belasting dient te worden geheven⁸. Met het rechtskarakter wordt het (beoogde) belastingobject en belastingsubject bedoeld. Voor de Wet OB 1968 is de ondernemer zoals gedefinieerd in artikel 7 Wet OB 1968 (thans artikel 9 Btw-richtlijn) het subject (belastingplichtig). Het subject ofwel de ondernemer voor de omzetbelasting is verantwoordelijk voor de belastingafdracht en de administratie. Leveringen van goederen en diensten vormen het belastbare feit in de omzetbelasting, oftewel het object. Het belastbare feit in de Wet OB 1968 zijn de belastbare handelingen die in artikel 1 (artikel 2 lid 1 Btw-Richtlijn) van de genoemde belasting zijn te vinden. Is sprake van een van deze belastbare feiten, dan is in beginsel omzetbelasting verschuldigd over de tegenprestatie van deze belastbare handelingen.

De omzetbelasting in Nederland is een algemene indirecte verbruiksbelasting: een belasting die beoogt al het consumptieve verbruik te treffen door middel van een heffing die niet bij de consument (niet-ondernemer) zelf plaatsvindt, maar bij diens toeleverancier (ondernemer, oftewel belastingplichtige)⁹. Nu de belastingplichtige niet dezelfde is als het (beoogde) heffingssubject is sprake van een indirecte belasting¹⁰.

Bij een directe belasting zijn de belastingplichtige en het beoogde heffingssubject, op wie de belasting beoogt te drukken, hetzelfde. Praktisch is dit allerm minst voor de omzetbelasting. De consument (niet-ondernemer) dient dan zelf aangifte te doen van goederen of diensten die hij verbruikt/gebruikt heeft. De indirecte manier van heffen is meer een middel dan een doel op zich, daar het particuliere verbruik van goederen en diensten uiteindelijk moet worden belast¹¹.

⁸Mr. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002, p.45.

⁹Mr. Dr. M.E. van Hilten, prof. Dr. H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p. 13.

¹⁰A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009, p. 76.

¹¹A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009, p. 36.

2.2.2 Bestedingsbelasting/verbruiksbelasting

Onderdeel van het rechtskarakter is de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is. Globaal gezien kan een omzetbelasting het rechtskarakter hebben van een bestedingsbelasting en van een verbruiksbelasting¹². Over het verbruik van de consument (niet-ondernemer) kan op twee manier belasting geheven worden, te weten een bestedingsbelasting of een verbruiksbelasting¹³.

De term verbruik is ietwat complex te herleiden. De btw heeft namelijk geen betrekking op het fysieke gebruik van een goed. Immers, ook goederen die niet worden verbruikt worden belast. Denk hierbij aan goederen die defect of kwijt geraakt zijn of aan goederen over de houdbaarheidsdatum. De ratio is weliswaar om het consumptieve verbruik te belasten, maar dit wordt bereikt door de besteding als maatstaf van heffing te hanteren. De term ‘verbruik’ lijkt daarom weinigzeggend. Reugebrink vraagt zich af wat nog de betekenis is van het woord ‘verbruik’ en meent dat de bestedingen worden belast¹⁴. Voor de heffing van btw is dus primair de besteding van belang en niet de consumptie op zichzelf. Bestedingen vormen dus het uitgangspunt en het verbruik de mogelijke argumentatie. Dit hangt samen met het feit de omzetbelasting een indirecte belasting is. De heffing van omzetbelasting vindt niet achteraf plaats op aangifte, maar op het moment de dienst of het goed wordt geleverd aan de consument (niet-ondernemer). Diegene die de besteding in ontvangst neemt draagt daarbij de omzetbelasting af. De daadwerkelijke consumptie van geleverde goederen of diensten is voor de heffing van btw niet van belang. Gezien sprake is van een indirecte belasting en de praktische bezwaren die zich hierbij voor zouden doen, is het haast onmogelijk om bij de daadwerkelijke consumptie aan te sluiten. Kortom, doel en middel komen samen in het begrip ‘consumptieve bestedingen’. Het CBS verstaat onder consumptieve bestedingen: “de uitgaven voor goederen en diensten die worden gebruikt voor de rechtstreekse bevrediging van individuele of collectieve behoeften van leden van de gemeenschap”.¹⁵ Het begrip ‘consumptieve bestedingen’ volgens het CBS sluit aan bij het ideaal van een verbruiks-/bestedingsbelasting. In de literatuur kan verwarring ontstaan over het begrip ‘verbruik’. Voor het vervolg van het onderzoek wordt verstaan onder ‘verbruik’ het productieve verbruik (daadwerkelijk gebruik) en niet het consumptieve verbruik (besteding), tenzij het anders wordt aangegeven.

Zoals het woord al zegt, wordt met een bestedingsbelasting bedoeld een belasting op de besteding van een goed of een dienst. Een voorbeeld om de werking van een bestedingsbelasting te illustreren is het befaamde melkpak voorbeeld. Bij de aankoop van een pak melk wordt omzetbelasting in rekening gebracht. De aankoop gebeurt ongeacht of het pak melk daadwerkelijk wordt

¹² J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer, UitgeverijFED, 1973, blz 7 en S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, R.N.G. van der Paardt, *Cursus belastingrecht. Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, paragraaf 1.0.2.

¹³ Opgemerkt dient te worden dat met de term verbruiksbelasting naar mijn mening, bezien vanuit de Europese btw-regelgeving, wordt gedeut op een consumptiebelasting.

¹⁴ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer, UitgeverijFED, 1990.

¹⁵ www.cbs.nl> home> methoden> begrippen> consumptieve bestedingen.

geconsumeerd (zie alinea hierboven). Wordt het pak melk niet geconsumeerd, dan volgt geen retournatie van omzetbelasting. Kortom, de besteding ofwel het consumptieve verbruik wordt belast en niet het productieve verbruik (daadwerkelijk gebruik).

Uit rapporten van de commissies, die de Europese Commissie destijds had ingesteld om te onderzoeken op welke manier het gemeenschappelijke Europese btw stelsel het beste zou kunnen worden vorm gegeven, blijkt dat een verbruiksbelasting het productieve verbruik van goederen en diensten beoogt te betrekken in de heffing¹⁶. Bij een verbruiksbelasting kan rekening worden gehouden met het gegeven dat het verbruik (nog) niet geheel heeft plaatsgevonden.

Het onderscheid tussen een bestedingsbelasting en een verbruiksbelasting komt duidelijk naar voren bij de regeling voor tweedehandsgoederen¹⁷. Indien je handelt in gebruikte goederen, kunst, antiek of verzamelvoorwerpen, kan men een speciale regeling toepassen, de zogenoemde margeregeling¹⁸. De werking van de margeregeling kan aan de hand van een auto worden uitgelegd. Indien een autohandelaar een gebruikte auto koopt van een niet-ondernemer(consument), is hierover geen omzetbelasting verschuldigd. De niet-ondernemer(consument) voldoet per slot van rekening niet aan het vereiste van het ondernemerschap voor de omzetbelasting. De al betaalde omzetbelasting kan door de niet-ondernemer(consument) daarnaast niet worden teruggevraagd. De auto is als het ware verbruikt door de niet-ondernemer. De margeregeling betekent voor de autohandelaar, bij verkoop, dat hij de omzetbelasting niet berekent over de totale verkoopprijs, maar over de winstmarge. De winstmarge is het verschil tussen de vergoeding die de autohandelaar ontvangt van de koper en wat hij aan de niet-ondernemer heeft betaald. Indien omzetbelasting over de totale verkoopprijs wordt berekend, zou vanuit het oogpunt van een verbruiksbelasting sprake zijn cumulatie van omzetbelasting. Kijkt men naar de bestedingsbelasting, dan is geen sprake cumulatie, aangezien de aankoop van de auto een nieuwe besteding is.

Het is overigens duidelijk dat de omzetbelasting niet het totale gebruik van diensten en/of goederen beoogt te belasten. De omzetbelasting beoogt het gebruik door particulieren (niet-ondernemers) te belasten¹⁹.

Volgens Merckx²⁰ kunnen er in de literatuur drie hoofdstromingen worden onderscheiden, die het rechtskarakter van omzetbelasting duiden:

1. De omzetbelasting is een bestedingsbelasting;
2. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting (consumptiebelasting)

¹⁶ Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel, 1962, blz. 49 en ABC-rapport, januari 1962, blz. 24.

¹⁷ Mr. Dr. M.M.W.D. Merckx, *De woon-en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p.27.

¹⁸ Artikel 28b Wet OB 1968.

¹⁹ C.P. Tuk, *Wet op de Omzetbelasting 1968*, Deventer, Kluwer, 1979, blz. 33.

²⁰ Mr. Dr. M.M.W.D. Merckx, *De woon-en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p.27/28.

3. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert.

Met betrekking tot de bovenstaande opties hebben Van Hilten en Van Kesteren de mening dat een verbruiksbelasting het beste is te omschrijven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren²¹. Ongeacht het feit dat de consumptie vaak niet synchroon loopt met de kosten die daarvoor worden gemaakt, is de besteding naar hun mening de meest gereede maatstaf voor consumptie. De meeste levensmiddelen zijn het voorbeeld van het synchroon lopen van de consumptie en de besteding. Indien er echter een duurzaam goed wordt aangeschaft (zoals een auto), dan loopt het verbruik en de besteding niet meer geheel synchroon. Het 'verbruik' zal over meerdere jaren plaatsvinden, terwijl de besteding eenmalig is. Dit is volgens Van Hilten en Van Kesteren de reden dat er vanuit moet worden gegaan dat de besteding de maatstaf van de consumptie is.

De mening van Merckx komt overeen met de mening van Van Hilten en Van Kesteren. Merckx is van mening dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert. Merckx geeft aan dat het doel van de omzetbelasting de consumptie is van de niet-ondernemer te belasten, terwijl het de vorm van een bestedingsbelasting lijkt te benaderen. Hoewel de laatst genoemde hoofdstroming naar de mening van Merckx op correcte wijze aangeeft wat het doel en de vorm van de omzetbelasting behoort te zijn, maakt de vorm waarin een belasting wordt geheven zijn inziens geen deel uit van het rechtskarakter van een belasting.

Daarentegen wordt in de Cursus Belastingrecht (omzetbelasting)²² betoogd dat de omzetbelasting een bestedingsbelasting is. Volgens de schrijvers is de overheid alleen geïnteresseerd in de besteding en niet in de consumptie van goederen en diensten. Oftewel, de overheid wenst niet te belasten wat feitelijk geconsumeerd wordt, maar juist het belasten wat besteed wordt door de consument. De levering van een goed of een dienst bepaalt evenzeer het heffingsmoment, als de maatstaf van heffing. Zoals al eerder is omschreven is een heffing die alleen aansluit bij het verbruik ondenkbaar, omdat dit praktisch niet uitvoerbaar is. Dit sluit aan bij de stroming welke zegt dat de omzetbelasting puur een bestedingsbelasting is. De Cursus Belastingrecht (omzetbelasting) en Merckx delen de mening over de vorm dat de maatstaf van heffing gebaseerd moet worden op de besteding en niet op het verbruik. Daarentegen is Merckx van mening dat de omzetbelasting een consumptiebelasting is welke uit praktische overwegingen 'besteding is verbruik' hanteert.

²¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 7.

²² S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, en R.N.G. van der Paardt, studenteneditie 2006-2007, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2006, p.31.

Naar mijn mening beoogt de omzetbelasting de consumptie van de niet-ondernemer (particulier) te belasten. Uit praktische overwegingen is het niet haalbaar om (alleen) het productieve verbruik te belasten. Hierdoor dient mijn inziens het principe ‘besteding is (productieve) verbruik’ gehanteerd te worden. Het gegeven dat de omzetbelasting een indirecte belasting is, zorgt ervoor dat de omzetbelasting geen pure verbruiksbelasting kan zijn en hieromtrent ook de kenmerken vertoont van een bestedingsbelasting. De omzetbelasting kan naar mijn mening niet gekwalificeerd worden als puur een verbruiksbelasting of een bestedingsbelasting. Daarom deel ik de zienswijze van Merckx die van mening is dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert.

2.2.3 Conclusie

De omzetbelasting in Nederland is een algemene indirecte verbruiksbelasting. De omzetbelasting beoogt al het consumptieve verbruik te treffen door middel van een heffing die niet bij de consument (niet-ondernemer) zelf plaatsvindt, maar bij diens toeleverancier (ondernemer, oftewel belastingplichtige). Nu de belastingplichtige niet dezelfde is als het (beoogde) heffingssubject is sprake van een indirecte belasting. Omdat de omzetbelasting een indirecte belasting is, kan het naar mijn mening geen pure verbruiksbelasting zijn. Het vertoont namelijk ook de kenmerken van een bestedingsbelasting. De omzetbelasting is naar mijn mening dan ook een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert.

Nu is geconstateerd dat de omzetbelasting een indirecte belasting is die beoogt het consumptieve verbruik te belasten, zal in de volgende paragrafen de vraag worden beantwoord of het oorspronglandbeginsel of het bestemminglandbeginsel voortvloeit uit het rechtskarakter van de omzetbelasting.

2.3 BESTEMMINGLANDBEGINSEL EN OORSPRONGLANDBEGINSEL

2.3.1 Bestemminglandbeginsel

Wat vertelt het rechtskarakter ons precies over de plaats waar een aan de btw onderworpen prestatie idealiter dient te zijn onderworpen? In het proefschrift van Merckx wordt betoogt dat een rechtvaardige verdeling van de heffingsbevoegdheden internationaal vaak getoetst wordt aan de hand van het baatbeginsel²³. Het baatbeginsel houdt in dat een overheid die voorzieningen treft hiervoor een vergoeding terug mag verwachten in de vorm van belastingen. Door het feit de btw een verbruiksbelasting is, behoren volgens Merckx de voorzieningen van de overheid die de transactie en het verbruik mogelijk maken de doorslag te geven in de discussie rondom de heffingsbevoegdheden van de verschillende staten. Het verbruik van collectieve goederen is een

²³ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, blz 51-70.

voorbeeld van een dergelijke overheidsvoorziening. Een gekochte segway is bijvoorbeeld van beperkte waarde in het geval een overheid geen infrastructurele investeringen heeft gedaan in de vorm van onder andere fietspaden. De consument profiteert van deze overheidsvoorziening. Het baatbeginsel zorgt er dus voor dat de overheid hiervoor extra btw inkomsten mag verwachten. Een in mijn ogen logische conclusie van het baatbeginsel is, dat het meest rechtvaardige heffingspunt dat aan deze voorziening is gekoppeld, de plaats van verbruik zal zijn.

Het bestemminglandbeginsel houdt in dat heffing van btw dient (beoogt) plaats te vinden in de lidstaat daar waar het productieve verbruik van goederen of diensten plaats vindt. Omdat door middel van de btw consumptief verbruik in de heffing wordt betrokken, dient dit mijn inziens te gebeuren in de lidstaat waar de consumptie plaatsvindt.

Uit het karakter van de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting vloeit voort dat goederen en diensten aan omzetbelasting zijn onderworpen in het land daar waar zij worden verbruikt (daadwerkelijk gebruik). Aan dit land komt ook de omzetbelastingopbrengst toe²⁴. Dit uitgangspunt wordt volgens Van Hilten en Van Kesteren ook wel aangeduid als het ‘bestemminglandbeginsel’. Voordat de Europese fiscale grenzen in 1993²⁵ kwamen te vervallen, gold het bestemminglandbeginsel als uitgangspunt voor de heffing van omzetbelasting. Doordat alle 28 lidstaten van de EU eigen belastingjurisdicties blijven vormen, heeft het bestemmingsland binnen de omzetbelasting een wat hybride karakter gekregen.

De bedoeling van de Europese Commissie was om vanaf 1 januari 1997 over te stappen op het oorspronglandbeginsel als uitgangspunt voor de omzetbelasting, zoals blijkt uit het zogeheten ‘Witboek²⁶’. Dit is uiteindelijk (nog) niet van de grond gekomen vanwege het feit dat niet voldoende vertrouwen was in het systeem om belastinginkomsten te verdelen.

Het bestemminglandbeginsel stuit overigens wel op praktische problemen. Leveringen van goederen zijn, in tegen stelling tot levering van diensten, makkelijk te volgen met betrekking tot de plaats van productief verbruik. Dat de plaats van productieve verbruik bij diensten moeilijk te bepalen is kan aan de hand van het standaardvoorbeeld van Van Hilten en Van Kesteren worden toegelicht: *“Waar geniet de Belgische particulier die in Maastricht naar de kapper is geweest om er op vakantie in Duitsland netjes uit te zien, de dienst van de kapper?”²⁷*. De term ‘bestemminglandbeginsel’ kan in een geval als deze niet als onderscheidend criterium worden

²⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 137.

²⁵ In het internationale handelsverkeer zijn per 1 januari 1993 de fiscale grenzen zelf niet komen te vervallen. Uitsluitend de aan de grenzen te vervullen formaliteiten zijn afgeschaft. Ter informatie zijn deze vóór 1993 al tot een minimum teruggebracht. De nieuwe regeling had voor particulieren wel het gevolg dat de fiscale grenzen (uitzonderingen daargelaten) op het gebied van omzetbelasting en accijnzen wél zijn opgeheven.

²⁶ COM (1985) 310 van 14 juni 1985 - De voltooiing van de interne markt, Witboek van de Commissie aan de Europese Raad, p. 52, gepubliceerd op www.europa.eu.

²⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 137.

gehanteerd. Hanteert men het ‘bestemminglandbeginsel wél als onderscheidend criterium als plaatsbepaling van de prestatie, dan valt voor Duitsland, Nederland en België wat voor te zeggen dat zij tot heffing over zullen gaan. Ook al ziet de Belgische particulier er in Duitsland netjes uit, dit betekent niet dat hij er Nederland en België geen profijt heeft van de dienst. In de relatie tot e-commerce diensten kan men het voorbeeld nemen van een gedownloade film in Nederland, welke wordt afgespeeld op vakantie buiten Nederland. Op grond van het bestemminglandbeginsel is namelijk lastig te bepalen waar het productieve verbruik plaats vindt. Plaats van dienst van het aangehaalde kappersvoorbeeld is volgens de wettelijke regeling daar waar de kapper is gevestigd, oftewel Nederland. Het voorbeeld van Van Kesteren en Van Hilten toont aan dat hoewel in beginsel het bestemminglandbeginsel als uitgangspunt genomen wordt, niet altijd geheven kan worden daar waar het gebruik of productieve verbruik plaatsvindt. Uit praktisch oogpunt dient het consumptieve verbruik dus als uitgangspunt genomen te worden.

Als het aan de Europese Commissie (hierna: Commissie) ligt, zullen we in de toekomst volledig overstappen op het bestemminglandbeginsel²⁸. Dit betekent dus dat btw wordt geheven in het land van bestemming van de goederen of diensten. Het voordeel hiervan is dat tarieven en vrijstellingen niet in belangrijke mate geharmoniseerd hoeven te worden. Bijkomend is dat ‘clearing²⁹’ achterwege kan blijven bij een systeem gebaseerd op het bestemminglandbeginsel. In 2014 zal de Commissie met concrete voorstellen komen betreffende dit punt³⁰.

Kortom, het bestemminglandbeginsel geldt als uitgangspunt voor zowel B2B- als B2C-diensten. Hier zijn echter wel enkele uitzonderingen op. Een van deze uitzonderingen geldt bij B2C-diensten, waar wordt aangesloten bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. De reden van het aansluiten bij de plaats daar waar de dienstverrichter is gevestigd, komt voort uit praktische overwegingen. Nogmaals het bestemminglandbeginsel geldt wel als uitgangspunt voor B2C-diensten.

2.3.2 Oorspronglandbeginsel

Het oorspronglandbeginsel houdt in dat iedere belaste handeling is verbonden aan de fiscale plaats van oorsprong. Kortom, het land waar de goederen of diensten vandaan komen. Zoals beschreven in paragraaf 2.3.1. zou per 1 januari 1997 de nieuwe definitieve regeling van kracht worden, welke gebaseerd is op het oorspronglandbeginsel. Wanneer men naar artikel 402 lid 1 Btw-richtlijn³¹ kijkt, valt op dat het artikel zelfs vermeldt dat de huidige regeling in de toekomst vervangen wordt door

²⁸ Greenpaper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010), 1455 final, ook wel het ‘Groenboek’ genoemd, p. 6.

²⁹ Clearing houdt in dat lidstaten onderling btw-opbrengsten met elkaar verrekenen. In het geval van een systeem gebaseerd op het oorspronglandbeginsel is een clearing systeem noodzakelijk, omdat men de btw-opbrengsten toch anderszins wil verdelen over de lidstaten.

³⁰ Ten tijden van het schrijven de scriptie zijn deze voorstellen naar mijn weten niet bekend.

³¹ Art. 402 lid 1 Btw-richtlijn: “De in deze richtlijn vastgestelde regeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten is een overgangsregeling en zal worden vervangen door een definitieve regeling, in beginsel gebaseerd op belastingheffing in de lidstaat van oorsprong van de goederenlevering en de diensten”.

een nieuwe regeling die is gebaseerd op het oorspronglandbeginsel. De reden achter deze bepaling is dat het oorspronglandbeginsel praktischer is voor de ondernemer. De ondernemer hoeft zich namelijk niet in elk land te laten registreren en hoeft dus vervolgens ook geen btw-aangifte te doen in het land waar het verbruik plaatsvindt. Tevens zijn leveranciers vaak beter op de hoogte van de lokale btw-regels met betrekking tot bijvoorbeeld het tarief. De keuze voor het één of het ander hangt nauw samen met de vraag of de belasting dient te worden geheven in het land waar de daadwerkelijke consumptie plaatsvindt (bestemming), dan wel in het land waar de omzet in werkelijkheid wordt gemaakt (oorsprong).³²

Het is overigens de vraag in hoeverre het oorspronglandbeginsel valt te rijmen met een verbruiksbelasting zoals de btw. Een belastingheffing volgens het oorspronglandbeginsel kenmerkt zich namelijk meer als een productiebelasting³³. Kortom, het oorspronglandbeginsel zou een inbreuk kunnen veroorzaken op het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting. Theoretisch gezien kunnen landen met een laag omzetbelastingtarief (zoals Luxemburg) afnemers aantrekken en landen met een hoog tarief (zoals Hongarije) afnemers afstoten. Praktisch gezien zal het genoemde effect worden geëlimineerd door bijvoorbeeld cultuurverschillen of taalverschillen. De mogelijke afstand tussen de afnemer en de dienstverlener zou ook nog een rol kunnen spelen. Elektronische diensten daarentegen hebben doorgaans minder 'last' van de genoemde problemen.

In de praktijk zijn zowel negatieve als positieve commentaren te vinden op het oorspronglandbeginsel. Voordat uitvoering gegeven kan worden aan artikel 402 lid 1 van de Btw-richtlijn, zijn verdergaande maatregelen nodig om het stelsel te harmoniseren, met als doel geen inbreuk te veroorzaken op het neutraliteitsbeginsel. Een neveneffect kan namelijk optreden dat de verschuiving van de handel zal gaan naar landen met een laag tarief. Dit is in mijn ogen inherent aan het huidige Europese btw-stelsel die ruimte biedt aan lidstaten ter bepaling van hun btw-tarief (met een minimale ondergrens van 15%). Dit zou overigens een geldig argument zijn om de btw-tarieven volledig gelijk te trekken. Het probleem daarentegen is dat lidstaten zeer gehecht zijn aan hun soevereiniteit op dit vlak.

Mijn inziens zal de overstap naar het oorspronglandbeginsel niet gemaakt gaan worden, omdat de 28 EU-lidstaten niet unaniem voor het oorspronglandbeginsel (met clearing) zullen gaan vanwege het gebrek aan vertrouwen in het verdelen van de btw inkomsten. Hier kan men als tegenargument gebruiken dat de lidstaten op grond van hun verantwoordelijkheden hun verplichtingen moeten nakomen. De Europese Commissie heeft overigens aangegeven dat men niet zal gaan overstappen op het oorspronglandbeginsel³⁴.

³² European Parliament, Options for a definitive VAT system, Working Papers, Economic Affairs series, september 1995, p. 13.

³³ Een productiebelasting is gebaseerd op de gedachte dat de heffingsbevoegdheid moet worden toegewezen aan de lidstaat die de productie van goederen heeft gefaciliteerd.

³⁴ Greenpaper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010), 1455 final, p. 6.

Is een systeem mogelijk welke gebaseerd is op het oorspronglandbeginsel, alleen dan zonder clearing? In mijn ogen is dit zeker mogelijk. De btw-ontvangsten komen onder dit systeem toe aan het oorsprongland. Belasting zal worden geheven in de staat waar de waarde wordt toegevoegd. Het gevolg zal zijn dat landen die meer importeren dan exporteren btw-inkomsten mislopen (en visa versa). Dit alternatief bespaart de kosten en risico's die gepaard gaan met het 'clearing-systeem' (bijv. de risico's van het wantrouwen van lidstaten). Echter zullen lidstaten dit systeem niet als prettig ervaren gezien het feit de staat van de afnemer een mogelijke aftrek³⁵ moet erkennen, terwijl het oorsprongland de btw-ontvangsten geniet. Dit oorsprongstelsel druist tevens in tegen het in paragraaf 2.3.1 uitgelegde baatbeginsel.

2.3.3 Conclusie

Op basis van het bestemminglandbeginsel wordt de heffing van btw in principe toegewezen aan de lidstaat waar de goederen/diensten (uiteindelijk) worden afgenomen of verbruikt. Op grond van het oorspronglandbeginsel wordt de heffing in beginsel toegewezen aan de lidstaat waar de dienstverlening plaatsvindt.

Omdat de omzetbelasting een indirecte belasting is bevat het zowel elementen van een bestedingsbelasting als een verbruiksbelasting. De omzetbelasting is naar mijn mening een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert. Hieruit volgt dat het best aangesloten kan worden bij de plaats waar het verbruik plaats vindt. Niet het oorspronglandbeginsel maar het bestemminglandbeginsel sluit hier het best bij aan, omdat deze beoogt de dienst of levering te belasten daar waar het gebruik of verbruik plaats vindt. Praktisch is het vaak allerm minst, omdat er aangesloten wordt bij de woon-of vestigingsplaats van de afnemer (of bij de plaats waar de feitelijke prestatie plaats vindt) welke vaak onmogelijk te bepalen is.

2.4 NEUTRALITEITSBEGINSEL

2.4.1 Inleiding

Een van de grondslagen van het gemeenschappelijk btw-stelsel is dat het moet bijdragen aan de totstandkoming van de gemeenschappelijke markt in de Europese Unie³⁶. De cascdestelsels³⁷ die door landen als bijvoorbeeld Nederland, België of Luxemburg werden toegepast waren niet in overeenstemming met het voornaamste doel van Europese Gemeenschap. De concurrentieverhoudingen met betrekking tot soortgelijke goederen en diensten in binnenlandse en buitenlandse situaties werden door het cascdestelsel verstoord.

³⁵ Indien sprake is van een ondernemer en deze tevens belaste prestaties verricht.

³⁶ Mr. Dr. M.M.W.D. Merx, *De woon-en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 31.

³⁷ De cumulatieve cascdestelsels hadden als gevolg dat belasting in de bedrijfskolom cumuleerde, zodat op elk willekeurig punt in de bedrijfskolom de belastingdruk niet was vast te stellen.

Om toch tot een gemeenschappelijk btw-stelsel te komen, heeft de Richtlijngever besloten om tot harmonisatie over te gaan inzake de omzetbelasting. Het doel hiervan was om de factoren, die de mededingingsvoorwaarden zowel op communautair als nationaal niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen³⁸.

Het btw-stelsel zal moeten leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging (mededingingsneutraliteit). Tevens wordt in overweging 15 van de considerans van de Btw-richtlijn gesproken over belastingneutraliteit. Dit vormt een mooi bruggetje naar het basisbeginsel van de omzetbelasting, namelijk het neutraliteitsbeginsel³⁹. Vreemd genoeg geeft de communautaire wetgever geen omschrijving van het neutraliteitsbeginsel. De vraag speelt dan ook welke betekenis aan de begrippen 'mededingingsneutraliteit' en 'neutraliteitsbeginsel' moet worden gegeven.

Doel van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting is dat geen inbreuk gemaakt gaat worden op de (totstandkoming van de) interne markt. Uit de considerans van de Zesde Btw-richtlijn ziet men ook dat het neutraliteitsbeginsel beoogt te zorgen dat de heffing van omzetbelasting voor de ondernemer zo neutraal mogelijk is.

Het neutraliteitsbeginsel wordt onderverdeeld in een aantal kenmerken, zoals de juridische neutraliteit, economische neutraliteit, mededingingsneutraliteit, interne neutraliteit en externe neutraliteit. Tevens gebruikt het HvJ het neutraliteitsbeginsel regelmatig als leidraad bij de beantwoording van de prejudiciële vragen die door de nationale rechters aan het Hof worden voorgelegd. Swinkels heeft aan de hand van arresten van het HvJ vier kernelementen met betrekking tot de neutraliteit weten te onderscheiden⁴⁰. De vier kernelementen die de belastingneutraliteit volgens Swinkels onderscheiden zijn: cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit tussen eindverbruikers en tot slot neutraliteit tussen transacties. Het neutraliteitsbeginsel zal aan de hand van deze vier kernelementen ontleed worden in de volgende paragrafen.

In tegenstelling tot Swinkels deelt Van Doesum het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting op in twee verschillende dimensies, namelijk: de economische dimensie en juridische dimensie⁴¹. Bij de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel kijkt men naar de economische verstoringen. Bij de juridische dimensie kijkt men of er sprake is van gelijke behandeling.

In grote lijnen komt de opdeling van de vier kernelementen van Swinkels overeen met de twee dimensies die Van Doesum aanhaalt. De twee elementen die Swinkels aanhaalt 'cumulatie van

³⁸ Overweging 8 van de considerans van de Eerste Richtlijn.

³⁹ Bijvoorbeeld: HvJ EG 19 september 2000 nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel), r.O. 59.

⁴⁰ J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss), 2000, blz 26-40.

⁴¹ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Deventer: Kluwer 2009, p.31-34.

belasting' en 'neutraliteit tussen eindgebruikers' behoren tot de economische dimensie van Van Doesum. De 'neutraliteit tussen belastingplichtigen' en 'neutraliteit tussen transacties' vallen onder de juridische dimensie.

De Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)⁴² en Van Hilten en Van Kesteren⁴³ spreken beiden over de juridische neutraliteit, economische neutraliteit en externe neutraliteit. Het verschil met de door van Doesum aangehaalde dimensies is de externe neutraliteit. De mening van Van Doesum is dat de externe neutraliteit onder de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting valt. Merckx⁴⁴ daarentegen omvat alle genoemde dimensies en kernelementen onder 1 noemer, namelijk een overkoepelend beginsel. Het overkoepelend beginsel is het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en soortgelijke diensten. Het argument hierbij is dat wanneer niet-ondernemers zich niet alleen door economische argumenten laten leiden, dan zouden ondernemers niet meer als gelijken kunnen concurreren, wat een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel kan betekenen.

Aan de hand van de in mijn ogen alomvattende twee dimensies van Van Doesum, te weten economische en juridische dimensies, zal het neutraliteitsbeginsel worden behandeld. Hierbij zullen de meningen van andere auteurs uiteraard ook aan bod komen.

2.4.2 Economische dimensie

De economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel houdt in dat wordt gekeken naar economische verstoringen (verdeling van de welvaart) van de omzetbelasting voor de ondernemer. Een belasting werkt vanuit economisch oogpunt neutraal wanneer de belasting zo efficiënt mogelijk wordt geheven. Hierbij dient de verstoring van een belasting op de welvaart, in casu de omzetbelasting, geminimaliseerd te worden. In het kader van de economische dimensie betekent een efficiënte belasting, een belasting waarvan de versturende werking minimaal is. Een uniform tarief of progressief tarief doet niet af aan het feit dat de heffing van omzetbelasting altijd versturend zal werken met betrekking tot de economische neutraliteit. De reden hiervan is dat de afzet van goederen met een elastische vraagcurve meer zal afnemen dan de afzet van goederen waarvan de vraagcurve minder elastisch is. Bij de vaststelling van de belastingpercentages is de vraagcurve geen factor van betekenis, waardoor een omzetbelasting nooit volkomen neutraal is in economische zin⁴⁵.

⁴² S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, en R.N.G. van der Paardt, studenteneditie 2006-2007, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer (portal).

⁴³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 13/14.

⁴⁴ Mr. Dr. M.M.W.D. Merckx, *De woon-en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 33.

⁴⁵ K.M Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 17.

Waar Van Doesem de economische dimensie ook wel aanduidt als het evenredigheidsbeginsel, duiden Van Hilten en Van Kesteren de economische dimensie aan als economische neutraliteit. Economische neutraliteit dient ervoor te zorgen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet verstoord worden. Deze economische neutraliteit wordt ook wel betiteld als 'interne neutraliteit'.

In beginsel zijn alle genoemde schrijvers het eens over het feit dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet verstoord mag worden door de heffing van omzetbelasting. Van Doesem stelt dat de heffing van omzetbelasting geen invloed mag hebben op de optimale verdeling van de welvaart. In mijn ogen is het spreken over de optimale verdeling van de welvaart preciezer dan het spreken van verstoringen van concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Wanneer er sprake is van een verstoring van de concurrentieverhoudingen is automatisch sprake van verstoring van de verdeling van de welvaart. Visa versa werkt dit niet. Naar mijn mening kan overigens beter gesproken worden over een economische dimensie dan over economische neutraliteit. Economische neutraliteit wekt namelijk het idee op dat economische neutraliteit bestaat. Mijns inziens bestaat een neutrale belasting niet. Van Hilten en Van Kesteren leggen de vinger op de wond door meermaals te herhalen: *"belastingen zijn nooit neutraal"*.

Het is onontkoombaar dat belastingheffing invloed zal uitoefenen op het economisch handelen van een ondernemer. Omdat er geen neutrale belasting bestaat, zullen belastingen altijd een deel van de keuze zijn om de onderneming op een bepaalde manier te drijven. Dit heeft een welvaartsverlies tot gevolg. Internetondernemingen zullen, naast zakelijke redenen, ook de belastingdruk als reden kunnen aandragen om zich niet in Nederland, maar bijvoorbeeld in Luxemburg te vestigen. De winst wordt namelijk beïnvloed door onder andere de totale belastingdruk. Het is een logisch gegeven dat indien ondernemers zijn diensten of goederen voor minder kan aanbieden zonder dat zijn winst wordt aangetast, dit een mogelijk concurrentievoordeel geeft.

Voor de omzetbelasting geldt dat de hoogte van de belastingheffing onafhankelijk moet zijn van de lengte van de bedrijfskolom. Tevens mag er geen cumulatie optreden van belasting in de productie- en distributiefase. De betaalde omzetbelasting binnen een bedrijfskolom moet door de ondernemer afgewenteld worden op de consument en mag daardoor alleen drukken op particuliere consumptie. Het recht van aftrek van voorbelasting is het mechanisme in het btw-stelsel dat cumulatie van omzetbelasting moet voorkomen zodat neutraliteit wordt bereikt. Van Doesum stelt ook nog dat economische neutraliteit in beginsel ervoor moet zorgen dat enerzijds dubbele heffing en anderzijds non-heffing voorkomen wordt.

Het spanningsveld tussen de administratieve lasten die een ondernemer moet dragen voor de omzetbelasting enerzijds en de mogelijkheid van de lidstaten om een goede controle op de heffing van omzetbelasting anderzijds behoren ook tot de economische dimensie⁴⁶. Indien een bedrijf veel

⁴⁶ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Deventer Kluwer 2009, p.31-34.

kosten moet maken om een ingewikkelde administratie bij te houden voor de heffing van omzetbelasting, is sprake van een verstoring van de verdeling van welvaart. Immers, in plaats van de extra kosten voor de ingewikkelde administratie had de ondernemer het geld ook voor andere doelen kunnen gebruiken.

2.4.3 Juridische dimensie

Zoals eerder beschreven beoogt het rechtskarakter van de btw de consumptie van goederen en diensten te belasten. Reugebrink stelt dat uit het rechtskarakter volgt dat er een bepaald verband moet liggen tussen de hoogte van de belasting en de omvang van de bestedingen. Uit het oogpunt van rechtvaardigheid is toch wel de minste eis die men mag stellen dat de heffing per belastingsubject meetbaar is, zodat het gelijke gelijk en het ongelijke ongelijk behandeld dient te worden.⁴⁷

De vraag die Reugebrink terecht opwerpt, is in hoeverre een maximale realisatie van het rechtskarakter van de omzetbelasting meebrengt dat de belasting zich met betrekking tot bepaalde verhoudingen neutraal dient te gedragen. In de Rede van Van Hilten met betrekking de aanvaarding van het ambt van bijzonder hoogleraar indirecte belastingen aan de Vrije Universiteit Amsterdam heeft zij de positie van het neutraliteitsbeginsel als volgt omschreven:

“Bij de beoordeling van de neutraliteit van een belasting moet in het oog worden gehouden dat neutraliteit een relatief begrip is: zij heeft altijd betrekking op bepaalde verhoudingen. Daarbij heeft te gelden dat het bereiken van optimale neutraliteit in de ene verhouding tot gevolg kan hebben dat de belasting in een andere verhouding juist a-neutraal uitpakt, dat wil zeggen dat verstoringen ontstaan. Dat vergt keuzes: in welke verhouding moet het waarborgen van neutraliteit het zwaarst wegen? Bij de beantwoording van die vraag speelt het karakter van de belasting een belangrijke rol.”

In de eerste alinea van paragraaf 2.4.3 werd de term ‘gelijke behandeling’ aangehaald. Gelijke behandeling betekent in deze context dat soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen hetzelfde behandeld dienen te worden. Voor een consument (niet-ondernemer) moet het dus niet uitmaken of de economische activiteiten of verrichtingen worden uitgevoerd door ondernemer A of B⁴⁸. Gebeurt dit niet, dan wordt inbreuk gemaakt op de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting.

Een aangehaald aspect van Swinkels, te weten ‘neutraliteit tussen belastingplichtigen’ valt onder de juridische dimensie van Van Doesum. Een voorbeeldarrest van belastingneutraliteit dat betrekking

⁴⁷ J. Reugebrink, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting, Deventer: Kluwer, 1965, blz. 7.

⁴⁸ Mr. Dr. M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, p. 31.

heeft op de gelijkheid van behandeling tussen belastingplichtige is het arrest Muys en de Winter⁴⁹. In het arrest ging het om een aannemingsbedrijf B.V. welke tegen vergoeding van rente uitstel van betaling voor de koopprijs van grond en/of de bouw verleent. De vraag die binnen het arrest rees, was of er sprake is van kredietverlening in de zin van artikel 135 lid 1 onderdeel b van de Btw-richtlijn. De vraag werd door het HvJ bevestigend beantwoord en bepaalde in r.o. 14 het volgende:

‘Deze uitlegging vindt steun in het doel van het bij de Zesde Richtlijn ingevoerde stelsel, namelijk de belastingplichtigen gelijkheid van behandeling te waarborgen. Aan dit beginsel zou immers worden afgedaan indien een koper belasting verschuldigd was in het geval van kredietverlening door zijn leverancier, maar vrijstelling zou genieten indien hij zich liet financieren door een bank of een andere geldschieter’.

Uit deze rechtsoverweging kan men afleiden dat belastingplichtigen die dezelfde economische handelingen verrichten uit hoofde van het neutraliteitsbeginsel gelijk behandeld dienen te worden. De neutraliteit tussen belastingplichtigen, zoals het voorbeeld hierboven, is nauw verbonden met de neutraliteit tussen transacties. Immers, belastingplichtigen zijn vergelijkbaar wanneer dezelfde soort activiteiten worden verricht. Deze gedachtegang is afgeleid van het arrest Gregg en Gregg⁵⁰.

In het arrest van Gregg en Gregg ging het om artikel 132 lid 1 onderdeel b en g van de Btw-richtlijn. Artikel 132 lid 1 onderdeel b ziet op ziekenhuisverpleging en medische verzorging door publiekrechtelijke lichamen of erkende inrichtingen van dezelfde aard. Onderdeel g van artikel 132 lid 1 ziet op diensten en goederenlevering welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk verricht door publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties. De vraag die ter sprake kwam in het arrest was of particulieren ook voor deze vrijstellingsbepalingen in aanmerking konden komen. Allereerst werd door het HvJ in het arrest van Bulthuis-Griffioen⁵¹ bepaald dat natuurlijk personen geen aanspraak konden maken op de vrijstellingsbepaling van artikel 132 lid 1 onderdeel b en g. In het arrest van Gregg en Gregg komt het Hof terug op haar uitspraak uit het arrest Bulthuis-Griffioen en bepaalt dat ook natuurlijke personen zich kunnen beroepen op de bovengenoemde vrijstellingsbepaling. Het Hof gaf de volgende motivering in haar uitspraak Gregg en Gregg (rechtsoverweging 20):

‘Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich er namelijk meer in het bijzonder tegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing. Aan dit beginsel zou afbreuk worden gedaan, wanneer de vrijstelling voor de handelingen

⁴⁹ HvJ EG, 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (Muys en de Winter), FED 1994/35.

⁵⁰ HvJ EG, 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg en Gregg).

⁵¹ HvJ EG, 11 augustus 1995, nr. C453/93 (Bulthuis-Griffioen).

van in artikel 132 lid 1 onderdeel b en g, genoemde inrichtingen en organisaties zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent⁵².’

Het mag duidelijk zijn dat, ondanks dat het neutraliteitsbeginsel niet is gedefinieerd, het HvJ helder is in haar bedoelingen “gelijke monniken, gelijke kappen”. Zoals in rechtsoverweging 20 van het arrest Gregg en Gregg is onderstreept, geldt het principe “gelijke monniken gelijke kappen” ook voor de rechtsvormneutraliteit. Ongeacht de zogenoemde ‘schil’ van de onderneming moeten ondernemers, wanneer soortgelijke economische activiteiten worden verricht, hetzelfde behandeld worden. Deze rechtsvormneutraliteit vloeit ook voort uit de wet, te weten artikel 7 Wet OB 1968 (artikel 9 Btw-richtlijn):

“(…) eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”

In navolging van het Hof concludeert ook Swinkels dat niet naar de juridische structuur gekeken moet worden⁵³. Volgens Swinkels geldt dat de economische realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Men dient dus aan te sluiten bij de economische realiteit.

Zoals aangegeven dient geen onderscheid te worden gemaakt in welke rechtsvorm de onderneming wordt gedreven. Maar de grootte van de onderneming is wel relevant inzake het eenvoudsbegin­sel. Van Doesum noemt het eenvoudsbegin­sel een uitvloeisel van de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting. Het eenvoudsbegin­sel houdt in dat de administratieve lasten niet zwaarder mogen zijn dan nodig is volgens de bewoordingen van Merckx. Het voldoen aan alle verplichtingen weegt voor kleine ondernemingen relatief zwaarder dan voor grote ondernemingen⁵⁴. De ondernemingen dienen zo gelijk mogelijk getroffen te worden en dit wordt bereikt door een zo eenvoudig mogelijk btw wet -en regelgeving. Om deze reden wordt het eenvoudsbegin­sel als uitvloeisel gezien van de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting. Het eenvoudsbegin­sel richt zich vooral op het verschil in de druk die administratieve lasten kunnen veroorzaken. Hierbij hoeft de druk voor ondernemers niet gelijk te zijn, wat als gevolg heeft dat de ondernemers niet hetzelfde worden behandeld. Het evenredigheidsbegin­sel ziet op het spanningsveld tussen de administratieve lasten ten opzichte van controleerbaarheid door de fiscus. Het is goed om op te merken dat het eenvoudsbegin­sel niet verward dient te worden met het evenredigheidsbegin­sel.

⁵² Zie ook voor dezelfde motivering het arrest Dornier, HvJ EG, 6 november 2003, nr. C-45/01 (Dornier) r.o. 44 en het arrest Kügler, HvJ EG, 10 september 2002, nr. C-141/00 (Kügler) r.o. 30.

⁵³ J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss), 2001, p.37-38.

⁵⁴ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, p.13.

Door Van Doesum⁵⁵ wordt tevens ingegaan op de internationale context van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting, oftewel externe neutraliteit. De externe neutraliteit heeft betrekking op de neutraliteit van diensten en goederen tussen lidstaten (Europese Gemeenschap) en de rest van de wereld. De belastingdruk moet op goederen of diensten van buiten een Lidstaat even hoog zijn als soortgelijke goederen of diensten die in het binnenland zijn geproduceerd.

Bij externe neutraliteit gaat het om de omzetbelasting dat niet als bedrijfsbelasting mag werken. De omzetbelasting werkt als een bedrijfsbelasting indien niet de gehele omzetbelasting afgewenteld kan worden van diensten of goederen die in andere landen geconsumeerd worden. Lugtmeijer omschrijft het als volgt: " *de wijze van omzetbelastingheffing in een lidstaat mag in het EEG-handels- en -dienstenverkeer geen voordelen scheppen boven de omzetbelastingheffing in een ander EEG-land*"⁵⁶. De herkomst van een product (of vestigingsplaats van de ondernemer) mag geen verschil maken op de hoogte van de te heffen omzetbelasting. Indien dit wel het geval zou zijn, zou om te kunnen concurreren het gedeelte van de omzetbelasting dat niet afgewenteld kan worden een verlaging van de winst betekenen. Het zou dus als een bedrijfsbelasting kunnen gaan werken.

Uit artikel 110 en artikel 111 VWEU blijkt dat het in strijd is met het EU-recht (interne markt) wanneer producten bij invoer te laag of te hoog zouden zijn. Mocht hiervan wel sprake van zijn dan zou het rechtstreeks ingaan tegen de doelstelling van het realiseren van een interne markt (zoals bepaald in vierde overweging van de considerans van de Btw-richtlijn).

Indien bijvoorbeeld de heffing bij invoer te laag is, zal de prijs voor de binnenlandse ondernemer hoger zijn, omdat de buitenlandse ondernemer minder wordt belast. Hierdoor zal de binnenlandse een deel van de omzetbelasting voor eigen rekening moeten nemen, wil hij de prijs gelijk hebben aan de prijs van de andere ondernemers. Het gevolg voor de binnenlandse ondernemer is een prijs met inbegrepen een verkapte bedrijfsbelasting.

2.4.4 Conclusie

Het neutraliteitsbeginsel heeft een aantal kenmerken, zoals juridische neutraliteit, economische neutraliteit, mededingingsneutraliteit, interne neutraliteit en externe neutraliteit. Hieruit heeft Van Doesum het neutraliteitsbeginsel opgedeeld in de economische - en juridische dimensie. De economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel houdt in dat wordt gekeken naar economische verstoringen (verdeling van de welvaart) van de omzetbelasting voor de ondernemer. Een belasting werkt vanuit economisch oogpunt neutraal wanneer de belasting zo efficiënt mogelijk wordt geheven.

⁵⁵ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Deventer: Kluwer 2009, p.31.

⁵⁶ A.L. Lugtmeijer, BTW.... Geen probleem, Kluwer 1968, p. 9.

Bij de juridische dimensie kijkt men of sprake is van gelijke behandeling. Indien geen sprake is van gelijke behandeling, is sprake van economische invloed. Hierdoor lopen ondernemers welvaart mis doordat andere hun diensten of goederen goedkoper kunnen aanbieden. Dit zou een mogelijke strijdigheid kunnen zijn met het VWEU.

De gelijke behandeling van soortgelijke goederen, het eenvoudsbeginnsel en het spanningsveld met betrekking tot de administratieve lasten zullen tijdens de toetsing van de regels van plaats van dienst aan het neutraliteitsbeginnsel in het volgende hoofdstuk de nodige aandacht krijgen.

3 WETTELIJK KADER ELEKTRONISCHE DIENSTEN

3.1 INLEIDING

Binnen dit hoofdstuk worden de wettelijke regels besproken met betrekking tot de plaats van elektronische diensten. De wettelijke regels kunnen vervolgens in verband worden gebracht met het toetsingskader welke geschetst is in het vorige hoofdstuk. De probleemstelling geeft aan dat de *huidige* regelingen worden onderzocht inzake plaats van elektronische diensten, tevens worden de toekomstige regeling onderzocht. De huidige en toekomstige regelingen zullen vervolgens in het volgende hoofdstuk getoetst worden aan het toetsingskader. Deze thesis zal de focus hebben op B2C-verhoudingen inzake e-commerce transacties, ter volledigheid zullen B2B-verhoudingen ook de revue passeren. De achterliggende reden waarom deze thesis zich voornamelijk op de B2C-verhoudingen zal focussen, is omdat de B2C regels per 1 januari 2015 zullen veranderen wat betreft plaats van elektronische diensten. De B2B regels betreffende elektronische diensten zullen hetzelfde blijven. Tevens een reden om alleen op de B2C-verhoudingen te focussen is omdat bij deze verhouding de belasting wordt geïnd en naar de schatkist van de betreffende lidstaat vloeit. Het mini-één-loket-systeem is een regeling die onlosmakelijk is verbonden binnen het huidige elektronische plaats van dienst regeling. Het mini-één-loket-systeem wordt dan ook uitvoerig behandeld binnen dit hoofdstuk.

De regeling voor afstandsverkopen en de regeling voor elektronische diensten zullen met elkaar worden vergeleken. De afstandsverkopenregeling en de regeling voor elektronische diensten hebben beide hetzelfde doel, namelijk de verstoring van concurrentie tegengaan. Bij beide regelingen gaat het om een grensoverschrijdende prestatie aan een particulier (niet-ondernemer). Indien een van deze regelingen niet van kracht zouden zijn, zou het een voordeel kunnen opleveren voor de ondernemer om zich in een staat te vestigen welke een laag omzetbelasting tarief hanteert. Of men kan zich als ondernemer in een land buiten de EU gaan vestigen. Zonder deze regeling is de plaats van prestatie de plaats van de lidstaat van waaruit het goed wordt verzonden of vervoerd (afstandsverkopenregeling) of de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd (regeling elektronische diensten).

Het begrip ‘diensten’ heeft binnen de btw een ruim bereik. De definitie volgens artikel 24 lid van de Btw-Richtlijn en artikel 4 lid 1 Wet OB 1968 is eenvoudig: *elke handeling die geen levering van een goed is, is een dienst*⁵⁷. Diensten is dan ook een ‘restcategorie’ belastingheffing. Uit het oogpunt van de omzetbelasting is dit heel begrijpelijk. Immers de omzetbelasting beoogt al het consumptieve gebruik te belasten. Een dienst vormt een belastbare prestatie wanneer deze binnen het grondgebied van een lidstaat door een ondernemer onder bezwarende titel wordt verricht. De

⁵⁷ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, p.119.

vraag of een belastbare prestatie kwalificeert als de levering van een goed of als de verrichting van een dienst is onder meer van belang voor de plaats van de prestatie.

Indien sprake is van een dienst voor de omzetbelasting, wordt gekeken in welk land de dienst plaatsvindt en in welke lidstaat omzetbelasting wordt geheven. Bij B2B-transacties volgt uit de systematiek van de wet dat in beginsel (uitzonderingen daargelaten) voor beide partijen sprake is van recht op aftrek van voorbelasting. De omzetbelasting zal bij een B2B-transactie in aftrek worden gebracht of de omzetbelasting kan worden teruggevraagd door de ondernemer die de prestatie verricht. Het belang voor de (lid)staten ligt vooral bij B2C-transacties in de omzetbelasting, omdat bij B2C-transacties de geheven omzetbelasting naar de schatkist van de betreffende (lid)staat vloeit. De plaats van dienst regels vormen voor (lid)staten kortom een belangrijk speerpunt voor hun beleid zoals bijvoorbeeld het omzetbelastingtarief. De plaats van dienst regeling binnen de Wet OB 1968 kent een tweetal hoofdregels met inherent hieraan een aantal uitzonderingen aan verbonden welke naar mijn mening wel minder mogen. De discussie omtrent het aantal uitzonderingen binnen het algehele Nederlandse belastingsysteem zal in deze thesis in het midden worden gelaten omwille van de omvang. De tweetal hoofdregels voor de plaats van dienst binnen de omzetbelasting bestaan uit de B2C-regel en de B2B-regel. Hoewel de analyse binnen dit onderzoek zich vooral richt op de B2C-regel zal ter volledigheid ook de B2B-regel worden besproken. Vervolgens zal de plaats van elektronische diensten in de omzetbelasting worden besproken.

Zoals de laatste volzin van de vorige alinea insinueert, is de plaats van elektronische dienst een uitzondering op de hoofdregel. Het begrip ‘elektronische diensten’ wordt niet gedefinieerd in zowel de Btw-Richtlijn als de Wet OB 1968. Wel wordt een aantal handreikingen gedaan in de vorm van voorbeelden zoals het leveren en onderbrengen van websites en het onderhoud van programma’s op afstand. Allereerst zal de basis voor elektronische diensten worden gelegd in de vorm van het begrip, om vervolgens de regels voor de elektronische diensten te bespreken.

Zoals al eerder beschreven is het mini-één-loket-systeem onlosmakelijk verbonden met de plaats van elektronische diensten. In theorie is dit een welkome regeling, maar werkt het ook zo uit in de praktijk? Het mini-één-loket-systeem bepaalt namelijk dat wanneer een ondernemer buiten de EU is gevestigd, de ondernemer zich in een willekeurig lidstaat kan registreren om vanuit de gekozen lidstaat alle verschuldigde omzetbelasting te voldoen. Een ideaal beeld van heffen, welke gebaseerd is op vertrouwen. De kanttekeningen van de regeling zullen uiteraard aan bod komen.

Hiernaast passeert ook de afstandsverkopenregeling van artikel 5a Wet OB 1968 de revue, welke als vergelijking zal dient met de regeling voor de plaats van elektronische diensten. Het doel van de afstandsverkopenregeling is om tariefshoppen tegen te gaan. Het tariefshoppen wordt tegengegaan door als plaats van levering aan te wijzen de plaats waar de verzending/vervoer eindigt oftewel de aankomst. De regeling voor de afstandsverkopen en de regeling inzake plaats van elektronische

diensten zullen met elkaar worden vergeleken om vervolgens te toetsen of elementen uit de afstandsverkoopregeling gebruikt kunnen worden om inbreuken op het neutraliteitsbeginsel-en of bestemminglandbeginsel weg te nemen.

3.2 PLAATS VAN DIENST REGELS

3.2.1 Internationaal

Het bepalen van de plaats van dienst in de omzetbelasting is zeer belangrijk, omdat de plaats van dienst bepaalt welk land heffingsbevoegd is. Voor de dienstverlening aan andere belastingplichtigen is het - in verband met het recht op aftrek die de belastingplichtige heeft - niet van principieel, maar slecht van praktisch belang hoe de plaats van dienst is geregeld⁵⁸. Zoals in de inleiding beschreven ligt het belang voor de heffing van omzetbelasting juist bij grensoverschrijdende dienstverrichtingen aan diegene die geen recht op aftrek hebben, ofwel consumenten (niet-ondernemers). Binnen de EU is de wet- en regelgeving inzake de btw geharmoniseerd, welke er voor zorgt dat men weinig problemen kent binnen de EU bij het bepalen van de plaats van dienst.

Uiteraard is het wereldwijde systeem met betrekking tot een belasting op toegevoegde waarde niet geharmoniseerd. Hierdoor hebben landen buiten de EU hun eigen wet- en regelgeving met betrekking tot de btw, welke afwijkt van 'ons' geharmoniseerde EU wet- en regelgeving. Omdat sprake is van een andere regelgeving binnen en buiten de EU, kan het mogelijk voorkomen dat sprake kan zijn van dubbele (non) heffing. Onderdeel van de belastingsovereiniteit van een land is de vraag hoeveel landen van hun inwoners vragen. Fiscale soevereiniteit houdt in dat het volle en exclusieve zelfbeschikkingsrecht of de handelingsbevoegdheid bij een land ligt. Alleen in situaties waarin een nadelige of voordelige behandeling het resultaat is van een potentiële discriminatie, worden grenzen gesteld aan de wijze waarop een Staat zijn fiscale jurisdictie afgrenst en uitoefent⁵⁹.

De huidige regels ter bepaling van de plaats van elektronische dienst in het geval een ondernemer in de EU is gevestigd, bepaalt de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd (kortom, binnen de EU). In tegenstelling tot een ondernemer die in de EU is gevestigd is de plaats van elektronische dienst in het geval wanneer een ondernemer buiten de EU is gevestigd de plaats daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Wat betreft elektronische diensten wordt de heffing naar de EU getrokken. Hoewel het verdragenrecht binnen deze thesis niet wordt onderzocht, zou het naar mijn mening een inbreuk kunnen zijn op de fiscale soevereiniteit van een Staat buiten de EU.

Een mismatch kan tevens ontstaan wanneer een staat de plaats van de dienstverrichter als plaats van dienst hanteert en andere staten de plaats van de afnemer als plaats van dienst hanteert. Vaak

⁵⁸ Prof. Mr. D.B. Bijl, Prof. dr. Mariken E. van Hilten, Mr. D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, kluwer: Deventer 2001, p. 99.

⁵⁹ Prof. Dr. A.O. Lubbers, *Grenzen van fiscale soevereiniteit (onderzoeksverslag 2006 t/m 2008)*.

zijn het de landen welke al langer een omzetbelasting systeem (of een soortgelijk systeem) hebben, die de plaats van de dienstverrichter als plaats van dienst hanteren.

Wellicht toekomstmuziek, maar de harmonisatie van een belasting op toegevoegde waarde of een soortgelijk systeem zou toegejuicht worden. Helaas is daar nu (nog) geen sprake van, hoewel de OECD druk bezig met het opstellen van de 'International VAT/GST Guidelines'⁶⁰.

3.2.2 Inleiding 'plaats van dienst'

De plaats van dienst regels staan beschreven in afdeling 1B, artikel 6 t/m 6j van de Wet OB 1968 (pocket 2014) en in afdeling 2, artikel 44 t/m 59 van de Btw-Richtlijn.

Zoals omschreven in paragraaf 3.1 kent de plaats van dienst twee hoofdregels, welke zijn opgenomen in artikel 6 van de Wet OB 1968. De uitzonderingen op de hoofdregel zijn opgenomen vanaf artikel 6a t/m 6j in de Wet OB 1968. Indien een uitzondering op de hoofdregel van toepassing is, gaat deze voor de hoofdregel. Krom gezegd dient dus eerst naar de uitzonderingbepaling gekeken te worden, om vervolgens indien niet van toepassing terug te vallen op de hoofdregel

3.2.3 Hoofdregels 'plaats van dienst'

De plaats van dienst regels in de Wet OB 1968 kent twee hoofdregels, namelijk de B2B regel en de B2C regel. De B2B (Business to Business) regel geldt voor diensten van ondernemers aan andere ondernemers. De B2C (Business to Consumer) regel ziet op diensten van ondernemers naar de niet-ondernemers (consument).

Het begrip ondernemer heeft een grote rol toebedeeld gekregen binnen de plaats van dienst regels in de omzetbelasting. Het begrip ondernemer heeft een zelfstandige betekenis. Wanneer diensten namelijk worden verricht aan een afnemer welke zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, wordt de afnemer voor het bepalen van de plaats van dienst geacht diensten af te nemen in zijn hoedanigheid als btw-ondernemer⁶¹. De vorige volzin is afgeleid van artikel 7, lid 7 sub a Wet OB 1968 en artikel 43 van de Btw-Richtlijn.

Wanneer men kijkt naar artikel 7, lid 7 sub b Wet OB 1968 (artikel 43 lid 2 Btw-Richtlijn) vindt men nog een gelijkstelling met het ondernemersbegrip. Het betreffende artikel zegt dat wanneer een rechtspersoon welke geen ondernemer is op grond van artikel 7, lid 1 Wet OB 1968, maar wel voor omzetbelastingdoeleinden is geïdentificeerd (bijvoorbeeld met een btw-identificatienummer), tevens als ondernemer wordt aangemerkt voor de toepassing van de plaats van dienst regels in de omzetbelasting. Beide genoemde gelijkstellingen met het ondernemersbegrip van artikel 7, lid 1

⁶⁰ <http://www.oecd.org/ctp/consumptiontax/conclusionsglobalforumvat.htm>.

⁶¹ dr. S.T.M. Beelen; mr. C.A. Peeters, cursus belastingrecht (fiscaal portaal), 2.1.5.B.a4.

Wet OB 1968 zorgt voor het beperken van de administratieve lasten en het vergroten van de rechtszekerheid.⁶²

De hoofdregel voor B2B-diensten staat beschreven onder artikel 6 lid 1 Wet OB 1968 en onder artikel 44 van de Btw-Richtlijn. De hoofdregel voor B2B-diensten bepaalt dat een dienst is belast in het land daar waar de afnemende *ondernemer* de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Hierbij kan overigens opgemerkt worden dat de Btw-Richtlijn spreekt over een *belastingplichtige* en de Wet OB 1968 over een *ondernemer*. De uitleg inzake het begrip *ondernemer/belastingplichtige* heeft de betekenis van de plaatsbepalingsregels van de Btw-Richtlijn⁶³. De terminologie van de wet moet namelijk worden uitgelegd in het licht van de Richtlijn. Concreet gezegd betekent de hoofdregel dat wanneer Ondernemer A uit België een dienst verricht aan Ondernemer B in Nederland, de plaats van dienst Nederland is. Nederlandse btw is verschuldigd door de Belgische ondernemer. Om registratie van de Belgische ondernemer in Nederland te voorkomen, wat logischerwijs een administratieve last betekent, zorgt artikel 12 lid 2 (artikel 194 Btw-Richtlijn) ervoor dat de verschuldigde omzetbelasting verlegd wordt naar de Nederlandse ondernemer. Hierdoor hoeft de Belgische ondernemer zich niet te laten registreren in Nederland.

De hoofdregel voor B2C-diensten staat beschreven onder artikel 6 lid 2 Wet OB 1968 en onder artikel 45 van de Btw-Richtlijn. De hoofdregel voor B2C-diensten bepaalt dat een dienst is belast in het land daar waar de leverancier van de dienst de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Concreet betekent dit dat wanneer Ondernemer A uit België een dienst verricht aan Niet-ondernemer (particulier) in Nederland, de plaats van dienst België is.

Omwille van praktische eenvoud met betrekking tot dit onderzoek zullen de verschillende termen voor de vestigingsplaats in het vervolg dezelfde terminologie bevatten. Er zal geen verschil gemaakt worden tussen de vaste inrichting, de zetel van de bedrijfsvoering en de woon- en gebruikelijke verblijfsplaats. In het vervolg zal voor de ondernemer worden gesproken over het overkoepelende begrip ‘de vestigingsplaats’, voor de niet ondernemer zal het begrip ‘woont of is gevestigd’ worden gehanteerd.

3.2.4 Uitzonderingen

Elke hoofdregel heeft zijn uitzonderingen, zo ook de regels voor de plaats van dienst. Artikel 6a tot en met 6j van de Wet OB 1968 zijn de uitzonderingen op de hoofdregel welke in 3.2.3 zijn behandeld. Dit onderzoek zal zich focussen op de uitzondering voor elektronische diensten.

⁶² Kamerstukken II 2008/09, 31 907, nr. 3.

⁶³ Artikel 249 EG.

3.2.5 De plaats van dienst per 1 januari 2010

Zoals al vaker besproken behoren diensten in beginsel belast te worden daar waar de diensten daadwerkelijk worden verbruikt, gezien het feit de btw een algemene verbruiksbelasting is. Voor 1 januari 2010 bestond 1 hoofdregel voor de bepaling van de plaats van dienst. De hoofdregel omschreef dat een dienst belast is in het land daar waar de dienstverrichter is gevestigd.

In de Tweede Richtlijn was bepaald dat de plaats van dienst is daar waar van de dienst gebruik wordt gemaakt. De terminologie “waar gebruik wordt gemaakt” leidde tot discussies binnen verschillende lidstaten. De plaats waar de afnemer is gevestigd of waar de dienstverrichter is gevestigd is makkelijker te bepalen gezien het feit deze zijn ingeschreven in een land. De Zesde Richtlijn hanteerde in navolging van de Tweede Richtlijn de algemene regel voor de plaats van dienst, daar waar de dienstverrichter de zetel of vaste inrichting heeft gevestigd. Wel werd voor specifieke diensten waarvoor duidelijk is dat de plaats van vestiging van de afnemer meer aansluit bij de plaats van verbruik specifieke bepalingen opgenomen die voortgaan op de algemene bepalingen.

De regels voor de plaats van dienst zijn in het kader van het btw-pakket⁶⁴ vanaf 1 januari 2010 ingrijpend gewijzigd. Het doel van de wijzigingen, welke is af te leiden uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel, is ‘dat de belasting in principe wordt geheven op de plaats van het verbruik, tenzij dit leidt tot extra verplichtingen voor ondernemers en belastingdiensten die als onevenredig, omslachtig of onpraktisch worden beschouwd’⁶⁵. De heffing komt door de nieuwe regeling meer in overeenstemming met het bestemminglandbeginsel. Bijkomend worden concurrentievervalsingen, inzake tariefverschillen tussen lidstaten van de EU, verminderd doordat wordt geheven daar waar het verbruik plaatsvindt.

Met ingang van 1 januari 2015 wijzigt de btw-behandeling van door niet-ondernemers afgenomen elektronische diensten, zoals bijvoorbeeld via het internet te leveren software of e-books. Tot nog toe zijn deze diensten belast in het land van de niet-ondernemer, tenzij de diensten door een dienstverlener in een andere lidstaat worden verricht. In het laatste geval is de dienst belast in de EU-lidstaat van de dienstverlener. Het feit dat EU-aanbieders van elektronische diensten btw betalen in hun eigen lidstaat, maakt het voor e-commercebedrijven logischerwijs aantrekkelijk om zicht te vestigen in de lidstaat met een laag btw-tarief. Luxemburg heeft in het internettijdperk hierdoor een tal van grote e-commercebedrijven mogen verwelkomen met het gunstige btw-tarief. Dit voordeel vervalt per 2015 en vanaf dat moment is btw verschuldigd in het land van de afnemende niet-ondernemer. Luxemburg heeft de genoemde wijziging op politiek vlak lang tegengewerkt maar zal toch moeten toegeven aan het overkoepelende orgaan, de EU.

⁶⁴ Verordening (EG) nr 1798/2003 vd Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr 218/93, PbEU 2003 L 264.

⁶⁵ (Implementatie richtlijnen BTW-pakket), Kamerstukken II, 31 907, nr. 3., Mr. J. Wessels, Wijzigingen in btw-regelgeving per 1 januari 2010, maandblad belasting beschouwingen 2010/02.

3.3 ELEKTRONISCHE DIENSTEN

3.3.1 Begrip elektronische diensten

Volgens artikel 2a, lid 1 onderdeel q Wet OB 1968 worden onder elektronische diensten verstaan: langs elektronische weg verrichte diensten, met name de in Bijlage II van de Btw-Richtlijn 2006 beschreven diensten. Een duidelijke definitie is dit allerm minst. Het begrip ‘elektronische diensten’ kan men dus niet herleiden uit de Wet OB 1968 of uit de Btw-Richtlijnartikelen⁶⁶.

Artikel 7 van de Uitvoeringsverordening (EU)⁶⁷ geeft overigens wel meer handen en voeten aan het begrip ‘elektronische diensten’. Deze verordening heeft tot doel uitvoering te geven aan de bepalingen uit de Btw-Richtlijn en geldt rechtstreeks voor de lidstaten⁶⁸. Artikel 7, lid 1 van de genoemde Uitvoeringsverordening definieert ‘elektronische diensten’ als volgt:

“ De in de Richtlijn 2006/112/EG bedoelde “langs elektronische weg verrichte diensten” betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht. “

Artikel 7, lid 2 van de Btw-Uitvoeringsverordening sub a t/m f geven verduidelijking aan het hierboven genoemde begrip. Sub f verwijst naar de Bijlage I van de Uitvoeringsverordening welke een aantal voorbeelden geeft van elektronische diensten, zoals:

1. Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma’s en uitrustingen;
2. De levering van software en de bijwerkingen ervan;
3. De levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;
4. De levering van films of muziek, van spelen, met inbegrip van gok-of kansspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, sport, kunst ontspanning of wetenschappen;
5. De levering van onderwijs op afstand.

Vanwege het feit dat heden ten dagen vele diensten over het internet plaatsvinden, hoeft dit nog niet te betekenen dat het elektronische diensten betreffen. Dit valt tevens te herleiden uit artikel 6h, lid 2 en artikel 6i, lid 2 van de Wet OB 1968 welke omschrijft dat ondanks het feit de

⁶⁶ Een nuance is hier op zijn plaats. Het begrip ‘elektronische diensten’ kan men niet herleiden uit de Btw-Richtlijnartikelen, maar wel uit de bijlage van de Btw-Richtlijn.

⁶⁷ Nr. 282/2011 van de Raad.

⁶⁸ Mevr. Mr. Dr. M.M.W.D. Merckx, Opnieuw uitvoerige ‘uitvoering’ nodig in de btw, WFR/2013/818.

dienstverrichter en de afnemer langs elektronische weg berichten uitwisselen, dit niet betekend dat de verrichte dienst een elektronische dienst bevat.

3.3.2 Elektronische diensten internationaal

Niet alleen in Europa, maar ook internationaal is er veel aandacht voor het fenomeen ‘elektronische diensten’. Dit hoofdstuk is dan ook opgenomen ter volledigheid en mag gezien het internationale karakter van e-commerce dan ook niet ontbreken in dit onderzoek.

Zoals het OECD mooi verwoord spelen overheidsinstanties een belangrijke rol bij het realiseren van het volledige potentieel van elektronische diensten⁶⁹. Volgens het OECD dienen twee doelstellingen in ogenschouw te worden genomen. Allereerst zullen de overheidsinstanties een juiste fiscale omgeving moeten bieden waarin de opkomende e-commerce juist kan gedijen. Ten tweede dient tegelijkertijd een overheidsinstantie hun inkomsten uit e-commerce diensten te waarborgen ter financiering van bijvoorbeeld openbare diensten.

Het Ottawa Taxation Framework Conditions speelt een belangrijke rol binnen de internationale wereld van e-commerce. Volgens het Ottawa Taxation Framework dient de belastingheffing van e-commerce efficiënt, neutraal, eerlijk, eenvoudig en flexibel te zijn. Een zeer belangrijk uitgangspunt voor de OECD is om elektronische diensten te belasten in het land van verbruik⁷⁰. Dit uitgangspunt is een uitgangspunt welke ook in de EU wordt aangenomen. Het Framework wordt wereldwijd geaccepteerd als het verstrekken van een goede basis voor de behandeling van elektronische diensten. Het beschrijft de belastingheffingprincipes die moeten gelden voor elektronische handel. Omdat het Framework wereldwijd dient als een goede basis voor de behandeling van elektronische diensten, zal met regelmaat verwezen worden naar het Ottawa Taxation Framework.

Het ideaal van elektronische diensten belasten volgens het Ottawa Taxation Framework en het uitgangspunt van de EU, is belasten daar waar de verbruik plaatsvindt. Onder de huidige wetgeving is dit (nog) niet aan de orde. Indien men kijkt naar elektronische diensten welke worden verricht door een ondernemer die in de EU is gevestigd en presteert aan een niet-ondernemer die binnen de EU is woont of is gevestigd, wordt deze dienst belast in het land daar waar de ondernemer is gevestigd. In de volgende paragraaf zal wat dieper worden ingezoomd op de huidige wetgeving inzake elektronische diensten.

⁶⁹ <http://www.oecd.org/development/electroniccommerce.htm>

⁷⁰ Electronic commerce: Taxation Framework Conditions 8 oktober 1998.

3.3.3 Huidige wetgeving plaats van elektronische diensten

Onder de huidige wetgeving (hoofregel artikel 6, lid 2 Wet OB 1968 en artikel 45 Btw-Richtlijn) zijn diensten, indien zij worden verricht aan niet-ondernemers⁷¹, belast in het land daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Er zijn overigens twee uitzonderingen van toepassing op de hoofregel. Eén uitzondering is voor de situatie waarin de afnemer buiten de EU woont of is gevestigd en de tweede is voor de situatie waarin de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd.

Indien een dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en de afnemer binnen de EU woont of is gevestigd, dan is de plaats van dienst daar waar de afnemer is gevestigd op grond van artikel 6h Wet OB 1968 en artikel 58 Btw-Richtlijn. Wanneer de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en de afnemer buiten de EU woont of is gevestigd, is tevens hier de plaats van dienst daar waar de afnemer is gevestigd oftewel out-of-scope (op grond van artikel 6i, lid 1 sub k en artikel 59 sub k Btw-Richtlijn). Het is vanzelfsprekend dat wanneer zowel de dienstverrichter als de afnemende niet-ondernemer buiten de EU zijn gevestigd, beide niet belast kunnen worden op grond van de Btw-Richtlijn en de wet- en regelgeving.

Tabel 1: Huidige plaats van dienst regels elektronische diensten B2C-transacties

	Afnemer (niet-ondernemer) binnen EU	Afnemer (niet-ondernemer) buiten EU
Dienstverrichter (ondernemer) binnen EU	Land van dienstverrichter (artikel 6 lid 2 Wet OB 1968/ artikel 45 Btw-Richtlijn)	Land van afnemer (artikel 6i Wet OB 1968/ artikel 59 Btw-Richtlijn)
Dienstverrichter (ondernemer) buiten EU	Land van afnemer (artikel 6h Wet OB 1968/ artikel 58 Btw-Richtlijn)	Out of scope (Btw-Richtlijn en Wet OB 1968 niet van toepassing)

Ter volledigheid van de plaats van dienst regels voor elektronische diensten, geldt voor B2B transacties de hoofregel en is de plaats van dienst daar waar de afnemer is gevestigd op grond van artikel 6, lid 1 Wet OB 1968 en artikel 44 Btw-Richtlijn. Indien een dienstverrichter niet is gevestigd binnen dezelfde (Lid)staat dan is de verleggingsregeling van toepassing op grond van artikel 12, lid 2 Wet OB 1968 en artikel 194 Btw-Richtlijn.

⁷¹ Belangrijk om hierbij te melden dat niet-belastingplichtige rechtspersonen met een btwnummer en tevens ondernemers met een niet-ondernemersdeel voor de toepassing van de regels voor de plaats dienst wél als belastingplichtige worden gezien op grond van artikel 7, lid 7 Wet OB 1968.

3.3.4 Wetgeving vanaf 2015 plaats van elektronische diensten

Per 1 januari 2015 zullen de plaats van dienst regels wijzigen, welke tevens tot aanpassingen zullen leiden voor de Btw-uitvoeringsverordening. Dankzij een succesvolle lobby van Luxemburg weten ze de tijdelijk E-commerce richtlijn lang te behouden voor de EU, welke de plaats van de dienstverrichter aanwijst als de plaats voor elektronische diensten. Zoals gemeld kent Luxemburg een laag belastingtarief van 15% in vergelijking met de overige EU lidstaten. Het lage tarief heeft ervoor gezorgd dat grote elektronische dienstverrichters, zoals een Apple, Amazon of Skype, zich in Luxemburg hebben gevestigd. In korte tijd heeft Luxemburg een fiscaal gefacilieerd internetbedrijvenimperium weten op te bouwen, welke zo om en nabij 200 miljoen euro aan extra btw-opbrengsten opbrengt⁷².

Luxemburg heeft lange tijd geweigerd mee te werken aan een definitieve regeling die de btw-heffing voor elektronische diensten het land van verbruik als uitgangspunt neemt. Onder grote druk van de EU lidstaten heeft Luxemburg toch toegegeven, waardoor per 1 januari 2015 de plaats van elektronische diensten zullen worden aangepast.

De plaats van elektronische diensten zullen niet wijzigen in het geval de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd buiten de EU. De plaats van dienst zal in dat geval zijn de plaats daar waar afnemer woont of is gevestigd op grond van artikel 6i Wet OB 1968 en artikel 59 Btw-Richtlijn. Tevens zullen de plaats van dienst regels niet wijzigen in het geval de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd binnen de EU. De plaats van dienst zal in dit geval zijn de plaats daar waar de afnemer woont of is gevestigd op grond van artikel 6h Wet OB 1968 en artikel 58 Btw-Richtlijn. Indien zowel de dienstverrichter als de afnemende niet-ondernemer buiten de EU wonen of zijn gevestigd zullen beide niet in de heffing worden betrokken op grond van de Btw-Richtlijn en de wet- en regelgeving.

De aanpassing van de huidige Richtlijn en de wet- en regelgeving ziet op het geval wanneer de dienstverrichter een ondernemer is die binnen de EU is gevestigd en de afnemende niet-ondernemer tevens binnen de EU woont of is gevestigd. De plaats van elektronische dienst zal zijn de plaats daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Nu de EU beoogt de plaats daar waar het verbruik plaats vindt aan te wijzen als plaats van heffing, is dit meer in overeenstemming met het bestemminglandbeginsel. In tabel 2 staat het rood gearceerde gebied voor de aanpassing van de huidige naar de toekomstige regeling van de plaats van elektronische dienst.

⁷² Roelof Vos, De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015, BTW-bulletin, november 2013 aflevering 11.

Tabel 2 Plaats van dienst regels elektronische diensten B2C-transacties per 1 januari 2015

	Afnemer (niet-ondernemer) binnen EU	Afnemer (niet-ondernemer) buiten EU
Dienstverrichter (ondernemer) binnen EU	Land van afnemer (artikel 6h Wet OB 1968 <i>tekst 2015</i> / artikel 58 Btw-Richtlijn <i>tekst 2015</i>)	Land van afnemer (artikel 6i Wet OB 1968/ artikel 59 Btw-Richtlijn)
Dienstverrichter (ondernemer) buiten EU	Land van afnemer (artikel 6h Wet OB 1968/ artikel 58 Btw-Richtlijn)	Out of scope (Btw-Richtlijn en Wet OB 1968 niet van toepassing)

Ter volledigheid van de plaats van dienst regels voor elektronische diensten, verandert er niets voor B2B transacties de hoofdregel en is de plaats van dienst daar waar de afnemer is gevestigd op grond van artikel 6, lid 1 Wet OB 1968 en artikel 44 Btw-Richtlijn.

3.3.5 Het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van een particulier/niet-ondernemer tot 2015

Bij de nieuwe plaats van dienst regels voor elektronische diensten speelt niet alleen de dienstverrichter een belangrijke rol, maar ook de afnemende niet-ondernemer speelt een grote rol. De anonieme en virtuele aspecten van e-commerce maken de uitvoering van de Richtlijn moeilijk door de administratieve last voor ondernemers en de beperkte controlemogelijkheden voor overheden.

De woon- of vestigingsplaats van een afnemende niet-ondernemer wordt bepaald aan de hand van zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats. Artikel 12 van de Btw-Uitvoeringsverordening omschrijft de woonplaats als de plaats waar de niet-belastingplichtige natuurlijke persoon staat ingeschreven in het bevolkingsregister of een soortgelijk openbaar register of het adres welke door die persoon aan de relevante belastingautoriteiten zijn medegedeeld. Binnen artikel 12 geldt een uitzondering in het geval het opgegeven adres niet met de werkelijkheid overeenstemt en hiervoor bewijs voorhanden is. Artikel 13 van de Btw-Uitvoeringsverordening omschrijft de gebruikelijke verblijfplaats voor een al dan niet-belastingplichtige natuurlijk persoon. Artikel 13 van de verordening bepaalt dat de gebruikelijke verblijfplaats van een afnemende niet-ondernemer de plaats is daar waar deze gewoonlijk verblijft wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Artikel 23, lid 1 van Btw-Uitvoeringsverordening bepaalt dat de dienstverrichter op grond van *feitelijk informatie* dient vast te stellen wat de woon- of vestigingsplaats is van de afnemende niet-ondernemer. De dienstverrichter dient deze *feitelijke informatie* te verifiëren met behulp van *in*

het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen. Identiteits- en betalingscontroles worden onder andere als voorbeelden gegeven als maatregelen voor het verifiëren van feitelijke informatie. Naar mijn mening blijft dit van alle kanten onduidelijk en achterhaald, gezien het feit elektronische diensten ook betaald kunnen worden met bijvoorbeeld het ‘anonieme’ Bitcoin-systeem. Het blijft tevens een onduidelijke term, omdat de dienstverrichter afhankelijk is van de informatie die de afnemende niet-ondernemer hem verstrekt. Zoals hiervoor al aangehaald kunnen diensten gekocht worden met de virtuele valuta de Bitcoin. Deze valuta wordt anoniem gemined (gedolven) en anoniem verhandeld. Hierdoor zal het voor de dienstverrichter vrijwel onmogelijk worden om te achterhalen waar de afnemer woont of is gevestigd door het gebrek aan geleverde feitelijke informatie. Indien op grond van de feitelijke informatie meerdere plaatsen zich kwalificeren als de woon of vestigingsplaats van de afnemer, is na toepassing van artikel 24 van de Btw-uitvoeringsverordening de vestigingsplaats, de plaats die *het beste garandeert dat de diensten worden belast op de plaats van het werkelijk gebruik.* Ook dit zal naar mijn mening een moeilijke opgave worden voor de ondernemer, omdat het niet altijd duidelijk zal zijn waar de dienst verbruikt zal worden.

3.3.6 Het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van een particulier/niet-ondernemer vanaf 2015

In de nieuwe uitvoeringsverordening⁷³ wordt voorgesteld dat de dienstverrichter minimaal twee bewijzen nodig heeft om de plaats van dienst te kunnen bepalen. Deze bewijzen mogen elkaar logischerwijs niet tegenspreken. In het voorstel worden weerlegbare en onweerlegbare vermoedens gegeven welke de dienstverrichter dient te gebruiken om de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer te bepalen bij elektronische diensten. Vermoedens zijn aannames die de dienstverrichter mag maken over de plaatsbepaling van de afnemende niet-ondernemer.

Wanneer men de omschrijving bekijkt van artikel 24 bis, lid 1 van de wijziging van de Uitvoeringsverordening, geeft het artikel aan dat voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die worden verleend op een plaats waar de afnemer fysiek aanwezig moet zijn, het onweerlegbare vermoeden geldt dat de afnemer woont of is gevestigd daar waar de afnemer fysiek aanwezig is. Voorbeelden welke van toepassing zijn op artikel 24 bis, lid 1 zijn internetcafés, telefooncellen of wifi-hotspots. Deze regel zal naar mijn mening zijn ingevoerd vanwege praktische eenvoud, omdat bij een afname van de dienst de afnemende niet-ondernemer fysiek aanwezig is en het vervolgens onmogelijk is om door middel van de feitelijke informatie zijn woon- of vestigingsplaats te bepalen. Artikel 24 quater van de wijziging van de Uitvoeringsverordening spreekt over het weerlegbare vermoeden, hiervan is sprake als vermoed wordt dat de afnemende niet-ondernemer in bepaald land woont of is gevestigd maar dit vermoeden kan met tegenbewijs weerlegd worden. Artikel 24 quater van de wijziging van de Uitvoeringsverordening geeft de onderstaande situaties aan waarbij vermoedens gelden voor de woon- of vestigingsplaats:

⁷³ Europese Commissie, Voorstel tot een verordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 de plaats van dienst, 19 december 2012, 2012/0345, COM(2012).

- Diensten welke worden afgenomen met een postpaid sim kaart (telefoonabonnement), het vermoeden geldt dat de vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer de plaats is daar waar de simkaart is uitgegeven;
- Diensten welke worden afgenomen via een vaste aansluiting in een woning, het vermoeden geldt dat de vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer de plaats is daar waar de vaste lijn is geïnstalleerd;
- Diensten welke worden afgenomen middels een viewing card, het vermoeden geldt dat de vestigingsplaats van de afnemende niet ondernemer de plaats is daar waar het toestel is geïnstalleerd of de plaats waar naar de viewing kaart is verzonden.

De bovenstaande weerlegbare vermoedens gelden, tenzij de dienstverrichter over informatie beschikt waaruit blijkt dat de afnemende niet-ondernemer elders woont of is gevestigd. Artikel 24 septies van de wijziging van de Uitvoeringsverordening beschrijft wat als bewijsmateriaal wordt gezien voor het weerleggen van het vermoeden, bijvoorbeeld: een IP-adres, een factuuradres, de bankgegevens en de mobiele landencode. Naar mijn mening zijn de bewijsstukken voor het weerleggen van het vermoeden voor de woon of vestigingsplaats makkelijk te manipuleren. Om een voorbeeld aan te stippen hoe ‘makkelijk’ het kan zijn om bewijsstukken te manipuleren, wordt het voorbeeld van het IP-adres gebruikt. Een IP-adres is een uniek adres welke op elke computer aanwezig is die is aangesloten op het internet of een netwerk. Dit IP-adres kan omzeild worden door het gebruik van een VPN verbinding of een proxy server⁷⁴. Tevens is het mogelijk om in bijna ieder land een bankrekening te openen, waardoor het niet meer representatief is voor de bepaling van de woon of vestigingsplaats.

Al met al blijft het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer praktisch een zeer lastig verhaal. De nieuwe elektronische dienstregeling zorgt voor een betere aansluiting met het rechtskarakter van de btw, namelijk belastingen daar waar het verbruik plaatsvindt. Dit gaat ten koste van de praktische eenvoud. Men zou kunnen betwisten of de nieuwe regeling als een welkome verandering moet worden gezien. Binnen de EU zijn de tarieven geharmoniseerd. De harmonisatie geeft lidstaten ruimte om hun btw tarief omhoog of omlaag bij te stellen met een ondergrens van 15% voor het normale tarief. Tariefshoppen wordt nu tegengegaan en een betere aansluiting met het rechtskarakter van de btw is gevonden. Echter gaat dit ten koste van de praktische eenvoud. E-commerce ondernemers zullen bij het afrekenen via het internet een apart vakje maken met 28 verschillende btw tarieven en moeten daarbij direct kunnen zien waar de afnemer niet-ondernemer woont of is gevestigd. Schieten we het niet doel niet voorbij? Een compleet nieuwe regeling met als oorzaak dat ene land genaamd Luxemburg die gebruik heeft gemaakt van de ruimte (middels artikel 29 Btw-Richtlijn) die haar wordt geboden ter bepaling van het btw-tarief?

⁷⁴ [www.http://universonline.nl/2011/01/31/internetblokkades-omzeilen-voor-dummies/](http://universonline.nl/2011/01/31/internetblokkades-omzeilen-voor-dummies/).

3.4 PLAATS VAN ‘WERKELIJK GEBRUIK’

3.4.1 Plaats ‘werkelijk gebruik’ tot 2015

Sinds de wijziging van de plaats-van-dienstregels in de Btw-richtlijn per 1 januari 2010, zijn ook de regels met betrekking tot het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie gewijzigd. De regels ter bepaling van het werkelijke gebruik- en exploitatie zijn omschreven onder artikel 59bis Btw-Richtlijn. Onder het betreffende artikel hebben lidstaten de bevoegdheid gekregen (middels de kanbepaling) om, teneinde dubbele heffing of non-heffing van btw-alsmede verstoringen van mededinging te voorkomen. Twee situaties hebben betrekking op artikel 59bis Btw-Richtlijn, namelijk de situatie waar:

- bepaalde diensten, die op grond van de regelgeving buiten de EU worden verricht, aan te merken als binnen de EU verricht, als het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten binnen de EU geschiedt;
- bepaalde diensten, die op grond van de daarvoor geldende regels binnen de EU worden verricht, aan te merken als buiten de EU verricht, als het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten buiten de EU geschiedt⁷⁵.

Onder leiding van de kanbepaling heeft Nederland alleen van de eerste mogelijkheid gebruik gemaakt in de vorm van artikel 6j Wet OB 1968 (tegenhanger: artikel 59bis, sub b Btw-Richtlijn). Deze verbijzondering van de plaats-dienst-regels kent alleen zijn toepassing voor diensten welke de plaats van verrichting valt onder de hoofdregels van artikel 6 Wet OB 1968 (artikel 44/45 Btw-Richtlijn).

Artikel 6j Wet OB 1968 heeft alleen betrekking op situaties waarin de afnemer in Nederland is gevestigd. Kortom, diensten welke door Nederlandse ondernemers plaatsvinden die op grond van de normale regels buiten de EU plaatsvinden, kunnen niet worden getroffen door deze regeling.

Zoals hierboven beschreven kunnen lidstaten onder leiding van artikel 59bis Btw-Richtlijn regels invoeren om dubbele heffing of niet-heffing van btw alsmede concurrentieverstoringen te voorkomen. Volgens de parlementaire geschiedenis blijkt dat artikel 6j Wet OB 1968 puur en alleen is ingevoerd ter voorkoming van concurrentieverstoringen. Het voorkomen van een non-heffing was geen doel op zich, maar werd alleen beoogd indien dit tot verstoring van mededinging zou leiden⁷⁶.

Artikel 59bis Btw-Richtlijn is alleen van toepassing voor elektronische diensten, indien de dienstverrichter buiten de Unie is gevestigd.

⁷⁵ mr. C.A. Peeters, Cursus Belastingrecht, OB.2.1.5.L.a Algemeen. (via de portal geraadpleegd).

⁷⁶ Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II 1990/91, 21 463, nr. 8*.

3.4.2 Plaats van ‘werkelijk gebruik’ vanaf 2015

Wat betreft de plaats van dienst regels volgens het werkelijk gebruik en exploitatie kan men kort zijn. Deze zullen per 1 januari 2015 worden aangepast en zal geen onderscheid meer kennen tussen ondernemers die binnen of buiten de EU zijn gevestigd. Wat betreft elektronische diensten zal de regeling voor werkelijk gebruik en exploitatie vanaf 2015 gelden voor zowel binnen als buiten de EU gevestigde dienstverrichters.

3.5 HET MINI-ÉÉN-LOKET-SYSTEEM

3.5.1 Mini-één-loket-systeem tot 2015

Indien een buiten de EU gevestigde ondernemer elektronische diensten verricht voor niet-ondernemers binnen de EU, zullen normaliter de dienstverrichters in de betreffende lidstaten van de niet-ondernemer zich moeten laten registreren voor btw-doeleinden. De dienstverrichters zullen zich moeten laten registreren, omdat de plaats van elektronische dienst in het bovengenoemde geval de plaats is daar waar de afnemer woont of is gevestigd. De administratieve last van het registreren heeft men getracht te doen oplossen middels het mini-één-loket-systeem⁷⁷, welke staan beschreven onder artikel 28q tot en met artikel 28t Wet OB 1968 (tegenhanger: artikel 359 tot en met artikel 369 Btw-Richtlijn). Het mini-één-loket-systeem zorgt ervoor dat de dienstverrichter een (willekeurige) lidstaat kan kiezen om zich te laten registreren om alle binnen de Unie verschuldigde btw over de door hem binnen de EU verrichte elektronische diensten te voldoen. Het mini-één-loket-systeem is een optioneel systeem, welke na toepassing wel is gebonden aan bepaalde regels.

Zoals hierboven beschreven is de toepassing voor dienstverrichters van het mini-één-loket-systeem optioneel. Dienstverrichters zullen zich moeten aanmelden om het mini-één-loket-systeem te kunnen toepassen. Het aanmelden wordt gedaan bij de lidstaat van identificatie, welke afhangt van de situatie waarin de belastingplichtige zich bevindt. Vier situaties kunnen we hierbij onderscheiden:

1. De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging binnen de Unie: de lidstaat van identificatie is de lidstaat van de hoofdvestiging;
2. De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging buiten de Unie, maar heeft één vaste inrichting binnen de Unie: de lidstaat van identificatie is de lidstaat van de vaste inrichting;
3. De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging buiten de Unie, maar heeft meerdere vaste inrichtingen binnen de EU: de lidstaat van identificatie is de lidstaat van één van de vaste inrichtingen naar keuze;
4. De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging buiten de EU en heeft ook geen vaste inrichtingen binnen de Unie: de dienstverrichter mag een van de lidstaten kiezen als lidstaat van identificatie voor btw-doeleinden⁷⁸.

⁷⁷ Ook wel de one-stop-shop-regeling genoemd.

⁷⁸ M.M.W.D. Merx, Mini-één-loket-systeem voor grote btw-veranderingen, BTW-bulletin 2012/24.

Na aanmelding van de dienstverrichter voor de toepassing van het mini-één-loket-systeem, zal de startdatum van het systeem zijn vanaf de eerste dag van het volgende kalenderkwartaal. Onder het huidige mini-één-loket-systeem is geen sprake van toepassing met terugwerkende kracht. Theoretisch gezien kan dit zorgen voor een praktische belemmering voor de toepassing van het mini-één-loket-systeem. Indien een dienstverrichter elektronische diensten verricht en zich zal gaan aanmelden midden in het kalenderkwartaal, zal de dienstverrichter voor de elektronische diensten welke zijn verricht in de eerste helft van het kalenderkwartaal zich alsnog moeten laten registreren in de betreffende lidstaten. Het mini-één-loket systeem tracht juist die registratie te voorkomen, maar doordat er geen (beperkte) terugwerkende kracht is zal registratie onoverkomelijk zijn. Dit voorbeeld is uiteraard theoretisch van aard. In de praktijk zal dit namelijk zelden voorkomen. Ondernemers zullen zich vrijwel altijd van te voren willen inlichten indien zij in dit geval internationaal zullen opereren op het gebied van e-commerce.

Binnen het mini-één-loket-systeem doet de dienstverrichter per kalenderkwartaal de btw-aangifte. In de aangifte zal het totale bedrag opgenomen worden van de ontvangen vergoedingen voor de elektronische diensten exclusief btw en de daarover verschuldigde omzetbelasting uitgesplitst naar de tarieven per lidstaat. Voor de dienstverrichter betekent dit, dat men op de hoogte moet zijn van de regels die gelden in de betreffende lidstaten, zoals de tarieven en mogelijke vrijstellingen.

De verschuldigde btw wordt betaald aan de lidstaat van identificatie die de btw vervolgens zal gaan verdelen over de lidstaten waarin de dienstverrichter de btw is verschuldigd. Overigens kan via het mini-één-loket-systeem geen btw in aftrek worden gebracht, waardoor de dienstverrichter een afzonderlijk teruggaafverzoek dient te doen. Het is duidelijk dat het voor ondernemers het gemakkelijkst zou zijn om alle zaken aangaande de heffing van btw af te wikkelen in het land van registratie. In zo een geval zou een intensieve uitwisseling van data en kennis tussen lidstaten moeten plaatsvinden⁷⁹. De belastingdienst van het land van registratie voor het mini-één-loket zou dus moeten toetsen of de ondernemer terecht de btw op de kosten in een andere staat in aftrek mag brengen. Dat men een afzonderlijk teruggaafverzoek moet doen (en niet gecombineerd met het mini-één-loket) is naar mijn mening gedaan voor het behouden van een goed controlemechanisme voor staten. Heden ten dage gaat een teruggaafverzoek snel en eenvoudig via de portal van de 'eigen'⁸⁰ belastingdienst. Het principe is voor elke lidstaat hetzelfde, alleen de uitvoering kan anders zijn. Bij een teruggaafverzoek via de Nederlandse belastingdienst hoeft men bijvoorbeeld geen kopiefacturen mee te zenden. Voor andere lidstaten kan dit anders zijn.

De controle van een juist aangegeven btw-bedrag vindt plaats door de lidstaat daar waar de btw is verschuldigd en niet de lidstaat van identificaties. Tevens dienen boetes, rente of andere kosten

⁷⁹ Kamerstukken II 2008/09, 31907, nr. 7 Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2008 t/m 2009.

⁸⁰ In casu: land van registratie.

welke samenhangen met een onvolledige/onjuiste en of te laat ingediende aangifte rechtstreeks worden betaald aan de lidstaat daar waar de btw verschuldigd is.

Indien het mini-één-loket-systeem is toegepast kan het systeem zijn einde kennen middels vier situaties:

1. De dienstverrichter geeft aan dat hij niet langer langs elektronische weg verrichte diensten verricht;
2. Als anderzijds kan worden aangenomen dat het verrichten van die diensten is beëindigd;
3. Als de dienstverrichter niet langer aan de voorwaarden voldoet, of;
4. Als de dienstverrichter bij voortduring niet voldoet aan de voorschriften van het één-loket-systeem⁸¹

3.5.2 Mini-één-loket-systeem vanaf 2015

Zoals meerdere malen herhaald zullen met ingang van 1 januari 2015 de gewijzigde regels voor de plaats van dienst voor elektronische diensten verricht aan andere ondernemers in werking treden. De elektronische diensten worden dan belast in de lidstaat daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd. Deze wijziging voor de plaats van dienst regels voor elektronische diensten heeft ook gevolgen voor het huidige mini-één-loket-systeem. De wijzigingen voor het mini-één-loket-systeem per 1 januari 2015 volgen uit de voorstellen 1 tot en met 22 van de verordening van de Raad van 9 oktober 2012⁸². Via de ‘*Guide to the VAT mini one stop shop*⁸³’ heeft de Europese Commissie op 23 oktober 2013 praktische voorschriften bekend gemaakt om meer helderheid te verschaffen over het mini-één-loket-systeem.

Op twee belangrijke punten wordt het mini-één-loket-systeem gewijzigd. De eerste wijziging, tevens belangrijkste voor het onderzoek, ziet op het feit dat het mini-één-loket-systeem per 1 januari 2015 zal gelden voor zowel binnen als buiten de Unie gevestigde ondernemers. De tweede wijziging ziet op het feit dat het mini-één-loket-systeem naast de toepassing voor elektronische diensten, ook zal gelden voor telecommunicatie-en radio- en omroepdiensten.

Onder het nieuwe systeem zal een onderscheid worden gemaakt tussen binnen de EU gevestigde ondernemers (Unieregeling) en buiten de EU gevestigde ondernemers (niet-Unieregeling)⁸⁴. Binnen het huidige systeem is de Unieregeling niet van toepassing, omdat deze ondernemers

⁸¹ Dit is van toepassing indien drie achtereenvolgende kalenderkwartalen verzaakt is btw aangifte te doen of de aangegeven btw niet heeft betaald of als er acht achtereenvolgende kalenderkwartalen nihilaangiftes zijn gedaan.

⁸² Verordening van de Raad wat betreft bijzondere regeling voor niet-gevestigde belastingplichtigen die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten voor niet-belastingplichtigen (9 oktober 2012, nr. 967/2012 en is een wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011).

⁸³ Guide to the VAT mini One Stop Shop, Brussels, 23 October 2013.

⁸⁴ Mw. mr. dr. M.M.W.D. Merckx en mw. mr. E. Usta, De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015, BTW-bulletin 2014/4.

omzetbelasting verschuldigd zijn in het land daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Met de gewijzigde plaats van dienst regels voor elektronische diensten betekent het dus een administratieve lastenverzwaring, omdat de plaats van elektronische dienst zal zijn daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Kortom, ook binnen de EU gevestigde ondernemers kunnen gebruik maken het nieuwe mini-één-loket-systeem. De niet-Unieregeling is binnen het huidige mini-één-loket-systeem al in grote lijnen van toepassing en behoeft daarom ook geen verdere uitleg.

De Unieregeling kan als volgt worden uitgelegd: een in Nederland gevestigde ondernemer heeft een vaste inrichting in België en Duitsland. Zowel het hoofdhuis in Nederland als de vaste inrichting in België verricht elektronische diensten aan Belgische particulieren. De Duitse vaste inrichting verricht diensten aan Duitse particulieren. De ondernemer zou zich onder de Unieregeling in Nederland kunnen laten registreren voor het mini-één-loket-systeem. De diensten verricht door het Nederlandse hoofdhuis en de Belgische vaste inrichting dienen dan in de (Nederlandse) aangifte onder het mini-één-loket-systeem-gerapporteerd te worden. De diensten die de Duitse vaste inrichting verricht, dienen in de lokale btw-aangifte van de Duitse vaste inrichting opgenomen te worden. In het geval het hoofdhuis van de ondernemer zich zou bevinden in Nederland maar bijvoorbeeld Zwitserland (non-EU), kan de ondernemer kiezen zich in Duitsland dan wel België te registreren.

Om overigens te kwalificeren als vaste inrichting, maakt de Europese Commissie duidelijk dat men als vaste inrichting zijnde wel aan een aantal voorwaarden moet voldoen, namelijk: 'it should have a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to receive and use or make the respective supplies'. Het hebben van alleen een btw-nummer is onvoldoende om aangemerkt te worden als vaste inrichting.

Al met al biedt het mini-één-loket-systeem een groot aantal voordelen voor de elektronische dienstverrichter welke gepaard zal gaan met een aantal strikte regels. De keuze voor deelname aan het mini-één-loket-systeem ligt aan een aantal factoren, zoals de belastingmoraal, de eigen btw-aangifteprocessen en of men als ondernemer in een btw-betalings- of aftrekpositie verkeert.

3.6 AFSTANDSVERKOPEN

3.6.1 Theorie

De afstandsverkoopregeling is een regeling die verschillende raakvlakken heeft met de nieuwe plaats van elektronische dienst regels per 1 januari 2015. De afstandsverkoopregeling is een bijzondere regeling voor grensoverschrijdende leveringen van goederen aan afnemers in andere lidstaten. Het gaat hier om een situatie dat de afnemer een niet-ondernemer is (of een persoon) is die valt onder artikel 1a lid 2 Wet OB 1968). De afstandsverkoopregeling is een uitzondering op de hoofdregel voor de plaats van levering van goederen welke wordt beschreven onder artikel 5a Wet OB 1968 en artikel 33 en 34 Btw-Richtlijn. De hoofdregel voor de plaats van levering van goederen

van artikel 5 Wet OB 1968 wijst als plaats van levering aan daar waar het vervoer of verzending aanvangt. Indien de afstandsverkopenregeling van toepassing is, is de plaats van levering de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer.

Omdat de btw-tarieven niet volledig zijn gelijkgesteld, zou men de situatie zo kunnen vormen dat de plaats van verzending of het vervoer altijd de plaats is van een lidstaat met een laag btw-tarief⁸⁵. De afstandsverkopenregeling tracht zodoende het tariefshoppen tegen te gaan. Zonder deze regeling zouden ondernemers zich in grote getalen gaan vestigen in een lidstaat met een laag btw-tarief om vanuit daar hun goederen te gaan verzenden. Een kerngedachte van de Btw-Richtlijn is harmonisatie. De betekenis van harmoniseren volgens Van Dale is het 'overeen laten stemmen van'⁸⁶. Harmonisatie wordt door Van Dongen omschreven als afstemming of toenadering⁸⁷. Harmonisatie is dus nodig om de werking van de interne markt te beschermen. Door middel van harmonisatie wordt een einde gemaakt aan discriminatie in het vrije verkeer tussen lidstaten. Ook de tarieven zijn geharmoniseerd met een ondergrens van 15% voor het normale tarief⁸⁸. Lidstaten hebben dus als gevolg van hun soevereiniteit het recht om hun btw-tarief aan te passen met een minimale ondergrens van 15%. Kortom, waarom zou een regeling voor de afstandsverkopen moeten worden geïntroduceerd, terwijl lidstaten zelf de mogelijkheid krijgen om hun tarief te bepalen (met de minimale grens van 15%). De Europese afspraken die zijn gemaakt wat betreft de tarieven geven lidstaten dus ruimte om hun vestigingsklimaat te versterken op btw-gebied. Het afschaffen van de regeling zou daarbij ten goede komen aan de eenvoud van het btw-stelsel. Het toepassen van de afstandsverkopenregeling sluit daarentegen beter aan bij het rechtskarakter van de btw. Zoals in de eerste alinea is omschreven is, indien de afstandsverkopenregeling van toepassing is, de plaats van levering de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer.

Aan een aantal voorwaarden moet worden voldaan voordat de afstandsverkopenregeling van toepassing kan zijn. De hoofdregel voor de plaats van levering van goederen is van toepassing indien niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor de afstandsverkopenregeling. Dit heeft als gevolg dat alsnog voordeel gehaald kan worden indien de plaats van verzending of het vervoer de plaats is van een lidstaat met een laag btw-tarief zoals Luxemburg. Het Financieel Dagblad kopt 26 mei 2014 dan ook "Amazon gebruikt Luxemburg"⁸⁹. Uit het krantenknipsel kan worden gesuggereerd dat Amazon geen gebruik maakt van de afstandsverkopenregeling via een constructie door diverse lidstaten.

Zoals hierboven al is aangegeven geldt een aantal voorwaarden voor het toepassen van de afstandsverkopenregeling. De belangrijkste voorwaarde zijn:

⁸⁵ drs. O.L. Mobach, Cursus Belastingrecht OB.2A.1.3.a, (via de portal geraadpleegd).

⁸⁶ <http://www.vandale.nl>.

⁸⁷ A. van Dongen, Harmonisatie van de btw, Sdu(2007).

⁸⁸ Artikel 29 Btw-Richtlijn.

⁸⁹ Zie bijlage 2.

1. Dat de afnemers particulieren (niet-ondernemer) zijn of daarmee gelijk gestelden (artikel 5a lid 2 Wet OB 1968 en artikel 33 lid 1 sub a Btw-Richtlijn);
2. De goederen moeten direct of indirect, door of voor rekening van de leverancier verzonden worden uit een andere lidstaat (artikel 5a lid 1 Wet OB 1968);
3. Het drempelbedrag wordt overschreden (artikel 5a lid 4 Wet OB 1968), ofwel er is gekozen om af te zien van de toepassing van het drempelbedrag (artikel 5a lid 5 Wet OB 1968)⁹⁰.

Onder leiding van artikel 5a lid 5 Wet OB 1968 wordt de mogelijkheid gecreëerd om voor de afstandsverkopenregeling te opteren (onder voorwaarden), ongeacht het feit of onder het drempelbedrag wordt geleverd aan niet-ondernemers en gelijkgestelden. Opteren voor de afstandsverkopenregeling biedt twee voordelen. Ten eerste hoeft de ondernemer zich niet om de drempelbedragen te bekommeren en ten tweede kan de lidstaat van aankomst van de goederen een lager tarief hebben dan de lidstaat van verzending.

3.6.2 Afstandsverkopenregeling ten opzichte van plaats van elektronische dienst

De afstandsverkopenregeling en de regeling voor de plaats van elektronische diensten per 1 januari 2015 hebben veel raakvlakken met elkaar. Voor beide regeling geldt dat gepresteerd moet worden aan niet-ondernemers (of daarmee gelijkgestemde). Tevens is het doel enigszins vergelijkbaar, namelijk het mitigeren van concurrentievervalsingen door het wegnemen van de mogelijkheid tot tariefshoppen.

Het verschil ziet vooral op het etiket van de prestatie. Waar het bij de afstandsverkopenregeling gaat om de plaats van levering van goederen, gaat het bij elektronische diensten om uiteraard de plaats van dienst. Bij de elektronische diensten gaat het om de lokalisering van de plaats van dienst. De B2C-regel van artikel 6 lid 2 Wet OB beschrijft de plaats van dienst als de plaats daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Waar de plaats van elektronische dienst nu onder de B2C-hoofregel valt, zal de plaats van elektronische dienst per 1 januari 2015 vallen onder een verbijzonderde regeling. De plaats van elektronische dienst per 1 januari 2015 zal zijn, daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Indien óf de niet-ondernemende afnemer óf de dienstverrichter woont of is gevestigd buiten de EU, dan is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemende afnemer woont of is gevestigd.

Bij de afstandsverkopenregeling gaat het om de lokalisering van de plaats van levering voor goederen. De hoofregel voor de plaats van levering ex. artikel 5 lid 1 Wet OB 1968 beschrijft de plaats van levering als de plaats daar waar de verzending of het vervoer aanvangt. De afstandsverkopenregeling van artikel 5a Wet OB 1968 vormt hierop een uitzondering. Artikel 5a Wet

⁹⁰ De drempelbedragen gelden per ondernemer en per lidstaat. Het drempelbedrag voor goederen die naar Nederland worden vervoerd of verzonden is bepaald op €100.000. Op grond van artikel 34 lid 2 Btw-Richtlijn, hebben lidstaten de mogelijkheid om een lager bedrag vast te stellen, met een minimum van €35.000 en een maximum van €100.000.

OB 1968 wijst als plaats van levering aan, de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer. Beide regelingen zien erop om de lokalisering van ofwel de plaats van levering ofwel de plaats van dienst zo te vormen dat tariefshoppen ongedaan wordt gemaakt.

Voor de afstandsverkopenregeling en de regeling voor elektronische diensten (huidig en toekomstig) bestaat de mogelijkheid tot respectievelijk indirecte en directe administratieve lastenverlichting. Voor de afstandsverkopenregeling dient namelijk rekening te worden gehouden met het drempelbedrag. Voor kleine hoeveelheden leveringen (onder het drempelbedrag) geldt voor de plaats van levering de plaats van verzending of vervoer. Voor de regeling van elektronische diensten bestaat de mogelijkheid tot het toepassen van het mini-één-loket-systeem, wat in theorie een administratie lastenvermindering betekent.

Binnen deze paragraaf zijn de verschillen en overeenkomsten kort belicht om ze in het volgende hoofdstuk nader te analyseren.

3.7 CONCLUSIE

Het bepalen van de plaats van dienst in de omzetbelasting is cruciaal, omdat de plaats van dienst bepaalt welk land heffingsbevoegd is. De plaats van dienst regels in de Wet OB 1968 kent twee hoofdregels. De B2B regel geldt voor diensten van ondernemers aan andere ondernemers. De B2C regel ziet op diensten van ondernemers aan de niet-ondernemers (consument). De hoofdregel voor B2B-diensten bepaalt dat een dienst is belast in het land daar waar de afnemende *ondernemer* de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. De hoofdregel voor B2C-diensten bepaalt dat een dienst is belast in het land daar waar de leverancier van de dienst de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Het begrip ‘elektronische diensten’ is niet uit de Wet OB 1968 of de Btw-Richtlijnartikelen te herleiden. De Uitvoeringsverordening (EU) geeft wel meer handen en voeten aan het begrip ‘elektronische diensten’. “ *De in de Richtlijn 2006/112/EG bedoelde “langs elektronische weg verrichte diensten” betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie kunnen worden verricht.* Onder de B2C-hoofdregel zijn elektronische diensten belast in het land daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Twee uitzonderingen zijn van toepassing op de hoofdregel. Eén uitzondering is voor de situatie waarin de afnemer buiten de EU woont of is gevestigd en de tweede is voor de situatie waarin de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd.

Wanneer de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en de afnemer binnen de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de afnemer is gevestigd. Indien de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en de afnemer buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst

daar waar de afnemer is gevestigd oftewel out-of-scope. Het spreekt voor zich dat wanneer zowel de dienstverrichter als de afnemende niet-ondernemer buiten de EU zijn gevestigd, beide niet belast kunnen worden op grond van de Btw-Richtlijn en de wet- en regelgeving.

De woon- of vestigingsplaats van een afnemende niet-ondernemer wordt bij elektronische diensten bepaald aan de hand van zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats. De anonieme en virtuele aspecten van e-commerce maken de uitvoering van de Richtlijn moeilijk door de administratieve last voor ondernemers en de beperkte controlemogelijkheden voor overheden. In het voorstel van de Commissie van 18 december 2012 wordt voorgesteld dat de dienstverrichter minimaal twee bewijzen nodig heeft om de plaats van dienst te kunnen bepalen. Deze bewijzen mogen elkaar logischerwijs niet tegenspreken. In het voorstel worden weerlegbare en onweerlegbare vermoedens gegeven welke de dienstverrichter dient te gebruiken om de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer te bepalen bij elektronische diensten.

Indien een buiten de EU gevestigde ondernemer elektronische diensten verricht voor niet-ondernemers binnen de EU, zullen normaal gesproken de dienstverrichters in de betreffende lidstaten van de niet-ondernemer zich moeten laten registreren voor btw-doeleinden. De dienstverrichters zullen zich moeten laten registreren, omdat de plaats van elektronische dienst in dit geval de plaats is daar waar de afnemer woont of is gevestigd. De administratieve last van het registreren is middels het mini-één-loket-systeem opgelost. Het mini-één-loket-systeem zorgt ervoor dat de dienstverrichter een (willekeurige) lidstaat kan kiezen om zich te laten registreren om alle binnen de Unie verschuldigde btw te voldoen over de door hem binnen de EU verrichte elektronische diensten. Het mini-één-loket-systeem is een optioneel systeem, welke na toepassing wel is gebonden aan bepaalde regels. Er kleven theoretisch gezien twee nadelen aan het mini-één-loket systeem. Ten eerste is een terugwerkende kracht niet van toepassing op het mini-één-loket-systeem. In de praktijk zal het zelden voorkomen dat een ondernemer gebruik gaat maken van terugwerkende kracht aangezien zij zich vrijwel altijd van te voren laten inlichten. En ten tweede kan via het mini-één-loket-systeem geen btw in aftrek worden gebracht, waardoor de dienstverrichter een afzonderlijk teruggaafverzoek dient te doen. Dat men een afzonderlijk teruggaafverzoek moet doen is naar mijn mening gedaan voor het behouden van een goed controlemechanisme voor overheden.

Op twee belangrijke punten wordt het mini-één-loket-systeem gewijzigd per 1 januari 2015. De eerste wijziging ziet op het feit dat het mini-één-loket-systeem zal gelden voor zowel binnen als buiten de Unie gevestigde ondernemers. De tweede wijziging ziet op het feit dat het mini-één-loket-systeem naast de toepassing voor elektronische diensten, ook zal gelden voor telecommunicatie-en radio- en omroepdiensten.

De afstandsverkopenregeling is een regeling die overlapping heeft met de nieuwe plaats van elektronische dienst regels per 1 januari 2015. De afstandsverkopenregeling is namelijk een

bijzondere regeling voor grensoverschrijdende leveringen van goederen aan afnemers in andere lidstaten. De afstandsverkopenregeling is een uitzondering op de hoofdregel voor de plaats van levering van goederen. Wanneer de afstandsverkopenregeling van toepassing is, is de plaats van levering de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer. Het doel van de afstandsverkopenregeling en de nieuwe plaats van elektronische dienstregeling is enigszins vergelijkbaar, namelijk het mitigeren van concurrentievervalsingen door het wegnemen van de mogelijkheid tot tariefshoppen.

4 TOETSING 'PLAATS VAN DIENST' AAN GESCHETST TOETSINGSKADER

4.1 INLEIDING

Hoofdstuk twee stond in het teken van het beschrijven van de toetsingskader, welke als basis dient voor de beantwoording van de probleemstelling. Het neutraliteitsbeginsel, het bestemminglandbeginsel en het oorspronglandbeginsel zijn in hoofdstuk twee uiteengezet.

Het derde hoofdstuk stond in het teken van de wettelijke regelgeving welke toepassing hebben op elektronische diensten binnen de btw. De plaats van (elektronische) dienst, het mini-één-loket-systeem en de afstandsverkoopregeling zijn in hoofdstuk drie behandeld. Het slotstuk bestond uit een vergelijking tussen de afstandsverkoopregeling en de toekomstige plaats van elektronische dienst regeling.

Dit hoofdstuk zal bestaan uit de toetsing van de bevindingen van de wettelijke elektronische dienstregelgeving aan het toetsingskader die geschetst is in hoofdstuk twee. In dit hoofdstuk zal de analyse plaatsvinden naar vier mogelijke e-commerce transacties. Hierbij zal worden geanalyseerd of e-commerce transacties in een B2C-verhouding effectief wordt belast met de toepassing van de huidige Btw-Richtlijn. De analyse zal bestaan uit een aantal stappen. Een daarvan is de analyse van alle mogelijke B2C-transacties bij elektronische diensten. De vier mogelijke B2C-transacties zijn:

1. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU;
2. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU;
3. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU;
4. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU.

De huidige en toekomstige wettelijke regels van de vier bovenstaande B2C-transacties bij elektronische diensten zullen worden getoetst aan het toetsingskader. Het toetsingskader bestaat uit het bestemminglandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. De analyse zal antwoord geven op de volgende vragen:

1. Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding effectief belast met de toepassing van de huidige Btw-Richtlijn?

2. Indien de e-commerce transacties in een B2C-verhouding wel/niet effectief belast worden met toepassing van de huidige Btw-Richtlijn, zijn de aanpassingen van de Btw-Richtlijn per 1 januari 2015 gewenst?
3. Indien de huidige én de toekomstige Btw-Richtlijn e-commerce transacties in een B2C-verhouding niet effectief worden belast, zijn er andere mogelijkheden om eventuele inbreuken op het neutraliteits- en/of bestemminglandbeginsel weg te nemen?

Uiteindelijk zal in de laatste paragraaf het antwoord worden gegeven op de drie hierboven gestelde vragen. In het volgende en tevens laatste hoofdstuk zullen de beantwoorde deelvragen leiden tot het antwoord op de probleemstelling van het onderzoek.

4.2 ELEKTRONISCHE DIENSTEN TOT 2015

4.2.1 Het rechtskarakter en de wet- en regelgeving elektronische dienst

Zoals beschreven in paragraaf 2.2.2 is de omzetbelasting in Nederland een algemene indirecte verbruiksbelasting. De omzetbelasting beoogt het consumptieve verbruik te treffen middels een heffing die niet bij de niet-ondernemende afnemer zelf plaatsvindt, maar bij diens toeleverancier (de ondernemer). Omdat de belastingplichtige niet dezelfde is als het beoogde heffingssubject is sprake van een indirecte belasting. De omzetbelasting kan naar mijn mening geen pure verbruiksbelasting zijn, omdat het een indirecte belasting is. De omzetbelasting vertoont ook de kenmerken van een bestedingsbelasting. De omzetbelasting is naar mijn mening dan ook een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert.

Uit het karakter van de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting vloeit voort dat goederen en diensten die aan omzetbelasting zijn onderworpen in het land daar waar zij worden verbruikt. Het bestemminglandbeginsel dient kortom als uitgangspunt voor het bepalen van de plaats van dienst voor de omzetbelasting. Zoals meerdere malen herhaald beoogt de omzetbelasting de (elektronische) consumptie te belasten in het ruimste zin van het woord. Dit betekent dat sprake is van een belaste (elektronische) consumptie, ongeacht de elektronische dienst volledig dan wel niet volledig wordt verbruikt. Indien bijvoorbeeld de levering van films over het internet gebeurt en deze films niet worden bekeken, zijn de films niet geconsumeerd maar is wel sprake van een belaste prestatie.

Het is een gegeven dat het voor elektronische diensten zeer lastig te bepalen is waar het verbruik plaatsvindt. De anonieme en virtuele aspecten van e-commerce maken de uitvoering van de Richtlijn per 1 januari 2015 moeilijk. In het geval een student een elektronische dienst afneemt van een universiteit is het dikwijls lastig te bepalen waar de student de dienst afneemt. Studenten hebben namelijk de mogelijkheid om via een zogenoemde VPN-verbinding connectie te maken met het universitaire netwerk. Via een VPN-verbinding wordt de verzonden data versleuteld, waardoor

het vrijwel onmogelijk is om de plaats van dienst te herleiden van de afnemer. Gezien de tweestrijd⁹¹ bij elektronische diensten, moet voor het verbruik of gebruik in de praktijk aangesloten worden bij de woon- of vestigingsplaats van de afnemer. De woon- of vestigingsplaats zal normaliter ook de plaats van verbruik zijn en is tevens in de praktijk makkelijker te bepalen. Ook voor de OECD is het een belangrijk uitgangspunt om elektronische diensten te belasten in het land van verbruik⁹².

Tevens wordt in dit onderzoek aangesloten voor de plaats van dienst bij de plaats van verbruik of gebruik. In het vervolg van dit onderzoek wordt de plaats van elektronische dienst in B2C-verhouding als niet-effectief beschouwd, indien niet wordt aangesloten voor de plaats van dienst bij de plaats van verbruik of gebruik. Kortom, wanneer elektronische diensten in B2C-verhoudingen in lijn zijn met het bestemminglandbeginsel wordt deze prestatie als effectief beschouwd.

Hierna zullen de vier mogelijke B2C-transacties geanalyseerd worden op effectiviteit met toepassing van de huidige btw wet- en regelgeving (tot 1 januari 2015).

4.2.2 Analyse rechtskarakter en elektronische diensten omzetbelasting

1. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Het btw-regime zal gelden van de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd volgens de hoofdregel van artikel 6 lid 2 Wet OB 1968.

Het bestemminglandbeginsel houdt in dat heffing van btw beoogt plaats te vinden in de lidstaat daar waar het verbruik/gebruik van goederen of diensten plaats vindt. Dit betekent niet dat het altijd leidt tot heffing in het land van de bestemming. Wanneer men kijkt naar artikel 7 van de bijlage van de Btw-Uitvoeringsverordening⁹³ vindt men voorbeelden van elektronische diensten welke in het gros van de gevallen op afstand gebeuren. Hierdoor wordt het lastig om de elektronische diensten te belasten daar waar het verbruik plaatsvindt.

In het geval een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Dit betekent dat deze situatie niet in lijn is met het bestemminglandbeginsel, waardoor deze prestatie volgens het toetsingskader niet effectief belast

⁹¹ De tweestrijd ziet op het feit men als wetgever van de omzetbelasting wil aansluiten bij het bestemmingslandsbeginsel, maar het aansluiten bij het bestemmingslandsbeginsel bij elektronische diensten stuit op praktische beperkingen.

⁹² Electronic commerce: Taxation Framework Conditions 8 oktober 1998.

⁹³ Btw-Uitvoeringsverordening, Nr. 282/2011 van de Raad, artikel 7 Bijlage I.

wordt voor de omzetbelasting. Tevens de OECD richtlijn schrijft voor dat voor de omzetbelasting aangesloten moet worden bij het bestemminglandbeginsel⁹⁴.

Onder deze situatie kan zich ook het geval voor doen dat de dienstverrichter en de afnemer beiden wonen of zijn gevestigd in dezelfde lidstaat. De elektronische dienst is in dit geval belast in de lidstaat waar de dienstverrichter en afnemer wonen of zijn gevestigd, waardoor wordt aangesloten bij het bestemminglandbeginsel. In casu worden elektronische diensten effectief belast volgens het onderzoek.

2. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Indien de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd. Het btw-regime zal gelden van de staat daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd volgens artikel 6i Wet OB 1968.

De plaats van elektronische dienst regel is in casu in lijn met het bestemminglandbeginsel. Kortom, in dit geval wordt de prestatie effectief belast volgens het onderzoek.

3. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die binnen de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd. Het btw-regime zal gelden van de lidstaat daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd volgens artikel 6h Wet OB 1968.

Ook hier is de plaats van elektronische dienst in lijn met het bestemminglandbeginsel, waardoor de prestatie volgens het onderzoek effectief wordt belast.

4. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Indien de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd. Deze situatie valt buiten het heffingsbereik van de Europese wet- en regelgeving, oftewel een out-of-scope transactie welke in casu lijn wordt geacht met het bestemminglandbeginsel.

⁹⁴ <http://www.oecd.org/ctp/consumptiontax/conclusionsglobalforumvat.htm>.

4.2.3 Conclusie analyse rechtskarakter en elektronische diensten omzetbelasting

De conclusie kan het best weergegeven worden middels de onderstaande tabel 3. Deze tabel geeft weer of volgens het onderzoek de vier situaties effectief dan wel niet-effectief worden belast met toepassing van de huidige wet- en regelgeving.

Tabel 3 overzicht effectiviteit van het rechtskarakter op elektronische diensten

Situatie	Plaats van elektronische dienst
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Niet-effectief belast indien de dienstverrichter en afnemer niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd.
	Effectief belast indien de dienstverrichter en afnemer beiden in dezelfde lidstaat zijn gevestigd.
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Effectief belast
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Effectief belast
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Effectief belast

4.2.4 Het neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

Het neutraliteitsbeginsel is in paragraaf 2.4 uitvoerig behandeld. Binnen deze paragraaf is hetzelfde stramien aangehouden voor het vervolg van het onderzoek afgeleid van paragraaf 2.4. Uit paragraaf 2.4 is het neutraliteitsbeginsel opgesplitst in de economische dimensie en de juridische dimensie. In het vervolg van deze paragraaf zal worden geanalyseerd of de huidige regels met betrekking tot de elektronische diensten een inbreuk vormen op het neutraliteitsbeginsel. Wederom zal deze analyse plaatsvinden door middel van de vier mogelijk B2C transacties. Indien inbreuk op het neutraliteitsbeginsel wordt geconstateerd, wordt deze inbreuk als niet-effectief betiteld.

4.2.5 Inleiding economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

Zoals omschreven in paragraaf 2.4.2 houdt de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in dat gekeken wordt naar economische verstoringen (verdeling van de welvaart) van de

omzetbelasting voor de ondernemer. Een belasting werkt vanuit economisch oogpunt neutraal uit wanneer de belasting zo efficiënt mogelijk wordt geheven. Hierbij dient de verstoring, van in dit geval de omzetbelasting, op de welvaart geminimaliseerd te worden. De economische dimensie bestaat uit een aantal facetten, namelijk:

1. De hoogte van de belastingheffing moet onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom;
2. Er mag geen cumulatie optreden van belasting in de productiefase en de distributiefase;
3. De betaalde omzetbelasting binnen een bedrijfskolom moet door de ondernemer afgewenteld worden op de consument en mag daardoor alleen drukken op particuliere consumptie.

Deze punten zullen niet behandeld worden, omdat voor deze punten bij B2C-transacties geen inbreuken zijn geconstateerd. Binnen de huidige wet- en regelgeving wordt de hoogte van de belastingheffing niet bepaald door de lengte van de bedrijfskolom. Wat betreft dit onderzoek zal punt twee niet van toepassing zijn, aangezien wordt gekeken naar de transactie van de dienstverrichter naar de afnemende niet-ondernemer (consument). Tevens geldt voor punt twee dat het recht van aftrek van voorbelasting een mechanisme is dat in het btw-stelsel cumulatie van omzetbelasting moet voorkomen zodat neutraliteit wordt bereikt. De betaalde omzetbelasting binnen een bedrijfskolom wordt met toepassing van de huidige regels afgewenteld op de consument en zal daardoor alleen drukken op de particuliere consumptie.

De twee onderstaande punten zullen wél meegenomen worden in de analyse. Bij deze twee punten is een inbreuk geconstateerd. De volgende paragrafen zullen in het teken staan van deze twee punten. De toetsing van deze twee facetten zal wederom plaatsvinden onder de vier mogelijke B2C-transacties. Het betreft de volgende twee punten:

1. Er mag geen sprake zijn van een dubbele dan wel niet-heffing;
2. Het spanningsveld tussen de administratieve lasten die een ondernemer moet dragen voor de omzetbelasting enerzijds en de mogelijkheid van de lidstaten om een goede controle op de heffing van omzetbelasting anderzijds⁹⁵.

4.2.6 Analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

1. *Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU*

⁹⁵ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Deventer Kluwer 2009, p.31-34.

Indien een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd.

Onder deze prestatie zal geen sprake zijn van een dubbele dan wel non-heffing. Zowel de lidstaat van dienstverrichter als de lidstaat van de afnemer maken namelijk gebruik van het Europees geharmoniseerde btw-stelsel.

Wanneer de dienstverrichter is gevestigd in de lidstaat waar de afnemer woont of is gevestigd, zal ook geen sprake zijn van een dubbele dan wel non-heffing. Er zal namelijk sprake zijn van één omzetbelasting wet- en regelgeving in de betreffende lidstaat.

Wat betreft het spanningsveld tussen de administratieve lasten enerzijds en de mogelijkheid tot goede controle anderzijds kan men bij deze B2C-transactie kort zijn. Indien de dienstverrichter een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die ook in de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Dit betekent dat de dienstverrichter aangifte moet doen in de lidstaat daar waar hij is gevestigd, zodat de aangifte hetzelfde zal gaan als een lokale aangifte. Kortom, geen inbreuk op dit facet van de economische dimensie.

Indien de dienstverrichter en de afnemer beiden zijn gevestigd in dezelfde lidstaat, vormt dit tevens geen inbreuk op dit facet van de economische dimensie. De dienstverrichter zal aangifte moeten doen in de lidstaat daar waar hij is gevestigd. In dit zal men een lokale aangifte moeten doen.

2. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Indien de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd.

In casu bestaat de mogelijkheid op een niet-heffing indien de andere staat de elektronische dienst zal belasten daar waar de dienstverrichter is gevestigd of wanneer die staat überhaupt geen omzetbelasting heft. Het gevolg kan een inbreuk zijn op dit punt van de economische dimensie. Voor de EU hoeft een niet-heffing geen probleem te zijn, omdat de Btw-Richtlijn niet ziet op deze situatie. Het gaat te ver binnen dit onderzoek om verder in detail te treden betreffende deze inbreuk, gezien de afhankelijkheid van de wetgeving van de niet-EU staten.

In deze situatie zal aangetoond moeten worden dat de afnemende niet-ondernemer woont- of is gevestigd buiten de EU. Omdat de plaats van dienst is daar waar de niet-ondernemer woont of is

gevestigd, maakt het niet uit in welke staat de niet-ondernemer exact is gevestigd. De plaats van elektronische dienst is buiten de EU, waardoor in de EU geen btw zal worden geheven.

Het spreekt voor zich dat het aantonen of de afnemer daadwerkelijk buiten de EU woont of is gevestigd alsnog administratieve lasten meebrengt voor de dienstverrichter. In casu beschikt een belastingdienst uit de EU niet (of in beperkte mate) over gegevens over de afnemende niet-ondernemer (in tegenstelling tot de situatie hierna: punt 3). De bepaling van de plaats van elektronische dienst zorgt in deze situatie voor een belemmering. In mijn ogen is wel sprake van een inbreuk op het spanningsveld tussen de administratieve lasten van de dienstverrichter en de goede controlemogelijkheden van de belastingdienst. De belastingdienst heeft namelijk zoals in deze alinea beschreven geen (of in beperkte mate) gegevens over de afnemende niet-ondernemer. Hierdoor kan de fiscus vrijwel niets doen om te zorgen dat de dienstverrichter minder administratieve lasten draagt. Naar mijn mening is in casu dan ook sprake van een inbreuk op dit vlak van de economische dimensie. Echter is het een te rechtvaardigen inbreuk, omdat het om een out-of-scope afnemer (niet-ondernemer) gaat.

3. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die binnen de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd.

Dubbele heffing is mogelijk onder deze situatie. Wanneer het land van de dienstverrichter (buiten de EU) de elektronische dienst zal belasten in het land daar waar de dienstverrichter is gevestigd, ontstaat dubbele heffing. De mogelijke dubbele heffing zou voor een inbreuk kunnen zorgen op dit facet van de economische dimensie. Het OECD herkent dit mogelijke probleem en schrijft in haar OECD richtlijn voor dat voor de omzetbelasting aangesloten moet worden bij het bestemminglandbeginsel⁹⁶. Voor het OECD is het een belangrijk uitgangspunt om elektronische diensten te belasten daar waar het verbruik plaatsvindt. Onder leiding van artikel 59 bis Btw-Richtlijn hebben lidstaten de bevoegdheid gekregen (middels de kan-bepaling) om, teneinde dubbele heffing of non-heffing van btw-alsmede verstoringen van mededinging te voorkomen⁹⁷. Indien de kan-bepaling is geïmplementeerd, kan onder deze B2C-transactie dubbele heffing worden voorkomen.

De plaats van dienst is onder deze transactie de plaats daar waar de afnemer (niet-ondernemer) woont of is gevestigd. Dit betekent dat de dienstverrichter zich in de betreffende staat zal moeten laten registreren om daar btw te voldoen. De dienstverrichter dient dus zelf te bepalen waar de afnemer woont of is gevestigd.

⁹⁶ <http://www.oecd.org/ctp/consumptiontax/conclusionsglobalforumvat.htm>.

⁹⁷ Zie paragraaf 3.4.

De woon- of vestigingsplaats van een afnemende niet-ondernemer wordt bepaald aan de hand van zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats. Volgens de Btw-Uitvoeringsverordening wordt de woonplaats omschreven als de plaats waar de niet-belastingplichtige natuurlijke persoon staat ingeschreven in het bevolkingsregister of een soortgelijk openbaar register of het adres welke door die persoon aan de relevante belastingautoriteiten zijn medegedeeld, tenzij dit met de werkelijkheid overeenstemt⁹⁸.

Het strikt volgen van de Btw-Uitvoeringsverordening blijft een lastige opgave, welke in mijn ogen een obstakel vormt voor het verrichten van elektronische diensten in deze B2C-verhouding. De dienstverrichter zal moeten nagaan wat de woonplaats of gebruikelijke verblijf van de afnemer is door middel van het bevolkingsregister (of een soortgelijk register). De dienstverrichter heeft naar alle waarschijnlijkheid geen toegang tot het bevolkingsregister⁹⁹. In tegenstelling tot de Btw-Uitvoeringsverordening geeft het OECD ook niet de keus om de woon- of vestigingsplaats na te gaan door middel van het bevolkingsregister (of een soortgelijk register)¹⁰⁰. Het verrichten van een elektronische dienst in deze situatie brengt behoorlijke administratieve lasten met zich mee voor de dienstverrichter. Indien men een blik werpt naar de OECD richtlijnen¹⁰¹, beschrijft de OECD administratieve kosten als kosten welke inherent zijn aan het omzetbelastingsysteem. Deze kosten mogen overigens niet disproportioneel zijn. Hoe de kosten-baten analyse en disproportionaliteit op dit vlak in de praktijk gemeten dient te worden, laat men in het midden.

Naar mijn mening kan men op het gebied van de administratieve lasten van de ondernemer ten opzichte van de controlemogelijkheden van de belastingdienst, een inbreuk op het evenredigheidsbeginsel constateren. Het strikt volgen van de Btw-Uitvoeringsverordening voor de dienstverrichter is vrijwel onhaalbaar. Het bepalen van de woon- of vestigingsplaats door de dienstverrichter zou een kostenpost op kunnen leveren welke niet zal opwegen tegen de baten van de geleverde dienst. De belastingdienst heeft overigens wel de mogelijkheid tot het inzien van gegevens van de afnemende niet-ondernemer. Hierdoor zal de belastingdienst in mijn ogen een grotere rol kunnen spelen in het toewijzen van de benodigde informatie. Als gevolg kunnen de administratieve lasten verminderd worden ten opzichte van de huidige situatie.

⁹⁸ Zie artikel 12 Btw-Uitvoeringsverordening.

⁹⁹ <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/persoonsgegevens/vraag-en-antwoord/wie-heeft-recht-op-inzage-in-mijn-gegevens-in-de-gemeentelijke-basisadministratie-gba.html>

Wettelijke aangewezen instanties welke een bevolkingsregister mogen inzien zijn bijvoorbeeld de Inspectie SZW (voorheen Arbeidsinspectie), het UWV, de Sociale Dienst en de Belastingdienst. Denk ook aan ziekenhuizen, verzekeraars, deurwaarders, pensioenfondsen en de politie.

¹⁰⁰ Electronic Commerce, OECD: Verification of Customer Status and jurisdiction, Consumption Tax Guidance Series.

¹⁰¹ OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, February 2013, paragraaf 2.8.

4. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Wanneer de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd. Deze situatie valt buiten het heffingsbereik van de Europese wet- en regelgeving, ook wel een out-of-scope transactie.

Ondanks sprake kan zijn van dubbele dan wel een niet-heffing, zullen deze regels buiten het heffingsbereik vallen van de Europese wet- en regelgeving. Hierdoor is geen inbreuk geconstateerd op het aspect 'dubbele (niet) heffing'. Dit aspect maakt namelijk deel uit van het overkoepelende neutraliteitsbeginsel welke ziet op de Europese wetgeving.

Wat betreft het spanningsveld tussen de administratieve lasten die een ondernemer moet dragen voor de omzetbelasting enerzijds en de mogelijkheid van de lidstaten om een goede controle op de heffing van omzetbelasting anderzijds, valt naar mijn mening geen inbreuk te constateren. Zoals hierboven aangestipt maakt dit aspect namelijk deel uit van het overkoepelende neutraliteitsbeginsel welke ziet op de Europese wetgeving.

4.2.7 Conclusie analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

De conclusie kan het best weergegeven worden middels de onderstaande tabel 4. Deze tabel geeft weer of volgens het onderzoek de vier situaties een inbreuk vormen op de besproken aspecten van de economische dimensie.

Tabel 4 overzicht inbreuk op de economische dimensie huidige regeling, aspect: dubbele (niet) heffing

Situatie	Dubbele (niet) heffing
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Geen inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Inbreuk ¹⁰²
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Geen inbreuk ¹⁰³
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk

¹⁰² Dit is een 'inbreuk' onder voorbehoud, gezien de afhankelijkheid van de wetgeving van de niet-EU staten.

¹⁰³ Het label 'geen inbreuk' wordt tevens onder voorbehoud gegeven, gezien de afhankelijkheid van de niet-EU staten.

Tabel 5 overzicht inbreuk op de economische dimensie huidige regeling, aspect: spanningsveld administratie - goede controle

Situatie	Spanningsveld administratieve lasten en mogelijkheid tot een goede controle
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Geen inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Inbreuk ¹⁰⁴
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk

Zoals tabel vier en vijf aangeven, valt een inbreuk op de besproken aspecten van economische dimensie onder de huidige wet- en regelgeving te constateren in situatie twee en drie.

De eerste inbreuk vindt plaats in de situatie dat een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU. Het betreft hier de inbreuk op de mogelijke kans op dubbele niet heffing. Voor de EU hoeft dit geen probleem te zijn, gezien het feit de Btw-Richtlijn niet ziet op deze situatie.

De tweede inbreuk welke is geconstateerd betreft situatie drie. Het betreft een inbreuk op het spanningsveld tussen de administratieve lasten voor de dienstverrichter en de mogelijkheden tot een goede controle voor de belastingdienst.

4.2.8 Inleiding juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

Voor de juridische dimensie geldt dat gekeken dient te worden of sprake is van een gelijke behandeling, oftewel “gelijke monniken, gelijke kappen”. Ondernemers kunnen welvaart mislopen indien geen sprake van een gelijke behandeling. Andere ondernemers kunnen hun diensten (of goederen) goedkoper aanbieden, ook al zou de kostprijs even hoog zijn. Ook de juridische dimensie bestaat uit een aantal facetten, te weten:

1. Er dient sprake te zijn van rechtsvormneutraliteit. Er is sprake van rechtsvormneutraliteit indien ondernemers hetzelfde behandeld worden ongeacht de bedrijfsvoering onder een andere rechtsvorm;

¹⁰⁴ Ter volledigheid betreft het hier een inbreuk welke te verwaarlozen is.

2. De externe neutraliteit dient gewaarborgd te worden. De omzetbelasting mag dus niet als bedrijfsbelasting werken.

Deze twee punten zullen niet behandeld worden, omdat voor deze punten bij B2C-transacties geen inbreuken zijn geconstateerd. Zoals blijkt uit paragraaf 2.4.3 is sprake van een rechtsvorm neutrale omzetbelasting. Dit blijkt uit artikel 7 lid 1 Wet OB 1968. Voor punt twee wordt tevens geen inbreuk geconstateerd. Voor de vier mogelijke B2C transacties geldt dat de omzetbelasting niet blijft 'hangen' en zodoende de gehele omzetbelasting afgewenteld kan worden naar de afnemende niet-ondernemer. De twee punten welke wel behandeld zullen gaan worden binnen de analyse van de juridische dimensie zijn:

1. Het eenvoudsbeginself dient gewaarborgd te worden. Kortom, de ondernemer mag niet belast worden met complexe administratieve verplichtingen;
2. Gelijkwaardige economische activiteiten dienen hetzelfde behandeld te worden.

Bij deze twee punten is een inbreuk geconstateerd. De volgende paragraaf staat in het teken van deze twee punten. De toetsing van deze twee facetten zal wederom plaatsvinden onder de vier mogelijke B2C-transacties.

1. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd.

Omdat de plaats van dienst is daar waar de dienstverrichter is gevestigd, wordt de wet- en regelgeving gehanteerd van de lidstaat daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Kortom, de woon of vestigingsplaats van de afnemer blijft in casu buiten toepassing. In mijn ogen betekent dit een belemmering en oneerlijke concurrentie voor een aanzienlijk aantal lidstaten. De belemmering en oneerlijke concurrentie ziet op het feit dat de omzetbelastingtarieven niet volledig gelijkgesteld zijn. Hierdoor hebben bij deze B2C transactie lidstaten (daarmee samenhangend dienstverrichters) met een laag omzetbelasting tarief een voordeel ten opzichte van lidstaten met een hoog tarief. Zoals de OECD richtlijnen voorschrijven mogen buitenlandse ondernemers geen voordeel dan wel nadeel ondervinden van handel in een ander (lid)staat ten aanzien van een lokale ondernemer¹⁰⁵. Het omzetbelastingstelsel is ontworpen om op een eerlijke en evenwichtige manier te zorgen dat geen oneerlijke concurrentie plaatsvindt voor binnenlandse bedrijven. Dit wordt bewerkstelligd

¹⁰⁵ OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, February 2013, paragraaf 2.3, punt 2.11.

door het toepassen van het bestemminglandbeginsel¹⁰⁶. Daarentegen zijn afspraken gemaakt over de omzetbelastingtarieven binnen Europa middels artikel 29 Btw-Richtlijn. Het artikel geeft een minimaal btw-tarief van 15% die lidstaten moeten hanteren. Lidstaten hebben dus zelf de keus om het tarief omhoog of omlaag bij te stellen (met een minimale ondergrens van 15%). Kortom, er valt wat voor te zeggen dat het in casu een te rechtvaardigen belemmering is, omdat de tarieven zijn geharmoniseerd.

Naar mijn mening is sprake van een inbreuk op het aspect van de juridische dimensie waar gelijkwaardige economische activiteiten hetzelfde behandeld dienen te worden. Een elektronische dienst van een Nederlandse dienstverrichter naar een niet-ondernemende afnemer uit Luxemburg wordt anders behandeld als de transactie de omgekeerde weg bewandelt.

Het spreekt voor zich dat wanneer de dienstverrichter in dezelfde lidstaat is gevestigd als de afnemende niet-ondernemer er maar één btw wet- en regelgeving geldt. Hierdoor vindt geen inbreuk plaats op het aspect van de juridische dimensie waar gelijkwaardige economische activiteiten hetzelfde behandeld dienen te worden.

Naar mijn mening is bij deze transactie tevens geen sprake van een inbreuk op het eenvoudsbegin­sel. Voor zowel de situatie wanneer de dienstverrichter in dezelfde lidstaat is gevestigd als de afnemer en de situatie wanneer de afnemer in een andere lidstaat is gevestigd als de dienstverrichter, geldt hetzelfde principe. De heffing vindt plaats in de lidstaat daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Kortom, de ondernemer wordt in casu niet belast met complexe administratieve verplichtingen, omdat de plaats van dienst is daar waar de dienstverrichter is gevestigd.

2. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Indien de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, dan is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd.

Mijns inziens is geen sprake van een inbreuk op het aspect van de juridische dimensie waar gelijkwaardige economische activiteiten hetzelfde behandeld dienen te worden. Ongeacht de plaats van de dienstverrichter zal de elektronische dienst hetzelfde worden behandeld.

Omdat deze transactie belast is in het land daar waar de afnemer woont of is gevestigd, is deze transactie out-of-scope voor de omzetbelasting. De dienstverrichter zal wel moeten aantonen dat de afnemer buiten de EU is gevestigd, welke in mijn ogen een administratieve druk met zich

¹⁰⁶ OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, February 2013, paragraaf 2.3, punt 2.12.

meebrengt zoals men ook al heeft kunnen zien bij de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. Men kan spreken van een inbreuk op het eenvoudsbeginsel door de hoge administratieve lasten voor het achterhalen van de woon- of vestigingsplaats van de niet-ondernemende afnemer.

De dienstverrichter zal zelf gegevens moeten achterhalen van de afnemer welke woont of is gevestigd buiten de EU. Men zal als dienstverrichter pragmatisch moeten handelen om de administratieve lasten niet te laten oplopen. Zo kan men bijvoorbeeld het adres opzoeken via een digitaal telefoonboek.

In mijn ogen vindt een inbreuk plaats op het eenvoudsbeginsel in de juridische dimensie. De ondernemer zal belast worden met complexe administratieve verplichtingen voor het achterhalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende consument.

3. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die binnen de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd.

Mijns inziens is sprake van een inbreuk op het aspect van de juridische dimensie waar gelijkwaardige economische activiteiten hetzelfde behandeld dienen te worden. Ongeacht de plaats van de dienstverrichter zal de elektronische dienst hetzelfde behandeld worden. Maar ten opzichte van een dienstverrichter die in een EU lidstaat is gevestigd, moet de buiten de EU gevestigde ondernemer meer kosten maken ten aanzien van compliance.

Om de btw te kunnen voldoen in de lidstaat van de afnemende niet-ondernemer, zal dienstverrichter zich moeten laten registreren in de betreffende lidstaat. Hiernaast dient de dienstverrichter op de hoogte te zijn van de geldende btw-systemen en btw wet- en regelgeving van de lidstaat van de betreffende EU afnemer. De extra lasten die hiermee gepaard gaan zorgen mede voor dat de dienstverrichter die buiten de EU is gevestigd niet hetzelfde wordt behandeld als de dienstverrichter die in de EU is gevestigd. Dit zorgt voor een inbreuk op het aspect van de juridische dimensie waar gelijkwaardige economische activiteiten hetzelfde behandeld dienen te worden.

Wat betreft het registreren in iedere lidstaat daar waar een afnemer is gevestigd vergt veel tijd, moeite en kosten. Zoals in paragraaf 3.5 is behandeld, bestaat ook de mogelijkheid om gebruik te maken van het mini-één-loket-systeem. Het mini-één-loket-systeem zorgt ervoor dat de dienstverrichter zich in 1 lidstaat laat registreren om vanuit daar alle btw te voldoen in de lidstaat van de afnemende niet-ondernemer. Nadeel van deze regeling is hoewel de afdracht van btw vanuit één punt geschiedt, een teruggaafverzoek afzonderlijk per lidstaat dient te gebeuren. Het nadeel

valt overigens te rechtvaardigen, omdat hiermee lidstaten controle houden over terugaafverzoeken. Op dit vlak wordt geen inbreuk op het eenvoudsbegin­sel geconstateerd. De kosten die gemaakt zouden worden bij de registratie per lidstaat worden nu tenietgedaan door het mini-één-loket-systeem.

Zoals in situatie 2 al is geschetst zal de dienstverrichter (ook al is het mini-één-loket-systeem van toepassing) moeten vaststellen waar de afnemer woont of is gevestigd. In mijn ogen zal hierdoor sprake van zijn van een inbreuk op het eenvoudsbegin­sel. De inbreuk ziet op het feit dat de administratieve lasten dusdanig hoog zijn bij het vaststellen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer.

Zoals in de situatie hiervoor is besproken, zal de dienstverrichter pragmatisch moeten handelen voor het vaststellen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer. Als voorbeeld werd genoemd het zoeken van het adres via een digitaal telefoonboek.

De btw-regels moeten op een zodanige wijze worden opgesteld dat ze niet primaire invloed uitoefenen op zakelijke beslissingen. Ook moeten de dienstverrichters zo min mogelijk administratief worden belast¹⁰⁷. Naar mijn mening wordt in casu de dienstverrichter administratief zwaar belast, waardoor een inbreuk wordt gemaakt op het eenvoudsbegin­sel.

4. Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Wanneer de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd. Deze situatie valt buiten het heffingsbereik van de Europese wet- en regelgeving, ook wel een out-of-scope transactie genoemd.

Wat betreft deze situatie kan men kort zijn. Mijns inziens is geen sprake van een inbreuk op het aspect van de juridische dimensie waar gelijkwaardige economische activiteiten hetzelfde behandeld dienen te worden. Dit aspect maakt onderdeel uit van het neutraliteitsbegin­sel welke van toepassing is op de Europese Btw-Richtlijn. Het gaat in deze situatie om de wet- en regelgeving van niet EU landen. Deze argumentatie gaat ook op voor de analyse naar het eenvoudsbegin­sel.

4.2.9 Conclusie juridische dimensie neutraliteitsbegin­sel en elektronische diensten

De conclusie kan het best weergegeven worden middels de onderstaande tabel 6. Deze tabel geeft weer of volgens het onderzoek de vier situaties effectief dan wel niet-effectief worden belast met toepassing van de huidige wet- en regelgeving.

¹⁰⁷ OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, 17-18 April 2014, Hoofdstuk C, C1, paragraaf 2.11.

Tabel 6 overzicht inbreuk op de economische dimensie huidige regeling, aspect: soortgelijke activiteiten - zelfde behandeling

Situatie	Gelijkwaardige economische activiteiten dienen hetzelfde behandeld te worden
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk

Tabel 7 overzicht inbreuk op de economische dimensie huidige regeling, aspect: eenvoudsbeginself

Situatie	Eenvoudsbeginself
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Geen Inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Inbreuk
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk

Zoals men kan aflezen uit de bovenstaande tabellen zijn vier inbreuken geconstateerd op de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginself in de omzetbelasting onder de huidige wet- en regelgeving. Bij situatie 1 van tabel 6 wordt de eerste inbreuk geconstateerd. Het betreft hier de situatie van de verrichting van een elektronische dienst van een EU-dienstverrichter aan een willekeurige EU afnemende niet-ondernemer. De oorzaak van deze inbreuk ziet mede op het feit de omzetbelastingtarieven niet gelijkgesteld zijn binnen de EU.

De volgende inbreuk van het facet dat soortgelijk economische activiteiten niet hetzelfde worden behandeld ziet op situatie 3. Het gaat in deze situatie om de verrichting van een elektronische dienst van een niet-EU dienstverrichter aan een afnemer welke woont of is gevestigd in de EU. Ten

opzichte van een dienstverrichter die in een EU lidstaat is gevestigd, moet de buiten de EU gevestigde ondernemer meer kosten maken ten aanzien van compliance.

De derde inbreuk ziet op het eenvoudsbegin­sel van de juridische dimensie van het neutraliteitsbegin­sel. De derde inbreuk ziet op de situatie wanneer een dienstverrichter is gevestigd in de EU en een elektronische dienst verricht aan een afnemer die woont of is gevestigd buiten de EU. Het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer is dusdanig administratief complex, dat een inbreuk is geconstateerd.

De laatste inbreuk ziet tevens op het eenvoudsbegin­sel van de juridische dimensie van het neutraliteitsbegin­sel. Het betreft de situatie waar de dienstverrichter is gevestigd buiten de EU en een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd in de EU. Ook hier geldt dat het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer administratief buiten proportioneel belastend is.

4.3 ELEKTRONISCHE DIENSTEN VANAF 2015

4.3.1 Het rechtskarakter en de wet- en regelgeving elektronische dienst

Per 1 januari 2015 zullen de plaats van elektronische dienstregels op één aspect veranderen ten opzichte van de huidige plaats van elektronische dienst wet- en regelgeving. Het aspect waarop wordt gedoeld betreft de situatie waar de dienstverrichter is gevestigd in de EU en een elektronische dienst verricht aan afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd in de EU. Onder de huidige wet- en regelgeving is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. De toekomstige wet- en regelgeving voor elektronische diensten duidt de plaats van dienst als de plaats daar waar de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd. Volgens hoofdstuk 1 (sub paragraaf C, 1.8) van de VAT/GST Guidelines van de OECD, wordt meermaals herhaald dat de omzetbelasting geheven dient te worden volgens het zogenoemde ‘destinations principle’ ofwel het bestemminglandbegin­sel¹⁰⁸. De toepassing van het bestemminglandbegin­sel zorgt voor neutraliteit in de internationale handel. Onder het bestemminglandbegin­sel wordt namelijk de export niet belast met btw en import wordt belast onder dezelfde omstandigheden en dezelfde tarieven als lokale diensten¹⁰⁹.

De nieuwe plaats van elektronische dienst regeling per 1 januari 2015 zorgt ervoor dat de transactie van een in de EU gevestigde dienstverrichter aan een afnemer die in de EU woont of is gevestigd, in lijn is het met het bestemminglandbegin­sel.

¹⁰⁸ OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, 17-18 April 2014, Hoofdstuk 1, C, paragraaf 1.8.

¹⁰⁹ OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, 17-18 April 2014, Hoofdstuk 1, C, paragraaf 1.9.

De overige B2C situaties die zijn behandeld zullen bij het oude blijven wat betreft de elektronische dienst wet- en regelgeving. Voor de situaties 2 en 3 is de plaats van dienst daar waar de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd. Deze twee situaties zijn in lijn met het volgens OECD beoogde bestemminglandbeginsel. Voor de vierde situatie zal de omstandigheid hetzelfde blijven, deze situatie is een out-of-scope transactie. Het gebruik en verbruik zal buiten de EU vallen waardoor de elektronische dienst niet belast zal worden in de EU. Tevens is de vierde situatie in lijn met het beoogde bestemminglandbeginsel.

Men kan concluderen dat toekomstige regeling voor de plaats van elektronische diensten beter aansluit met het beoogde bestemminglandbeginsel dan de huidige plaats van elektronische diensten. Onder de toekomstige regeling per 1 januari 2015 zal de plaats van elektronische dienst (m.u.v. out-of-scope transacties) zijn daar waar het verbruik of gebruik plaatsvindt. Dit is derhalve in lijn met het uit het rechtskarakter voortvloeiende bestemminglandbeginsel.

4.3.2 Analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

In deze paragraaf zal net zoals paragraaf 4.2.6 de toetsing plaatsvinden van de regels van de plaats van elektronische dienst aan de economische dimensie. Dit maal wordt het getoetst aan de plaats van elektronische dienst regels die ingaan per 1 januari 2015. Tevens wordt in deze paragraaf wederom alleen ingegaan op de dubbele dan wel non-heffing en het spanningsveld tussen de administratieve lasten van de ondernemer en de goede controle op de heffing. Het verschil met paragraaf 4.2.6 is dat de toetsing van deze twee aspecten alleen zal zien op situatie 1 en 2. Alleen deze twee situaties zullen aan bod komen, aangezien dit de enige gewijzigde situaties zijn ten opzichte van de huidige regeling waar een inbreuk is geconstateerd. De overige twee situaties zullen niet behandeld worden, omdat óók onder de nieuwe regeling geen inbreuk wordt geconstateerd.

1. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, is onder de oude regeling de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Onder de nieuwe regeling is de plaats van elektronische dienst daar waar de afnemer woont of is gevestigd.

Ten opzichte van de huidige regels, zullen de toekomstige regels geen hinder ondervinden met betrekking dubbele dan wel non-heffing. Alle lidstaten in de EU volgen dezelfde wet- en regelgeving ter bepaling van de plaats van elektronische dienst.

Indien zowel de dienstverrichter als de afnemende niet-ondernemer zijn gevestigd in dezelfde lidstaat, kan wederom geen sprake zijn dubbele dan wel non-heffing. Voor beide partijen zijn namelijk dezelfde regels van toepassing.

Onder deze situatie betekent het dat de dienstverrichter de omzetbelasting is verschuldigd aan de lidstaat waar de afnemer woont of is gevestigd. Dit betekent dat de dienstverrichter moet bepalen wat de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer is. Zoals beschreven onder de huidige regels, betekende dit een inbreuk op het evenredigheidsbeginsel. Mijn inziens is deze situatie vergelijkbaar met de situatie onder de huidige regels

Onder paragraaf 4.2.6 wordt onder meer besproken dat de belastingdienst van de staat daar waar de afnemer niet-ondernemer woont of is gevestigd in mijn ogen een actievere rol kan spelen voor de bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer om zo de administratieve lasten van de dienstverrichter te verminderen. Met het oog op de administratieve lasten van de dienstverrichter en de controlemogelijkheden van de belastingdienst, kan men hier een inbreuk op de economische dimensie constateren. Ondanks dat de regeling voor het bepalen van de plaats van de afnemer per 1 januari 2015 aangepast zal worden, waardoor het voor de dienstverrichter makkelijker wordt om de plaats van de afnemer te bepalen, kan de belastingdienst een actievere rol aannemen. Immers heeft de belastingdienst het grootste gedeelte van de benodigde gegevens tot haar beschikking.

2. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU

Indien de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, dan is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd.

Onder deze B2C transactie kan sprake zijn van dubbele non heffing. Hiervan kan sprake zijn indien de andere staat de elektronische dienst belast daar waar de dienstverrichter is gevestigd of wanneer die andere staat überhaupt geen omzetbelasting heft. Zoals is omschreven onder paragraaf 3.4.2 zullen de 'werkelijke gebruik en exploitatie regels' per 1 januari 2015 worden aangepast. Het gevolg van deze aanpassing is dat deze regeling ook van toepassing is in het geval een ondernemer die in de EU is gevestigd en elektronische diensten verricht. De situatie van een dubbele non heffing kan worden opgeheven indien een lidstaat de kan-bepaling artikel 59bis, sub b Btw-Richtlijn heeft geïmplementeerd.

4.3.3 Conclusie analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

Om in totalen te praten is er ten opzichte van de huidige regeling één inbreuk weggenomen en één inbreuk bijgekomen. In totaal zijn drie inbreuken te constateren bij de nieuwe plaats van elektronische dienstregeling.

De inbreuk die erbij is gekomen, betreft de situatie wanneer een dienstverrichter die is gevestigd in de EU een elektronische dienst verricht aan een afnemer die woont of is gevestigd in de EU. De plaats van elektronische dienst zal zijn de plaats daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Hierdoor dient de dienstverrichter te bepalen waar de afnemer woont of is gevestigd. Mijn inziens veroorzaakt dit een inbreuk op het facet van de economische dimensie wat betreft 'het spanningsveld tussen de administratieve lasten van de dienstverrichter en de mogelijkheden tot een goede controle van de belastingdienst'.

De inbreuk die is weggenomen betreft de situatie wanneer een dienstverrichter die in de EU is gevestigd een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemende afnemer die buiten de EU woont of is gevestigd. De aanpassing in de regeling voor 'werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie' per 1 januari 2015 zorgt voor het wegnemen van een mogelijke dubbele non heffing.

Zowel onder de huidige als de toekomstige regeling voor de plaats van elektronische dienst is een inbreuk te constateren op de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting. Het betreft het facet 'spanningsveld tussen de administratieve lasten van een ondernemer en de mogelijkheid tot een goede controle van de belastingdienst. De inbreuk vindt in mijn ogen plaats onder de situatie dat de dienstverrichter gevestigd is buiten de EU en een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die in de EU woont of is gevestigd en in de situatie dat de binnen EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU.

4.3.4 Analyse juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

In deze paragraaf zal net zoals paragraaf 4.2.8 de toetsing plaatsvinden van de regels van de plaats van elektronische dienst aan de juridische dimensie. Dit maal wordt de juridische dimensie getoetst aan de plaats van elektronische dienst regels die ingaan per 1 januari 2015. Tevens wordt in deze paragraaf alleen ingegaan op het aspect dat soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen hetzelfde behandeld dient te worden en op het eenvoudsbeginsel. Het verschil met paragraaf 4.2.8 is dat de toetsing van deze twee aspecten alleen zal zien op situatie 1, 2 en 3. Alleen deze drie situaties zullen aan bod komen, aangezien dit de situaties zijn ten opzichte van de huidige regeling waar een inbreuk is geconstateerd. Situatie 4 zal niet behandeld worden, omdat óók onder de nieuwe regeling geen inbreuk wordt geconstateerd.

1. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Indien een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, dan is onder de oude regeling de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Onder de nieuwe regeling is de plaats van elektronische dienst daar waar de afnemer woont of is gevestigd.

Omdat de plaats van dienst is daar waar de afnemer woont of is gevestigd, wordt de wet- en regelgeving gehanteerd van de lidstaat daar waar de afnemer woont of is gevestigd. Soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen worden in deze situatie en onder de toekomstige regeling wél hetzelfde behandeld. Onder de huidige regeling maakt het uit of de dienstverrichter in een lidstaat is gevestigd met hoog of laag normaal tarief. Na toepassing van de toekomstige regels met betrekking tot de elektronische plaats van dienstregels maakt het niet meer uit waar de dienstverrichter is gevestigd, aangezien het omzetbelastingtarief geldt van de lidstaat van de afnemer. De inbreuk die onder deze situatie en onder dit aspect van de juridische dimensie was geconstateerd onder de huidige wet- en regelgeving, wordt na toepassing van de toekomstige regels geëlimineerd.

Samen met de wijziging van de plaats elektronische dienstregeling, veranderen ook de regels met betrekking tot het mini-één-loket systeem per 1 januari 2015. Óók dienstverrichters welke zijn gevestigd binnen de EU en elektronische dienst verrichten aan niet-ondernemers die wonen of zijn gevestigd binnen de EU kunnen gebruik maken van het mini-één-loket systeem. Hierdoor kan de in de EU gevestigde dienstverrichter zich in één land registreren en kan daar de omzetbelasting voldoen voor alle lidstaten waar de dienstverrichter omzetbelasting is verschuldigd. Zoals al besproken kan men als dienstverrichter een nadeel ondervinden, omdat men wel een afzonderlijk teruggaaf verzoek moet doen bij toepassing van het mini-één-loket systeem.

De administratieve lasten die worden veroorzaakt doordat de dienstverrichter zich moet laten registreren in alle landen waar zijn afnemende niet-ondernemers wonen of zijn gevestigd, worden weggenomen door toepassing van het mini-één-loket systeem. Vergelijken we deze situatie met de situatie onder de huidige regeling, dan kan men betogen dat de nieuwe regeling een administratieve lastenverzwaring is. De dienstverrichter hoefde eerst slechts aangifte te doen in de lidstaat daar waar hij gevestigd is. Onder de toekomstige regeling moet de dienstverrichter zich of laten registreren in elke lidstaat daar waar zijn afnemers zijn gevestigd of gebruik maken van het mini-één-loket systeem. Mijn inziens zorgen deze wijzigingen niet voor een inbreuk op het eenvoudsbeginnsel van de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginnsel in de omzetbelasting. Immers kunnen de administratieve lasten weggenomen worden door het toepassen van het mini-één-loket systeem.

De bepaling van de woon- of vestigingsplaats zou een mogelijke inbreuk kunnen vormen op het eenvoudsbeginsel. Per 1 januari 2015 veranderen ook de regels ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer. Per 1 januari 2015 kan op grond van wel of niet weerlegbare vermoedens of op grond van twee bewijsstukken de plaats van de afnemende niet-ondernemer worden bepaald. Mijn inziens is deze manier ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer bij elektronische diensten minder bezwarend dan de huidige wijze. Uiteraard ervaart de dienstverrichter het als een extra administratieve last ten opzichte van de huidige situatie. Daarentegen zijn er vele mogelijkheden tot het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer, waardoor er naar mijn mening geen inbreuk plaatsvindt op het eenvoudsbeginsel.

2. + situatie 3. Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU - Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU

Voor beide situaties kan men min of meer voortborduren op de vorige situatie. Onder de huidige regeling is een inbreuk geconstateerd op het eenvoudsbeginsel onder deze twee situaties. De inbreuk ziet op de complexe administratieve lasten die gemaakt moeten worden ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer. Zoals beschreven en betoogd is in situatie 1, is de bepaling van de woon- of vestigingsplaats voor de afnemer minder bezwarend dan de huidige regeling, waardoor naar mijn mening geen inbreuk plaatsvindt op het eenvoudsbeginsel.

4.3.5 Conclusie analyse juridische dimensie neutraliteitsbeginsel en elektronische diensten

Men kan één inbreuk vaststellen op de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel na toepassing van de toekomstige wet- en regelgeving. Tegenover de huidige regeling voor elektronische diensten zijn geen inbreuken bijgekomen, echter zijn wel drie inbreuken weggenomen.

De plaats van elektronische dienst per 1 januari 2015 zal onder situatie 1 zijn daar waar de afnemer woont of is gevestigd. De huidige regeling bepaalt de plaats van elektronische dienst als de plaats daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Hierdoor wordt onder de huidige regelgeving het omzetbelastingtarief een tool om rekening mee te houden voor dienstverrichters. De toekomstige regeling voor elektronische diensten zorgt ervoor dat het voor het omzetbelastingtarief niet meer uitmaakt waar de dienstverrichter is gevestigd. Hierdoor worden per 1 januari 2015 soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen hetzelfde behandeld in de situatie waar een ondernemer in de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die ook in de EU woont of is gevestigd.

Bovendien zijn twee inbreuken op het eenvoudsbegin­sel onder de huidige regeling wegge­nomen na toepassing van de toekomstige regeling voor de plaats van elektronische dienst. De nieuwe methode ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer is mijn inziens minder belastend dan de huidige wijze ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de af­nemer. Hierdoor wordt geen inbreuk gemaakt op het eenvoudsbegin­sel.

4.4 AANBEVELING

Zoals de koptekst al suggereert zal in deze paragraaf een aantal aanbevelingen worden gedaan. Deze aanbevelingen zien op de geconstateerde inbreuken bij de toetsing van het juridische kader aan het toetsingskader.

4.4.1 Aanbeveling #1 uitvoerbaarheid bepaling woon- of vestigingsplaats van de afnemer

Zoals geconstateerd in onder andere paragraaf 4.1.4 betekent de regeling ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats per 1 januari 2015 een administratieve last voor de dienstverrichter. Mijn inziens kan dit proces worden versoepeld met de onderstaande aanbeveling.

Dienstverrichters hebben in tegenstelling tot de belastingdienst van het land van de afnemende niet-ondernemer, geen beschikking tot vaak cruciale gegevens van de afnemer. De belastingdienst heeft bijvoorbeeld toegang tot het bevolkingsregister. Men zou kunnen overwegen om (bij twijfel) de gegevens, die dienstverrichter aangereikt krijgt van de afnemer te kunnen overleggen bij de belastingdienst ter controle. De belastingdienst zou de aan de dienstverrichter aangereikte gegevens kunnen controleren op juistheid. Uiteraard zal de bewijslast ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer bij de dienstverrichter liggen. In mijn ogen kan de belastingdienst een ondersteunende factor zijn in het proces ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats. In tegenstelling tot de ‘vlotte’ en ‘directe’ e-commerce diensten, kan deze aanbeveling overkomen als traag. Dit neemt niet weg dat het naar mijn mening als een extra middel kan dienen om het doel te bereiken, namelijk het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer. Of deze aanbeveling ook als een efficiënt middel kan dienen om het doel te bereiken, moet blijken uit de snelheid waarmee zulke stukken overlegd kunnen worden. Een e-commerce dienst is namelijk binnen no-time verricht en bij het overleggen van zulke stukken ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats kan enige tijd overheen gaan. De ondernemer zit hier uiteraard niet op te wachten. Een overheidsapparaat in het land van de afnemende niet-ondernemer moet op een dusdanige manier worden ingericht dat zij ook daadwerkelijk ondersteunend kan zijn. Op het moment lijkt het onhaalbaar dat een ondernemer uit land A stukken kan overleggen met de belastingdienst uit land B. In de toekomst en met het oog op de digitale tijdperk lijkt mij dit obstakel te overzien. Men zou kunnen denken aan een portal waar de dienstverrichter, met toestemming van de belastingdienst van het land waar de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd, een adres kan verifiëren.

Op het facet ‘spanningsveld tussen de administratieve lasten en de mogelijkheid tot een goede controle van de belastingdienst’ zijn twee inbreuken geconstateerd. Het betreft de situatie dat een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU. De tweede inbreuk is geconstateerd voor de situatie indien een buiten de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU. Door middel van de aanbeveling zouden deze twee inbreuken mogelijk worden geëlimineerd dan wel worden verminderd.

4.4.2 Aanbeveling #2 uitvoerbaarheid bepaling woon- of vestigingsplaats van de afnemer

De volgende aanbeveling is misschien wat vergaand, echter in mijn ogen een mogelijke verbetering ten opzichte van het huidige/toekomstige systeem. Naast aanbeveling #1 welke ziet op een ondersteunende belastingdienst, ziet aanbeveling #2 op verandering van de plaats van elektronische dienst. De tweede aanbeveling ziet op het overnemen van bepaalde facetten van de afstandsverkoopregeling die behandeld is in paragraaf 3.6.2. Een optie zou namelijk kunnen zijn om een drempelbedrag in te voeren bij de levering van elektronische diensten. Men zou voor bijvoorbeeld Nederland kunnen denken aan een drempel bedrag van €200.000. Waarom geen aansluiting zoeken bij het drempelbedrag van afstandsverkoop van €100.000? De aanname die wordt gemaakt is simpel. Het leveren van een elektronische dienst ten opzichte van het leveren van een goed gaat relatief gezien snel, makkelijk en zonder al te veel kosten. Kortom, het verdienmodel voor ondernemers die elektronische diensten verrichten en ondernemers die goederen leveren is totaal anders. De aanname die wordt gemaakt is dat ‘kleine’ internetondernemers¹¹⁰ sneller de drempel van €100.000 zullen bereiken ten opzichte van ondernemers die zich alleen focussen op het leveren van goederen.¹¹¹ Hierdoor lijkt het mij logisch om het drempelbedrag in casu hoger te stellen dan het drempelbedrag bij afstandsverkoop.

Men zou kunnen overwegen om voor kleine hoeveelheden elektronische diensten (onder het drempelbedrag) de plaats van elektronische dienst te situeren daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Hierdoor worden de ‘kleine’ dienstverrichters gevrijwaard van de administratieve last ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer, omdat de omzetbelasting in de eigen staat mag worden voldaan op aangifte. Een tegenargument tegen deze aanbeveling kan zijn dat inbreuk wordt gemaakt op de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. Immers soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen worden hierdoor niet meer hetzelfde behandeld. Men zou hiertegen in kunnen brengen dat bij het presteren

¹¹⁰ Internetondernemers, lees: ondernemers die alleen elektronische diensten verrichten. Internetondernemers kunnen uiteraard ook goederen leveren.

¹¹¹ Deze aanname is gebaseerd op het artikel in het FD, overzicht snelst groeiende ondernemingen van Nederland, woensdag 11 december 2013. <http://fd.nl/events/fdgazellen/428222-1312/fd-gazellen-2013.pdf/binary/fd-gazellen-2013.pdf>.

onder een bepaalde drempel de inbreuk dusdanig klein is dat deze valt te verwaarlozen. Men zou ook nog een optieregeling bedingen, waardoor een mogelijke inbreuk weggenomen kan worden.

4.4.3 Aanbeveling #3 uitvoerbaarheid mini-één-loket systeem

De derde aanbeveling ziet op de toepassing van het mini-één-loket systeem, welke naar mijn mening nog de nodige aanpassingen verdient. Zoals men weet beoogt het mini-één-loket systeem de administratieve lasten te verminderen. Er is echter nog een tal van aspecten van het mini-één-loket systeem dat enige verbetering behoeft ter bevordering van de uitvoerbaarheid. Het eerste aspect waarop wordt gedoeld is de terugwerkende kracht voor het mini-één-loket systeem. Zoals in paragraaf 3.5 is aangehaald, is in het mini-één-loket systeem geen sprake van toepassing met terugwerkende kracht. Mijn inziens zorgt dit voor een praktische belemmering voor de toepassing van het systeem. Wanneer een dienstverrichter elektronische diensten verricht en zich aanmeldt midden in het kalenderkwartaal, zal de dienstverrichter voor de elektronische diensten die zijn verricht in de eerste helft van het kalenderkwartaal zich alsnog moeten laten registreren in de betreffende lidstaten. Zoals vaker aangehaald tracht het mini-één-loket systeem juist die registratie te voorkomen, maar doordat er geen (beperkte) terugwerkende kracht is, zal registratie onoverkomelijk zijn. De aanbeveling die wordt gemaakt is dan ook de invoering van op zijn minst beperkte terugwerkende kracht na toepassing van het mini-één-loket systeem. Hierdoor wordt voorkomen dat een ondernemer zich alsnog moet registreren in lidstaten mocht de ondernemer te laat zijn geweest met het aanvragen voor de toepassing van het mini-één-loket systeem. Dit voorbeeld is zoals uitgelegd in paragraaf 3.5 theoretisch van aard. In de praktijk zal het namelijk zelden voorkomen. Ondernemers zullen zich vrijwel altijd van te voren willen inlichten indien zij in dit geval internationaal zullen opereren op het gebied van elektronische diensten. Deze aanbeveling kan dan ook worden gezien als een tegemoetkoming voor de ondernemers die zich niet van te voren hebben voorgelicht en als aanmoediging (op korte termijn) voor het gebruik van het mini-één-loket systeem.

De laatste aanbeveling is wellicht de belangrijkste aanbeveling wat betreft het mini-één-loket systeem. Er zijn nog maar weinig bedrijven die gebruikt hebben gemaakt van het mini-één-loket systeem. In eerste instantie ontbreekt de incentive bij bijvoorbeeld buiten de EU gevestigde dienstverrichters om zich überhaupt te registreren in het land daar waar de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd. Zoals als meermaals gemeld hebben e-commerce diensten het karakter van eenvoudig en snel. Daarbij zijn e-commerce diensten vaak niet makkelijk te traceren. Waarom zou een elektronische dienstverrichter zich gaan registreren als de 'pakkans' vrijwel nihil is?! Uiteraard dient hier het onderscheid gemaakt te worden tussen de grote en de kleine spelers op het gebied van e-commerce. Voor grote spelers kan imago schade fataal zijn als een dergelijk fiscale misstap in de media terecht zou komen. Om de incentive voor e-commerce dienstverrichters te vergroten, dient er een verbeterd en controlemechanisme te komen. Een verbeterd controlemechanisme op e-commerce diensten, vergroot de incentive voor e-commerce ondernemers om zich te laten registreren in de landen daar waar de afnemer niet-ondernemer woont of is

gevestigd. Door de verhoogde pakkans zullen de e-commerce ondernemers zich sneller gaan registreren in de betreffende landen. Het gevolg is dus een administratieve last voor de e-commerce dienstverrichter. Deze last kan geëlimineerd worden door het toepassen van het mini-één-loket systeem. De populariteit van het mini-één-loket systeem wordt hiermee dus vergroot.

4.4.4 Conclusie aanbevelingen

Mijn inziens kan een aantal praktische problemen met betrekking tot de administratieve lasten ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats worden opgelost met de bovenstaande aanbevelingen. Daarnaast zijn opties gegeven ter verbetering van het mini-één-loket systeem. Uiteraard zal de praktijk per 1 januari 2015 uitwijzen waar de werkelijke problemen en knooppunten zitten. Echter zijn dit naar mijn mening aanbevelingen waar bij voorhand wat meegedaan kan worden.

4.5 BEANTWOORDING DEELVRAGEN

In hoofdstuk twee is het toetsingskader gedefinieerd, welke vervolgens getoetst is aan de huidige en toekomstige wet- en regelgeving in dit hoofdstuk. In deze paragraaf zal vervolgens antwoord worden gegeven op gestelde deelvragen uit paragraaf 4.1. Hierna zal in hoofdstuk 5 antwoord gegeven op de geformuleerde probleemstelling.

Eerst zal de eerste deelvraag worden beantwoord, te weten:

1. Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding effectief belast met de toepassing van de huidige Btw-Richtlijn?

Bij de behandeling van de deelvragen bestond de analyse uit een aantal stappen, zoals de analyse van alle mogelijke B2C-transacties bij elektronische diensten. De vier mogelijke B2C-transacties zijn:

- Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU;
- Een binnen de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU;
- Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU;
- Een buiten de EU gevestigde ondernemer presteert een elektronische dienst aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU.

De plaats van elektronische dienst wordt in B2C-verhouding als niet-effectief beschouwd indien niet wordt aangesloten voor de plaats van dienst bij de plaats van verbruik of gebruik. Kortom, wanneer

bij elektronische diensten in B2C-verhoudingen in lijn zijn met het bestemminglandbeginsel, wordt deze prestatie als effectief beschouwd.

In het geval een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU, dan is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd (B2C situatie 1). Dit betekent dat deze situatie niet in lijn is met het bestemminglandbeginsel, waardoor deze prestatie volgens het toetsingskader niet effectief belast wordt voor de omzetbelasting. Onder situatie 1 kan zich ook het geval voordoen dat de dienstverrichter en de afnemer beiden wonen of zijn gevestigd in dezelfde lidstaat. De elektronische dienst is in dit geval belast in de lidstaat waar de dienstverrichter en afnemer wonen of zijn gevestigd, waardoor wordt aangesloten bij het bestemminglandbeginsel.

Indien de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd (B2C situatie 2). Wanneer de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de niet-ondernemer die binnen de EU woont of is gevestigd, is de plaats van dienst daar waar de niet-ondernemer woont of is gevestigd (B2C situatie 3). Voor deze twee situaties kan worden geconcludeerd dat deze volledig in lijn zijn met het bestemminglandbeginsel in de omzetbelasting. Hierdoor worden naar termen van het onderzoek deze situatie als effectief gezien, omdat de heffing plaats vindt daar waar het verbruik/gebruik van de elektronische dienst plaats vindt.

De huidige plaats van elektronische dienst regeling zorgt voor zes inbreuken op het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting. Het neutraliteitsbeginsel is in dit onderzoek onderverdeeld in de juridische dimensie en de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. Twee inbreuken zijn geconstateerd op de economische dimensie en vier inbreuken op de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel onder de huidige wet- en regelgeving.

- Economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel

De eerste inbreuk kan worden geconstateerd onder de situatie wanneer een buiten de EU gevestigde dienstverrichter een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die in de EU woont of is gevestigd. De inbreuk wordt gemaakt op het facet 'spanningsveld tussen de administratieve lasten van de dienstverrichter en de mogelijkheden tot een goede controle van de belastingdienst'.

De tweede inbreuk welke is geconstateerd in de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel, is onder de situatie wanneer een in de EU gevestigde dienstverrichter een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd (B2C situatie 2). Het gaat hier om de inbreuk omtrent de mogelijke kans op dubbele non heffing. Dit ligt aan het land van de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd buiten de EU.

De derde inbreuk die is geconstateerd in de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel is onder de situatie wanneer een in de EU gevestigde dienstverrichter een elektronische dienst verricht aan een niet-ondernemer die buiten de EU woont of is gevestigd (B2C-situatie 2). De inbreuk wordt gemaakt op het facet 'spanningsveld tussen de administratieve lasten van de dienstverrichter en de mogelijkheden tot een goede controle van de belastingdienst'.

- Juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel

Onder de juridische dimensie kan de eerste en tweede inbreuk worden geconstateerd op soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen die niet hetzelfde worden behandeld. Het betreft hier B2C situatie 1 & 3.

De derde en vierde inbreuk ziet op het eenvoudsbeginsel. Deze inbreuk wordt gemaakt op de B2C-situaties 2 & 3.

- 2. Indien de e-commerce transacties in een B2C-verhouding wel/niet effectief belast worden met toepassing van de huidige Btw-Richtlijn, zijn de aanpassingen van de Btw-Richtlijn per 1 januari 2015 gewenst?**

Per 1 januari 2015 zullen de plaats van elektronische dienstregels veranderen ten opzichte van de huidige plaats van elektronische dienst wet- en regelgeving. Het betreft de situatie waar de dienstverrichter is gevestigd in de EU en een elektronische dienst verricht aan afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd in de EU. Onder de huidige regelgeving is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. De toekomstige regelgeving voor elektronische diensten duidt de plaats van dienst als de plaats daar waar de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd.

Men kan concluderen dat toekomstige regeling voor de plaats van elektronische diensten aansluit met het beoogde bestemminglandbeginsel. Onder de toekomstige regeling per 1 januari 2015 zal de plaats van elektronische dienst zijn daar waar het verbruik of gebruik plaatsvindt. Dit is derhalve in lijn met het uit het rechtskarakter voortvloeiende bestemminglandbeginsel.

- Economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel

In vergelijking met de huidige plaats van elektronische dienstregeling is één inbreuk weggenomen echter ook één inbreuk bijgekomen. De weggenomen inbreuk ziet op de mogelijkheid tot een dubbele dan wel niet-heffing in de B2C situatie 2. De wijziging van de regeling voor het werkelijk gebruik en exploitatie zorgt ervoor dat deze regeling ook geldt voor dienstverrichters die in de EU zijn gevestigd, hierdoor wordt in mijn ogen de inbreuk weggenomen op het aspect dubbele dan wel niet heffing.

De inbreuk die is bijgekomen ziet op het spanningsveld tussen de administratieve lasten van de elektronische dienstverrichter en de mogelijkheid tot een goede controle van de belastingdienst. De inbreuk ziet op de B2C situatie 1. Het gaat in deze situatie om een dienstverrichter die in de EU is gevestigd en een elektronische dienst verricht aan de afnemende niet-ondernemer die tevens in de EU woont of is gevestigd. Onder de nieuwe regeling moet de dienstverrichter in deze situatie bepalen waar de afnemer woont of is gevestigd. In mijn ogen wordt een inbreuk gemaakt op het spanningsveld tussen de administratieve lasten van de dienstverrichter en de mogelijkheden tot een goede controle van de belastingdienst, omdat de belastingdienst een actievere rol kan spelen in deze situatie.

- Juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel

Drie inbreuken zijn weggenomen onder de plaats van elektronische dienstregeling per 1 januari 2015. Eén inbreuk is geconstateerd onder de nieuwe elektronische dienst regeling. De eerste inbreuk die is weggenomen ziet op het geval dat soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen hetzelfde behandeld worden. De weggenomen inbreuk ziet op de eerste B2C situatie. Kortom, wanneer een dienstverrichter die in de EU is gevestigd een elektronische dienst verricht aan de afnemende niet-ondernemer die in EU woont of is gevestigd. De plaats van elektronische dienst is de plaats waar de afnemer woont of is gevestigd. Hierdoor maakt het voor het omzetbelastingtarief niet meer uit waar de dienstverrichter is gevestigd.

Twee inbreuken op het eenvoudsbeginsel zijn weggenomen. Het betreft hier de twee inbreuken op de B2C situaties 2 & 3. De regels met betrekking ter bepaling van de woon of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer veranderen per 1 januari 2015. Deze nieuwe regels zorgen ervoor dat de bepaling van de woon of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer administratief minder belastend zijn voor de dienstverrichter waardoor de inbreuken worden weggenomen.

3. Indien de huidige én de toekomstige Btw-Richtlijn e-commerce transacties in een B2C-verhouding niet effectief worden belast, zijn er andere mogelijkheden om eventuele inbreuken op het neutraliteits- en/of bestemminglandbeginsel weg te nemen?

Onder paragraaf 4.4 zijn drie aanbevelingen gedaan. De aanbevelingen dienen ervoor te zorgen dat een mogelijk inbreuk wordt weggenomen of wordt verminderd.

Op het facet 'spanningsveld tussen de administratieve lasten en de mogelijkheid tot een goede controle van de belastingdienst' zijn twee inbreuken geconstateerd. Het gaat om de situatie dat een binnen de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan de afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU. En de tweede inbreuk is geconstateerd voor de situatie wanneer een buiten de EU gevestigde ondernemer een elektronische dienst verricht aan de

afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd binnen de EU. Wanneer de belastingdienst van het land van de afnemende niet-ondernemer een actievere rol aanneemt bij het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer, zouden de twee inbreuken weggenomen of verminderd kunnen worden.

Naast aanbeveling #1 welke ziet op een ondersteunende belastingdienst, ziet aanbeveling #2 op verandering van de plaats van dienst. De tweede aanbeveling ziet op het overnemen van bepaalde facetten van de afstandsverkoopregeling. Een optie zou namelijk kunnen zijn om een drempelbedrag in te voeren bij de verkoop van elektronische diensten. 'Kleine' dienstverrichters worden hierdoor gevrijwaard van de administratieve last ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer, omdat de omzetbelasting in de eigen staat mag worden voldaan op aangifte.

De laatste aanbeveling ziet op aanpassingen van het mini-één-loket systeem. Twee aanpassingen zijn geopperd ter verbetering van het mini-één-loket systeem. De eerste aanbeveling die wordt gemaakt is de invoering van beperkte terugwerkende kracht na toepassing van het mini-één-loket systeem. Hierdoor wordt voorkomen dat een ondernemer zich alsnog moet registreren in lidstaten mocht de ondernemer te laat zijn geweest met het aanvragen voor de toepassing van het mini-één-loket systeem. In de praktijk zal een onderneming zich vrijwel altijd van te voren inlichten bij het doen van e-commerce diensten. Deze aanbeveling kan dan ook worden gezien als een tegemoetkoming voor de ondernemers die zich niet van te voren hebben voorgelicht en als aanmoediging op de korte termijn voor het gebruik van het mini-één-loket systeem.

De laatste aanbeveling is wellicht de belangrijkste aanbeveling wat betreft het mini-één-loket systeem. Om de incentive voor elektronische dienstverrichters te vergroten, dient het controlemechanisme op e-commerce diensten verbeterd te worden. De pakkans zal vergroot moeten worden, zodat buiten de EU gevestigde dienstverrichters (en vanaf 2015 ook binnen de EU gevestigde dienstverrichters) zich sneller zullen registreren in de staat van de afnemende niet-ondernemer. Het gevolg is een administratieve last voor de e-commerce dienstverrichter. Deze last kan worden geëlimineerd door het toepassen van het mini-één-loket systeem. De populariteit van het mini-één-loket systeem wordt hiermee vergroot.

5 CONCLUSIE

Hoofdstuk 5 vormt het slot op de deur wat betreft dit onderzoek. In dit hoofdstuk zal een antwoord gegeven worden op de probleemstelling. De probleemstelling luidt als volgt: *Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding effectief belast met de toepassing van de huidige Btw-Richtlijn of is een aanpassing van de Richtlijn gewenst? Zijn er andere mogelijkheden om eventuele inbreuken op het neutraliteitsbeginsel-en of bestemminglandbeginsel weg te nemen?*

Het onderzoek begon allereerst met de omschrijving van het rechtskarakter van de omzetbelasting. Het rechtskarakter vormt de basis voor het geschetste toetsingskader. Het toetsingskader is vervolgens getoetst aan de huidige en toekomstige wet- en regelgeving omtrent elektronische diensten. De analyse bestaat uit een aantal stappen. De huidige en toekomstige wettelijke regels van de vier mogelijke B2C-transacties bij elektronische diensten zullen worden getoetst aan het toetsingskader. Het toetsingskader bestaat uit het bestemminglandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel.

De onderstaande tabel geeft weer of volgens het onderzoek de vier situaties effectief dan wel niet-effectief worden belast met toepassing van de uit de huidige wet- en regelgeving. Hieruit is één inbreuk geconstateerd onder de huidige wet- en regelgeving. Wanneer elektronische diensten in B2C-verhoudingen in lijn zijn met het bestemminglandbeginsel wordt deze prestatie als effectief beschouwd.

Tabel 8 overzicht effectiviteit van het rechtskarakter op elektronische diensten tot 2015

Situatie	Plaats van elektronische dienst
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Niet-effectief belast indien de dienstverrichter en afnemer niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd.
	Effectief belast indien de dienstverrichter en afnemer beiden in dezelfde lidstaat zijn gevestigd.
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Effectief belast
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Effectief belast
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Effectief belast

Indien de vier mogelijke B2C situaties getoetst worden aan verschillende facetten van juridische en economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel onder de huidige wet- en regelgeving, dan worden een zevental inbreuken gemaakt. Dit kan worden weergegeven in de onderstaande twee tabellen waar een onderscheid wordt gemaakt tussen de economische en juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel en de getoetste aspecten hiervan.

Tabel 9 overzicht inbreuken op 'spanningsveld administratieve lasten & controle' en 'dubbele dan wel niet-heffing' tot 2015

Situatie	Spanningsveld administratieve lasten en mogelijkheid tot een goede controle	Dubbele (niet) heffing
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Inbreuk	Inbreuk ¹¹²
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk	Geen inbreuk ¹¹³
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk

¹¹² Dit is een 'inbreuk' onder voorbehoud, gezien de afhankelijkheid van de wetgeving van de niet-EU staten.

¹¹³ Het label 'geen inbreuk' wordt tevens onder voorbehoud gegeven, gezien de afhankelijkheid van de niet-EU staten.

Tabel 10 overzicht inbreuken op 'gelijkwaardige economische activiteiten' en het 'eenvoudsbeginsel' tot 2015

Situatie	Gelijkwaardige economische activiteiten dienen hetzelfde behandeld te worden	Eenvoudsbeginsel
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk	Geen Inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Inbreuk
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk	Inbreuk
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk

Indien de vier mogelijke B2C situaties getoetst worden aan de wet- en regelgeving per 1 januari 2015 wat betreft elektronische diensten. Dan kan hieruit geconstateerd worden dat alle vier de mogelijke B2C situaties in lijn zijn met het bestemminglandbeginsel. Deze situaties worden dus als effectief beschouwd.

Indien de B2C situaties getoetst worden aan verschillende facetten van juridische en economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel onder de wet- en regelgeving per 1 januari 2015, dan worden een drietal inbreuken gemaakt. Dit kan worden weergegeven in de onderstaande twee tabellen waar een onderscheid wordt gemaakt tussen de economische en juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel en de getoetste aspecten hiervan.

Tabel 11 overzicht inbreuken op 'spanningsveld administratieve lasten & controle' en 'dubbele dan wel niet-heffing' vanaf 2015

Situatie	Spanningsveld administratieve lasten en mogelijkheid tot een goede controle	Dubbele (niet) heffing
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk	Geen inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk	Geen inbreuk
4. Niet-EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk

Tabel 12 overzicht inbreuken op 'gelijkwaardige economische activiteiten' en het 'eenvoudsbeginsel' vanaf 2015

Situatie	Gelijkwaardige economische activiteiten dienen hetzelfde behandeld te worden	Eenvoudsbeginsel
1. EU-dienstverrichter - EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk
2. EU-dienstverrichter - niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk
3. Niet-EU-dienstverrichter - EU afnemer	Inbreuk	Geen inbreuk

4. Niet-EU- dienstverrichter niet-EU afnemer	Geen inbreuk	Geen inbreuk
--	--------------	--------------

Vooraf bij het facet ‘het spanningsveld tussen de administratieve lasten van de dienstverrichter en de mogelijkheid tot een goede controle van de belastingdienst’ zijn inbreuken geconstateerd.

De inbreuken worden met name veroorzaakt door de ‘afwachtende’ belastingdienst. Dienstverrichters hebben in tegenstelling tot de belastingdienst, geen beschikking tot vaak belangrijke gegevens van de afnemer. Als voorbeeld kan men geven de toegang tot het bevolkingsregister. Men zou kunnen overwegen om de afnemergegevens, die dienstverrichter aangereikt krijgt van de afnemer te kunnen overleggen bij de belastingdienst ter controle. De belastingdienst van het land waar de afnemer woont of is gevestigd zou de aan de dienstverrichter aangereikte gegevens kunnen controleren op juistheid. Uiteraard zal de bewijsgrond ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer bij de dienstverrichter liggen. Mijn inziens kan de belastingdienst een ondersteunende factor zijn in het proces ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats.

Een andere inbreuk ziet op het aspect ‘soortgelijke economische activiteiten en verrichtingen dienen hetzelfde behandeld te worden’. In het geval een buiten de EU gevestigde dienstverrichter een elektronische dienst verricht aan een afnemende niet-ondernemer die woont of is gevestigd in de EU, betekent dit ten alle tijden registratie voor de dienstverrichter in de EU.

Naast de aanbeveling welke ziet op een ondersteunende belastingdienst, zijn twee andere aanbevelingen gedaan. De tweede aanbeveling ziet op het overnemen van bepaalde facetten van de afstandsverkoopregeling. De invoering van een drempelbedrag werd hierbij geopperd. ‘Kleine’ dienstverrichters worden hierdoor gevrijwaard van de administratieve last ter bepaling van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer, omdat de omzetbelasting in de eigen staat mag worden voldaan op aangifte.

De laatste aanbeveling ziet op aanpassingen van het mini-één-loket systeem. Twee aanpassingen zijn genoemd ter verbetering van het mini-één-loket systeem. De eerste aanbeveling die wordt gemaakt is de invoering van beperkte terugwerkende kracht na toepassing van het mini-één-loket systeem. Hierdoor wordt voorkomen dat een ondernemer zich alsnog moet registreren in lidstaten mocht de ondernemer te laat zijn geweest met het aanvragen voor de toepassing van het mini-één-loket systeem. Dit voorbeeld is theoretisch van aard. In de praktijk zal het namelijk zelden voorkomen. Ondernemers zullen zich namelijk vrijwel altijd van te voren willen inlichten indien zij internationaal zullen opereren op het gebied van elektronische diensten. Deze aanbeveling kan dan ook worden gezien als een tegemoetkoming voor de ondernemers die zich niet van te voren hebben

voorgelicht en als aanmoediging (op korte termijn) voor het gebruik van het mini-één-loket systeem.

De laatste aanbeveling is wellicht de belangrijkste aanbeveling wat betreft het mini-één-loket systeem. In eerste instantie ontbreekt de incentive voor bijvoorbeeld buiten de EU gevestigde dienstverrichters om zich überhaupt te registreren in het land daar waar de afnemende niet-ondernemer woont of is gevestigd. Om de incentive voor e-commerce dienstverrichters wat betreft registratie te vergroten, dient er een verbeterd controlemechanisme te komen. Een strenger en verbeterd controlemechanisme op e-commerce diensten, vergroot de incentive voor e-commerce ondernemers om zich te laten registreren in de landen daar waar de afnemer niet-ondernemer woont of is gevestigd. Door de verhoogde pakkans zullen de e-commerce ondernemers zich sneller gaan registreren in de betreffende landen. Het gevolg is dus een administratieve last voor de e-commerce dienstverrichter. Deze last kan geëlimineerd worden door het toepassen van het mini-één-loket systeem. De populariteit van het mini-één-loket systeem wordt hiermee dus vergroot.

Naar aanleiding van dit onderzoek kan men concluderen dat een aantal inbreuken worden gemaakt op de huidige wet- en regelgeving met betrekking tot elektronische diensten. De elektronische dienst regeling zal per 1 januari 2015 wijzigen. De nieuwe plaats van elektronische dienst regeling neemt tegelijkertijd een inbreuken weg ten opzichte van de huidige regeling. Echter blijft het bepalen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemende niet-ondernemer praktisch een zeer lastig verhaal. De nieuwe elektronische dienstregeling zorgt voor een betere aansluiting met het rechtskarakter van de btw, namelijk belasten daar waar het verbruik plaatsvindt. Dit gaat alleen ten koste van de praktische eenvoud. Men zou kunnen betwisten of de nieuwe regeling als een welkome verandering moet worden gezien. Schieten we het niet doel niet voorbij? Een compleet nieuwe regeling met als oorzaak Luxemburg die gebruik heeft gemaakt van de ruimte die haar wordt geboden ter bepaling van het btw-tarief? De nieuwe regeling is een welkome verandering als het gaat om betere aansluiting bij het rechtskarakter en het tegengaan van tariefshoppen, echter zijn we er nog niet. We mogen met een gerust hart zeggen 'er is nog genoeg werk aan de winkel... of moet ik zeggen .. genoeg werk aan de webshop?'

6 LITERATUURLIJST

- **Arresten**

HvJ EG 19 september 2000 nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel).

HvJ EG, 10 september 2002, nr. C-141/00 (Kügler).

HvJ EG, 11 augustus 1995, nr. C453/93 (Bulthuis-Griffioen).

HvJ EG, 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (Muys en de Winter).

HvJ EG, 6 november 2003, nr. C-45/01 (Dornier).

HvJ EG, 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg en Gregg).

- **Artikelen**

M.M.W.D. Merkx, Mini-één-loket-systeem voor grote btw-veranderingen, BTW-bulletin 2012/24.

Mevr. Mr. Dr. M.M.W.D. Merkx, *Opnieuw uitvoerige 'uitvoering' nodig in de btw*, WFR/2013/818.

Mr. J. Wessels, Wijzigingen in btw-regelgeving per 1 januari 2010, maandblad belasting beschouwingen 2010/02.

Mw. mr. dr. M.M.W.D. Merkx en mw. mr. E. Usta, De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015, BTW-bulletin 2014/4.

Roelof Vos, De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015, BTW-bulletin, november 2013 aflevering 11.

- **Europese wetgeving**

COM (1985) 310 van 14 juni 1985 - De voltooiing van de interne markt, Witboek van de Commissie aan de Europese Raad, gepubliceerd op www.europa.eu.

Electronic Commerce, OECD: Verification of Customer Status and jurisdiction, Consumption Tax Guidance Series.

Electronic commerce: Taxation Framework Conditions 8 oktober 1998.

Europese Commissie, Voorstel tot een verordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 de plaats van dienst, 19 december 2012, 2012/0345, COM(2012).

Greenpaper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010), 1455 final.

Guide to the VAT mini One Stop Shop, Brussels, 23 October 2013

OECD international VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, working paper NR 9 on Consumption Taxes, February 2013.

V. Choudhary (2011), 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law', International Tax Journal, 37, 4.

Verordening (EG) nr 1798/2003 vd Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr 218/93.

- **Naslagwerken**

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009.

A.L. Lugtmeijer, *BTW.... Geen probleem*, Kluwer 1968.

C.P. Tuk, *Wet op de Omzetbelasting 1968*, Deventer, Kluwer, 1979.

J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 1965.

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW (diss)*, 2000.

John Ryan, *A history of the internet and the digital future*, Londen: Reaktion books 2010.

K.M Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss)*, Kluwer, Deventer, 2002.

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007.

Mr. Dr. M.E. van Hilten, prof. Dr. H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 200.*

Mr. Dr. M.M.W.D. Merx, *De woon-en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011.

Mr. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002.*

Prof. Mr. D.B. Bijl, Prof. dr. Mariken E. van Hilten, Mr. D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, kluwer: Deventer 2001.

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, en R.N.G. van der Paardt, *studenteneditie 2006-2007, Cursus Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2006.

- **Parlementaire behandeling**

Kamerstukken II 1990/91, 21 463, nr. 8.

Kamerstukken II 2008/09, 31 907, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/09, 31907, nr. 7.

- **Sites**

<http://www.cbs.nl>

<http://www.loboca.nl/internetgebruikers-wereldwijd/>

<http://www.oecd.org/ctp/consumptiontax/conclusionsglobalforumvat.htm>

<http://www.oecd.org/development/electroniccommerce.htm>

<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/persoonsgegevens/vraag-en-antwoord/wie-heeft-recht-op-inzage-in-mijn-gegevens-in-de-gemeentelijke-basisadministratie-gba.html>

<http://www.universonline.nl/2011/01/31/internetblokkades-omzeilen-voor-dummies/>

7 BIJLAGE

7.1 BIJLAGE 1

Netflix verplaatst Europees kantoor naar Nederland¹¹⁴



Netflix verhuist met zijn Europees hoofdkantoor van Luxemburg naar Nederland, meldt [NU.nl](http://nu.nl). Netflix is een Amerikaans bedrijf dat tv-series en films aanbiedt op internet tegen een vast maandbedrag.

Een reden voor de verhuizing, of het vertrek uit Luxemburg geeft het bedrijf niet. Luxemburg staat bekend om zijn lage belastingen voor met name de audiovisuele sector.

De Europese Unie veranderde echter eerder dit jaar de regels voor internetbedrijven: vanaf 2015 geldt het belastingtarief van het land waar de klant zich bevindt, niet waar het bedrijf zich bevindt.

Netflix vestigde zich in 2011 in Luxemburg, en is inmiddels beschikbaar in Nederland, Ierland, Groot-Brittannië, Finland en de Scandinavische landen. Het is tot dusver nog niet beschikbaar in Luxemburg zelf.

¹¹⁴ <http://fd.nl/ondernemen/329102-1405/netflix-verplaatst-europees-kantoor-naar-nederland>

7.2 BIJLAGE 2

26 mei 2014 © Het Financieele Dagblad

BELASTINGEN

‘Amazon gebruikt Luxemburg’

Van onze redacteur
Amsterdam

Internetwarenhuis Amazon heeft vorig jaar zo'n € 13,5 mrd door zijn kantoor in Luxemburg gesluisd, om in Europa zo weinig mogelijk omzetbelasting te betalen. Dat schrijft de Britse krant The Sunday Times.

Amazon heeft in Europa vestigingen in het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Duitsland, Italië en Oostenrijk. Als er in een van deze landen iets wordt gekocht, verloopt de betaling via het kantoor in Luxemburg. Dat kantoor betaalt vervolgens een bedrag aan bijvoorbeeld de Britse vestiging om de bestellingen ter plaatse af te leveren.

Via deze legale constructie betaalt het bedrijf in het Verenigd Koninkrijk slechts £ 4,2 mln be-

lasting, terwijl het daar een jaaromzet heeft van £ 4,3 mrd, aldus de Britse zondagskrant.

Amazon is zowel in Europa als in de VS al eerder bekritiseerd voor het ontwijken van omzetbelasting, net als Google en Apple, twee andere internetbedrijven.

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (Oeso) heeft het belasten van multinationals hoog op de agenda staan en een actieplan ontwikkeld. Het plan is gericht op belastinggrondslagen en interne verrekensprijzen tussen dochters en multinationals.

Maar de Oeso opereert op basis van consensus en de aangesloten landen kunnen het tot nu toe niet eens worden over de wijze waarop de digitale economie moet worden belast.

€ **13,5** mrd

Amazon heeft
€ 13,5 mrd aan omzet via
Luxemburg laten lopen.