

De nieuwe btw-regelgeving omtrent de heffing over digitale diensten



Alexander Salman

386074

Master Fiscale Economie

Afstudeerdatum:

Begeleidend docent:

Piet Oerlemans

Inhoud

1. Inleiding.....	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Verantwoording opzet	6
2. Toetsingskader	7
2.1 Inleiding.....	7
2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting.....	8
2.2.1 Algemeen	8
2.2.2 Het subject	9
2.2.3 Het object.....	9
2.2.4 Bestedingsbelasting of verbruiksbelasting?.....	9
2.2.5 Conclusie	11
2.3 Bestemmingslandbeginsel en oorsprongslanbeginsel.....	12
2.3.1 Oorsprongslanbeginsel	12
2.3.2 Bestemmingslandbeginsel	13
2.3.3 Conclusie	15
2.4 Neutraliteitsbeginsel.....	16
2.4.1 Inleiding.....	16
2.4.2 Economische dimensie.....	17
2.4.3 Juridische dimensie	19
2.4.4 Conclusie	22
3. Wettelijk kader digitale diensten	24
3.1 Inleiding.....	24
3.2 Regels inzake de plaatsbepaling van een dienst.....	25
3.2.1 Internationale aspecten	25
3.2.2 Hoofdregels plaatsbepaling van een dienst.....	26
3.2.3 De woon- of vestigingsplaats van de afnemer.....	28
3.2.4 De uitzonderingen.....	29
3.2.5 Het bestemmingslandbeginsel en diensten.....	29
3.3 Digitale diensten en de nieuwe btw-regelgeving	30
3.3.1 Inleiding.....	30

3.3.2	Plaats van een digitale dienst	31
3.3.3	De definitie van een digitale dienst	31
3.3.4	Digitale diensten in een internationale context	33
3.3.5	Oude regelgeving inzake digitale diensten	35
3.3.6	Nieuwe regelgeving inzake digitale diensten.....	36
3.3.7	De vaststelling van de woonplaats van de niet-ondernemer tot 2015	37
3.3.8	De vaststelling van de woonplaats van de niet-ondernemer na 2015	37
3.4	Het mini één-loket-systeem.....	39
3.5	Afstandsverkopenregeling	43
3.5.1	Theoretisch kader	43
3.5.2	Vergelijking afstandsverkopenregeling met nieuwe regelgeving inzake de plaatsbepaling van een digitale dienst	44
3.6	Conclusie	45
4.	Toetsing nieuwe btw-regelgeving.....	48
4.1	Inleiding.....	48
4.2	De nieuwe btw-regelgeving digitale diensten en het rechtskarakter van de btw.....	49
4.3	Het bestemmingslandbeginsel en de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten.....	50
4.3.1	Analyse bestemmingslandbeginsel.....	50
4.3.2	Conclusie	51
4.4	Het neutraliteitsbeginsel en de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten.....	51
4.4.1	Inleiding.....	51
4.4.2	Analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel.....	52
4.4.3	Analyse juridische dimensie neutraliteitsbeginsel.....	55
4.4.4	Conclusie	57
4.5	Een nadere beschouwing van de economische aspecten: een cijfermatige analyse	58
4.6	Aanbevelingen	61
4.7	Beantwoording deelvragen.....	63
5.	Conclusie	67
	Literatuurlijst.....	71

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De samenleving verandert voortdurend. De technologie ontwikkelt zich steeds verder, waaronder ook de digitale technologie. In deze context bedoel ik software en de hardware die het mogelijk maakt gebruik te maken van deze software. Maar, ook het internet in de breedste zin van het woord is een belangrijk onderdeel van de digitale technologie zoals wij die vandaag de dag kennen. Inmiddels kent het wereldwijde web een biljoen websites.¹ Alle reden om te geloven dat de digitale economie² een steeds prominere rol aan het innemen is in de algehele economie. Deze ontwikkelingen worden ook wel geduid als de “informatie revolutie” en is na de industriële revolutie één van de belangrijkste ontwikkelingen van de 20^e eeuw.³

In 1983 kende de wereld een open netwerk. Op dit netwerk was het niet toegestaan om commerciële activiteiten te ontplooiën. Na de opheffing van dit verbod in 1994 won het internet aan belangstelling.⁴ Rond 1996 slaat het internet aan bij het grote publiek en stijgt het aantal gebruikers explosief. Volgens de Current Population Survey (CPS) gebruikten 18% van de huishoudens internet in 1997. In 2000 steeg dit al naar 41,5%.⁵ Vandaag de dag kent het internet meer dan drie miljard gebruikers.⁶ Dit is grofweg 42% van de wereldbevolking.

Door de sterke groei die het internet heeft doorgemaakt, is ook de elektronische handel in de Europese Unie (hierna: EU) flink gestegen. Zowel tussen ondernemingen (B2B) als tussen ondernemingen en consumenten (B2C). Ondernemen via de elektronische snelweg wordt veelal aangeduid als *electronic commerce* (hierna: e-commerce). De groei in transacties die elektronisch tot stand komen, wordt erkend in een mededeling van de Europese Commissie.⁷ Tussen 2006 en 2008 steeg het aantal consumenten wat tenminste één artikel via het internet had besteld van 27% naar 33%. Deze stijging vond grotendeels op nationaal niveau plaats. De grensoverschrijdende elektronische handel komt minder snel op gang en bleef destijds steken op ongeveer 7% tussen 2006 en 2008. In een publicatie van de Europese Commissie wordt er nader ingegaan op de uitdagingen voor het realiseren van een goed functionerende

¹ AAP, News Corp Australia Network. (2014, september 17). Opgehaald van <http://www.news.com.au/technology/website-tally-hits-one-billion-internet-live-stats-shows/story-e6frfrnr-1227061517034>

² De digitale economie omvat (bijna) alle diensten die langs de elektronische snelweg worden verricht. Ook goederen die via het internet worden afgenomen (via webwinkels) vallen onder de digitale economie.

³ Choudhary, V. (2011). Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment. *International Tax Journal*, 37(4), p. 33.

⁴ J. Ryan. (2010). *A history of the internet and the digital future*. Londen: Reaktion Books, p. 120.

⁵ United States Census Bureau. (2009, oktober). Opgehaald van <http://www.census.gov/hhes/computer/>

⁶ Worldometers. (2015, maart 11). Opgehaald van <http://www.worldometers.info/nl/>

⁷ Europese Commissie. (2009, oktober 27). Opgehaald van http://www.europa-nu.nl/id/vj6ipirvrnz/mededeling_van_de_commissie_aan_het

interne markt voor elektronische handel. Eén van de belangrijkste belemmeringen voor grensoverschrijdende elektronische handel zijn de verschillen in regelgeving.⁸

Het valt op dat de grensoverschrijdende elektronische handel achterblijft op de elektronische handel die binnen lidstaten plaatsvindt. Zoals aangegeven wordt dit gezien als een probleem door de Europese Commissie. Het doel van de EU is immers het realiseren van een interne markt en daarvoor is het vereist dat handelsbelemmeringen worden geneutraliseerd. Een belemmering die een rol speelt, is de btw-regelgeving.

Tot 1 juli 2003 was de btw-heffing vrij simpel voor zowel EU-ondernemers als niet EU-ondernemers. Ik richt mij hier op diensten in een B2C-verhouding. Elektronische diensten werden belast daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Voor specifieke diensten gold dat deze belast waren in het land van de afnemer. Omdat elektronische diensten werden belast in het land waar de dienstverrichter is gevestigd, leidde dit tot de mogelijkheid om elektronische diensten vrij van btw aan te trekken van buiten de EU. Dit leidde tot een concurrentievervalsing tussen niet EU-ondernemers en EU-ondernemers.

Omdat de regeling zoals die gold tot 1 juli 2003 leidde tot concurrentievervalsing, is de btw-richtlijn aangepast. Voor EU-ondernemers veranderde er in principe niets. Zij bleven de btw berekenen van hun lidstaat van vestiging. Niet EU-ondernemers werden echter verplicht de btw te berekenen van de afzonderlijke lidstaten waar hun afnemers zijn gevestigd. Dit was weliswaar een aanzienlijke verbetering, omdat de concurrentievervalsing werd opgeheven, maar leidde wel tot een verschil in administratieve lasten. Een nog belangrijker verschil is dat er een onderscheid ontstaat tussen de plaats van dienst al naar gelang er wel of niet sprake is van een EU-ondernemer. Onder deze nieuwe regelgeving was het mogelijk dat eenzelfde dienst die wordt afgenomen in een bepaalde lidstaat, toch kon leiden tot verschillende plaatsen van dienstverrichting. Indien de dienst wordt betrokken van een ondernemer buiten de EU, vindt de heffing plaats in de lidstaat van de afnemer. Wanneer diezelfde dienst wordt betrokken van een ondernemer binnen de EU, vindt de heffing plaats in een andere lidstaat: namelijk de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.

In de praktijk werd dit veelal “opgelost” door je als ondernemer te vestigen in een lidstaat van de EU. Uiteraard speelden ook andere niet-fiscale redenen een rol, maar werd er door de internetreuzen toch heel bewust gekozen voor een specifieke lidstaat: Luxemburg. Luxemburg kende destijds het laagste algemene btw-tarief. Dit verschil doet beslist afbreuk aan het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Daarnaast kunnen kleinere niet EU-ondernemers zich minder makkelijk vestigen in de EU, waardoor hun beslissing om wel of niet te leveren aan consumenten in de EU wordt verstoord.

⁸ Europese Commissie. (2012, januari 11). *Uitdagingen voor elektronische handel binnen de interne markt*. Opgehaald van http://www.europa-nu.nl/id/viw1i9uaryys/nieuws/uitdagingen_voor_elektronische_handel

De Europese Commissie heeft erkend dat een gemeenschappelijk btw-stelsel moet bewegen richting een stelsel dat gebaseerd is op het bestemmingslandbeginsel.⁹ Om deze reden zijn per 1 januari 2015 de spelregels veranderd. Nu dient er ook door EU-ondernemers te worden vastgesteld waar hun afnemer is gevestigd, omdat er btw moet worden voldaan in het land van de afnemer. Dit is weliswaar meer in lijn met het bestemmingslandbeginsel, maar het leidt tot een behoorlijke administratieve last voor ondernemers. Met name de kleinere ondernemers worden naar verwachting getroffen.¹⁰ Hoe bewijs je waar je afnemer is gevestigd?

De vraag die nu opdoemt, is of deze andere benadering nu beter beantwoordt aan de gedachte achter het neutraliteits- en bestemmingslandbeginsel. Is er een andere invulling mogelijk? Waar hebben we het over als we spreken over “verbruik”? Wie is de verbruiker? In dit onderzoek zal ik ingaan op (o.a.) deze vragen. Hierbij zal geen aandacht worden besteed aan de B2B-verhouding, omdat dit minder relevant is aangezien daar veelal de verleggingsregeling wordt toegepast en omdat de meeste ondernemers nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting hebben. Ondernemers verbruiken elektronische diensten wel als zodanig, maar zullen de kosten doorberekenen aan de eindafnemer.

1.2 Probleemstelling

Hoe verhoudt de nieuwe btw-regeling voor B2C digitale diensten zich tot de basisbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel in de EU? Zijn er alternatieven die de basisbeginselen honoreren en beter controleerbaar c.q. uitvoerbaar zijn?

1.3 Verantwoording opzet

Teneinde de probleemstelling te kunnen beantwoorden, zal het onderzoek worden opgesplitst in een aantal onderdelen. In hoofdstuk twee zal worden ingegaan op de algemene werking van de btw en de beginselen die daaraan ten grondslag liggen. Dit is nodig om te kunnen beoordelen wanneer er inbreuk plaatsvindt op één van deze beginselen.

In hoofdstuk drie van het onderzoek zal ingegaan worden op de nieuwe regelgeving en hoe deze precies uitwerkt. Daarbij zal worden ingegaan op *wat* een digitale dienst is, *hoe* ondernemers dienen te bepalen c.q. bewijzen waar hun afnemers gevestigd zijn, *wat* verbruik precies inhoudt, *wie* de verbruiker is en *waar* het verbruik plaatsvindt. In hoofdstuk vier zal een evaluatie plaatsvinden van de nieuwe regeling, waarbij nader wordt ingegaan op o.a. de uitvoeringsproblematiek en het mogelijke (ongewenste) versturende karakter van de regeling. Aan de hand van deze evaluatie zullen aanbevelingen worden gedaan. In hoofdstuk vijf zullen de onderdelen worden samengevoegd om tot een samenvattende conclusie te kunnen komen.

⁹ Europese Commissie. (2011, december 6). *On the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf

¹⁰ FM.NL Financieel Management. (2015, januari 7). Opgehaald van <http://financieel-management.nl/artikel/nieuwe-btwregels-duperen-kleine-internetondernemers->

2. Toetsingskader

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de algemene werking van de omzetbelasting. Hier wordt er aandacht besteed aan het subject en het object. Daarnaast zullen de beginselen aan bod komen die ten grondslag liggen aan de omzetbelasting. Ook zal het indirecte karakter van de omzetbelasting worden besproken en wat voor soort belasting de omzetbelasting is.

Teneinde de probleemstelling te kunnen beantwoorden, is het van belang om te kijken naar de doelstellingen van de omzetbelasting. Daarbij dienen ook de praktische beperkingen door de wijze van heffen in ogenschouw te worden genomen. Meer dan bij andere belastingen staat bij de omzetbelasting ter discussie op *wie* de belasting moet drukken en *waarop* de belasting moet drukken (wat is de maatstaf van heffing?). Dit staat ook wel bekend als het rechtskarakter van een belasting. Het rechtskarakter van de omzetbelasting zal duidelijk omlijnd moeten worden. De vraag daarbij is: Wie en wat wil men rechtens belasten? De beginselen die ten grondslag liggen aan de omzetbelasting zullen gebruikt worden om het btw-stelsel te beoordelen. Bij de analyse van het rechtskarakter, wordt ook stilgestaan bij de vraag of de omzetbelasting een verbruiks- of bestedingsbelasting is. Hierover is men het overigens niet volledig eens in de literatuur. Meningeën lopen uiteen. Om deze reden zullen enkele standpunten worden behandeld. Of de omzetbelasting een verbruiksbelasting is dan wel een bestedingsbelasting maakt onderdeel uit van het rechtskarakter. Om deze reden is het voor het onderzoek van belang deze vraag te beantwoorden.

Digitale diensten kunnen, grof gezegd, worden belast volgens twee beginselen: het oorsprongslandbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Het oorsprongslandbeginsel houdt in dat de dienst belast wordt in het land waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht. Zit een software ontwikkelaar bijvoorbeeld in Duitsland en ontwikkelt hij een stukje software voor een Belgische afnemer, dan zou de dienst volgens het oorsprongslandbeginsel belastbaar zijn in Duitsland. Het bestemmingslandbeginsel werkt precies omgekeerd. In het geschetste voorbeeld is de verrichte dienst volgens het bestemmingslandbeginsel belastbaar in België. Hier vindt namelijk het (vermoedelijke) verbruik plaats van de dienst. Het huidige btw-stelsel kent een mix van beide beginselen. In dit hoofdstuk zullen deze beginselen daarom ook beiden worden geanalyseerd.

Een ander belangrijk beginsel in de omzetbelasting is het neutraliteitsbeginsel. Kortgezegd garandeert dit beginsel dat ondernemers volledig ontlast worden van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde omzetbelasting. Het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ) heeft dit beginsel duidelijk omschreven in zijn arrest van 14 februari 1985 (Rompelman):

“[...] dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische

activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen.”¹¹

Naast dit doel, heeft het neutraliteitsbeginsel nog een ander belangrijk doel. Dit andere doel waarborgt dat binnenlandse ondernemers (bijvoorbeeld een Nederlandse ondernemer) hetzelfde worden behandeld als buitenlandse ondernemers (bijvoorbeeld een Duitse ondernemer). De ene ondernemer mag niet ten opzichte van de andere ondernemer een concurrentienadeel ondervinden. Het is van belang om nog op te merken dat het neutraliteitsbeginsel onderverdeeld kan worden in economische neutraliteit en juridische neutraliteit. Economische neutraliteit richt zich op de economische verstoringen die worden veroorzaakt door de omzetbelasting, terwijl er bij juridische neutraliteit wordt gekeken naar de vraag of ondernemers gelijk worden behandeld.

2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

2.2.1 Algemeen

Met het rechtskarakter van een belasting tracht men te duiden wie en wat er in de heffing betrokken moet worden. Het betreft dus de vraag wie en wat de overheid wil belasten.¹² Deze vraag speelt meer in de indirecte belastingen dan bij de directe belastingen, omdat degene op wie de belasting moet drukken iemand anders is dan degene die de belasting voldoet aan de overheid.

De omzetbelasting zoals we die in de EU kennen, is een algemene indirecte verbruiksbelasting; een belasting die beoogt al het consumptieve verbruik te belasten.¹³ *Indirect*, omdat de omzetbelasting wordt geheven van de consument, via de ondernemer. De ondernemer voldoet namelijk omzetbelasting over zijn omzet en zal de omzetbelasting (in de regel) doorbelasten aan de consument en mag alle omzetbelasting op kosten – mits die kosten worden gemaakt om belaste handelingen te verrichten – vorderen van de fiscus. Dit komt erop neer dat er in beginsel geen omzetbelasting drukt op de ondernemer. Overigens is een directe belasting op consumptie theoretisch ook mogelijk, alhoewel een dergelijke belasting nergens ter wereld wordt geheven. Een verbruiksbelasting wordt altijd indirect geheven via de ondernemer. In juridische zin is er dan ook zeker sprake van een indirecte belasting. Of dit in economische zin ook het geval is, hangt vooral af van de mogelijkheid om de belasting af te wentelen op de consument.¹⁴ Dit hangt af van verschillende elasticiteiten, en in het bijzonder de prijselasticiteit van de vraag. Ervan uitgaande dat de afwenteling slaagt, is het karakter van een indirecte verbruiksbelasting niet anders dan het karakter van een directe belasting op consumptie.

Hij is *algemeen*, omdat er omzetbelasting – behoudens uitzonderingen – wordt afgedragen over alle omzet, ongeacht de aard van de omzet. Of een ondernemer nu computers verkoopt of kleding, op beide goederen drukt omzetbelasting. Of een ondernemer nu computers repareert of kleding repareert, op beide diensten drukt omzetbelasting.

¹¹ Rempelman, C-268/83 (Hof van Justitie februari 14, 1985), punt 19.

¹² Merckx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 23.

¹³ Hilten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 8.

¹⁴ *Ibid*, p. 10.

Het is een *verbruiksbelasting*, omdat belasting wordt geheven over het verbruik van consumptieve goederen en diensten. Dit is anders dan bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting, die bedrijfswinsten belast. De omzetbelasting heeft tot doel om consumptie te belasten. Er bestaat overigens geen consensus over wat het begrip ‘verbruik’ inhoudt. Nu wordt aangesloten bij de besteding (lees: de vergoeding) lijkt de omzetbelasting in dat opzicht ook op een bestedingsbelasting.

2.2.2 Het subject

Net zoals in andere belastingen, wordt in de omzetbelasting ook een onderscheid gemaakt tussen het subject en het object. Kortgezegd houdt dat voor de omzetbelasting in dat het subject in de omzetbelasting de ondernemer is. Hij moet immers de omzetbelasting voldoen over zijn omzet en is daardoor de belastingplichtige. De ondernemer is door deze opzet van de omzetbelasting verplicht om een administratie bij te houden en de omzetbelasting op aangifte te voldoen. Deze indirecte manier van heffen is niet een doel op zich, maar een (praktisch) middel om de beoogde doelstelling te bereiken, namelijk het belasten van consumptief verbruik.¹⁵

2.2.3 Het object

Het object is het goed of de dienst waarvoor een geldelijke tegenprestatie wordt bedongen. De geldelijke tegenprestatie wordt ook wel aangeduid als de vergoeding. Deze vergoeding is hetgeen dat de consument bereid is te *besteden* aan een goed of dienst en vormt de maatstaf van heffing. Er zit dus een bepaalde mate van subjectiviteit in deze maatstaf. Er wordt vanuit gegaan dat de besteding het verbruik vertegenwoordigt. Deze benadering komt ten goede aan de praktische uitvoerbaarheid. Er hoeft immers niet gecorrigeerd te worden naar een hogere of lagere maatstaf. In uiterste gevallen, zoals bij misbruik van recht, kan dit wel aan de orde komen. Het verdient nog opgemerkt te worden dat de besteding zelf niet altijd gelijkloopt met het verbruik. Neem bijvoorbeeld de aanschaf van een duurzaam consumptief goed, zoals een auto. Een auto wordt gedurende meerdere jaren verbruikt, maar de heffing vindt plaats bij de aankoop.

2.2.4 Bestedingsbelasting of verbruiksbelasting?

Met de omzetbelasting wordt gestreefd naar het belasten van consumptief verbruik, waarbij wordt aangesloten bij de besteding die de consument doet. Hierdoor lijkt het erop dat de omzetbelasting zowel kenmerken heeft van een bestedingsbelasting als van een verbruiksbelasting. Om nader te kunnen specificeren welke van de twee het is, wordt allereerst ingegaan op het begrip ‘verbruik’.

De omzetbelasting heeft geen betrekking op het fysieke gebruik van een goed. Het is namelijk mogelijk dat je als consument een defect product koopt of voedsel dat over de datum is. In zoverre kan er dan geen verbruik plaatsvinden. Zoals eerder aangegeven kan het ook voorkomen dat het verbruik en de besteding niet synchroon lopen; bijvoorbeeld bij de aanschaf van een duurzaam consumptief goed zoals een auto. De doelstelling van de omzetbelasting is om het verbruik te belasten, door als maatstaf van heffing de besteding aan te houden. Het begrip ‘verbruik’ biedt daarmee geen uitsluitel om te kunnen

¹⁵ Doesum, A. van. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 36.

spreeken van daadwerkelijk verbruik. Voor de heffing van omzetbelasting is daarom primair de besteding van belang. Dit wordt ondersteund door het feit dat de omzetbelasting een indirecte belasting is. De heffing vindt niet achteraf plaats op aangifte, wanneer het daadwerkelijke verbruik is geschied, maar op het moment dat de prestatie (een goed of dienst) wordt geleverd aan de consument. De ondernemer die de tegenprestatie (de vergoeding) ontvangt draagt de omzetbelasting af. Het daadwerkelijke verbruik is vrijwel irrelevant. Het indirecte karakter brengt met zich mee dat het uitvoeringstechnisch ondoenlijk is om aan te sluiten bij het daadwerkelijke verbruik. Ook indien de omzetbelasting direct geheven zou worden van de consument, stuit je op tal van praktische bezwaren. Hoe kan je zoveel belastingplichtigen controleren? Samenvattend is er een doel dat men probeert te bereiken met een praktisch middel. Om verwarring te voorkomen, zal er in het vervolg van dit onderzoek worden verstaan onder 'verbruik' het daadwerkelijke verbruik en niet het consumptieve verbruik (de besteding), tenzij anders wordt aangegeven.

Een bestedingsbelasting is een belasting op de besteding van een goed of een dienst. Als we voortborduren op hetgeen hierboven is geschetst over de aankoop van een defect product, waarbij ik aanneem dat de koper te lui is om het product te retourneren en zijn geld terug te eisen, zien we dat wordt geheven bij de besteding. Omdat het defecte product niet gebruikt, en dus ook niet verbruikt, kan worden, zien we duidelijk dat de besteding wordt belast. Er volgt immers ook geen teruggaaf van omzetbelasting vanwege niet-gebruik.

Ondanks dat de omzetbelasting kenmerken bezit van een bestedingsbelasting, zal het volgende voorbeeld duidelijk maken dat het geen bestedingsbelasting is.¹⁶ De zogenaamde margeregeling in de omzetbelasting, die toeziet op wederverkoop van gebruikte goederen, zorgt ervoor dat omzetbelasting niet cumuleert. Althans, vanuit het oogpunt van een verbruiksbelasting. Stel, een kunsthandelaar koopt een waardevol schilderij van een particulier. De particulier is geen ondernemer voor de omzetbelasting, omdat hij niet voldoet aan de vereisten van btw-ondernemerschap. Hij kan de betaalde omzetbelasting bij aankoop niet terugvorderen. Het kunstwerk is al 'verbruikt' door de particulier. De margeregeling betekent voor de kunsthandelaar dat hij geen omzetbelasting afdraagt over de verkoopprijs, maar over de winstmarge die hij behaalt. Dit is het verschil tussen de ontvangen vergoeding van de koper en wat hij heeft betaald aan de verkoper (de particulier). Zou er sprake zijn van een bestedingsbelasting, dan zou er volledig worden aangesloten bij de besteding en zou de gehele verkoopprijs belast zijn. De verkoop van het schilderij is immers een nieuwe besteding.

In de Cursus Belastingrecht Omzetbelasting wordt echter betoogd dat de omzetbelasting een bestedingsbelasting is.¹⁷ De schrijvers zijn van mening dat de overheid enkel en alleen is geïnteresseerd in de besteding en niet in het verbruik van goederen en diensten. Als we deze gedachtegang zouden doortrekken naar het bovenstaande voorbeeld, dan zou daar de gehele besteding belast moeten worden. Dit gebeurt echter niet. Aansluiten bij de besteding betekent mijns inziens niet dat er dan

¹⁶ Merckx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 27 en 28.

¹⁷ Beelen, S., Braun, K., Mobach, O., & Paardt, R. van der. (2006). *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*. Deventer: Kluwer, p. 31.

gesproken kan worden van een bestedingsbelasting. Ook de herzieningsregels ondersteunen het standpunt dat de omzetbelasting geen bestedingsbelasting is. Indien een ondernemer investeringsgoederen aanschaft dan is het aftrekrecht afhankelijk van wat die ondernemer voornemens is te doen met die goederen. Afhankelijk van het gebruik – voor belaste of onbelaste doeleinden – van de goederen bestaat er meer of minder recht op aftrek van voorbelasting. Indien het gebruik in enig jaar wijzigt, kan ook de reeds geëffectueerde aftrek worden herzien. Het gebruik (of het verbruik) is dus relevant voor de vaststelling van het aftrekrecht. Indien alleen de besteding van belang zou zijn, zouden herzieningsregels overbodig zijn. Weliswaar brengt de huidige heffingsystematiek met zich mee dat het niet (altijd) mogelijk is het verbruik te belasten, maar het doel van de omzetbelasting blijft overeind staan. Er is sprake van een ‘second best’ waarbij er uit praktische overwegingen wordt aangesloten bij de besteding als heffingsmaatstaf. Ik sluit mij daarom aan bij het standpunt van Merx: De omzetbelasting is een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe ‘besteding is verbruik’ hanteert.¹⁸

Samenvattend ben ik de mening toegedaan dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die vanwege praktische implicaties aan moet sluiten bij de besteding. Het is een suboptimale benadering die het meeste recht doet aan het beoogde doel: het belasten van al het consumptieve verbruik. Dit gegeven brengt met zich mee dat de omzetbelasting in haar huidige vorm niet puur een verbruiksbelasting is, omdat het daadwerkelijke verbruik niet per definitie in de heffing wordt betrokken. Ik zou daarom willen spreken van een verbruiksbelasting die vanwege praktische overwegingen aansluit bij de besteding als heffingsmaatstaf.

2.2.5 Conclusie

De omzetbelasting zoals we die kennen in de EU is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Het doel van de omzetbelasting is om al het consumptieve verbruik te belasten. Dit doel wordt bewerkstelligd door middel van een *indirecte* wijze van heffing. De omzetbelasting wordt namelijk geheven van de ondernemer (de belastingplichtige). Er is sprake van een indirecte belasting, omdat de belastingplichtige niet dezelfde is als het beoogde heffingssubject. De omzetbelasting vertoont kenmerken van een bestedingsbelasting. Daarentegen is het doel van de omzetbelasting duidelijk en de wijze van heffen is daarbij een ‘second best’ benadering om het beoogde doel te realiseren. Deze suboptimale benadering doet het meeste recht aan het beoogde doel. De omzetbelasting is derhalve een verbruiksbelasting die vanwege praktische overwegingen aansluit bij de besteding als heffingsmaatstaf.

¹⁸ Merx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 28.

2.3 Bestemmingslandbeginsel en oorspronglandbeginsel

2.3.1 Oorspronglandbeginsel

Belangrijke beginselen van de omzetbelasting zoals we die in de EU kennen, zijn het bestemmingsland- en het oorspronglandbeginsel. Een productiebelasting (hiervoor niet behandeld) wordt geheven via het oorspronglandbeginsel. Een productiebelasting beoogt, kortgezegd, de productie in een land te belasten. De productie is het heffingsobject. De argumentatie om te heffen volgens het oorspronglandbeginsel, waarbij de belasting wordt geheven in en ten goede komt aan het land waar de productie plaatsvindt, is als volgt. Een ondernemer profiteert van voorzieningen die een overheid ter beschikking stelt in een land (zoals infrastructuur) en hier tegenover mag een vergoeding worden verwacht in de vorm van een belasting.¹⁹

Een ander argument is dat de ondernemer beter bekend is met de lokale btw-regels. Het is daarmee praktischer voor de ondernemer. Als we kijken naar artikel 402 lid 1 btw-richtlijn²⁰ dan valt het op dat expliciet vermeld wordt dat de huidige regeling in de toekomst vervangen zal worden door een regeling die in beginsel gebaseerd is op belastingheffing in de lidstaat van oorsprong. Een ander, wederom praktisch, argument voor een stelsel dat gebaseerd is op het oorspronglandbeginsel is dat de ondernemer die grensoverschrijdende activiteiten verricht zich bij een dergelijk stelsel niet hoeft te registreren in een andere lidstaat. Aan de regeling waar artikel 402 lid 1 btw-richtlijn op doelt, ligt geen zuiver oorspronglandbeginsel ten grondslag. De btw wordt weliswaar geheven door het land van oorsprong, maar komt niet per definitie ten goede aan dit land. Een zogenaamd 'clearing'²¹ systeem moet ervoor zorgen dat de btw-opbrengsten eerlijk²² worden verdeeld tussen de lidstaten. Een regeling waarbij wordt geheven in het land van oorsprong en vervolgens een nadere verdeling plaatsvindt, wordt aangeduid als een oorspronglandsysteem. Er bestaat een onderscheid tussen het oorspronglandbeginsel en het oorspronglandsysteem. Het beginsel gebiedt dat de btw-opbrengst volledig ten goede komt aan het land van oorsprong, terwijl het systeem een nadere verdeling vereist.

De reeds aangehaalde argumenten bieden een goede basis om voor een stelsel te kiezen dat gebaseerd is op het oorspronglandbeginsel, maar het is maar zeer de vraag of een verbruiksbelasting ruimte biedt voor een dergelijk stelsel. Zoals eerder aangegeven benadert een stelsel dat gebaseerd is op het oorspronglandbeginsel een productiebelasting. Dit betekent dat het oorspronglandbeginsel een inbreuk kan vormen op het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel waarborgt een volstrekt neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten (hierover meer in paragraaf 2.4). In theoretisch opzicht zouden landen met een laag btw-tarief afnemers en ondernemers aantrekken en landen met een hoog tarief zullen deze juist afstoten. In de praktijk zullen cultuur- en taalverschillen dit effect naar

¹⁹ Hiltten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 7.

²⁰ Artikel 402 lid 1 luidt als volgt: "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 goederenleveringen en de diensten."

²¹ Clearing houdt in dat lidstaten een soort verdeelsleutel toepassen voor de verdeling van de btw-opbrengsten, omdat men het noodzakelijk acht de btw-opbrengsten anderszins te verdelen.

²² Het is onduidelijk wat deze 'eerlijke' verdeling inhoudt.

verwachting neutraliseren. De afstand tussen afnemer en producent kan ook een rol spelen. Voor wat betreft digitale diensten zal met name de afstand een kleinere rol van betekenis spelen.

In de praktijk kleven er dus voor- en nadelen aan een stelsel dat gebaseerd is op het oorsprongslanbeginsel of het oorsprongslandsysteem op basis van artikel 402 lid 1 btw-richtlijn. Alvorens de overstap mogelijk is, zal verdergaande harmonisering moeten plaatsvinden, *vooral* met betrekking tot de tarieven. Zonder verdere harmonisering zou het voor kunnen komen dat handel verschuift naar de landen met een laag btw-tarief. Dit probleem manifesteert zich doordat lidstaten nog steeds een zekere vrijheid hebben voor het bepalen van hun algemene btw-tarief, waarbij de ondergrens 15% is.²³ Dit biedt overigens een geldig argument om naar één gemeenschappelijk btw-tarief toe te gaan. Veel lidstaten zullen echter niet bereid zijn om op dit gebied hun fiscale soevereiniteit op te geven, omdat zij in dat geval een deel van de controle verliezen die zij kunnen uitoefenen op hun overheidsfinanciën.

Wanneer we hetgeen hierboven is uiteengezet in ogenschouw nemen, dan lijkt het zeer onwaarschijnlijk dat er ooit nog een btw-stelsel komt wat gebaseerd is op het oorsprongslanbeginsel of het oorsprongslandsysteem. De lidstaten zouden dan bovendien unaniem hiervoor moeten kiezen, wat onwaarschijnlijk is vanwege het gebrek aan vertrouwen dat alle btw-opbrengsten 'eerlijk' verdeeld zullen worden. Een tegenargument zou kunnen zijn dat de lidstaten de verantwoordelijkheid hebben om hun verplichtingen na te komen. Maar, hoe waarschijnlijk is het dat elke lidstaat welwillend een deel van haar belastingopbrengsten afstaat? Bovendien heeft de Europese Commissie inmiddels aangegeven dat zij niet zullen aansturen tot een overstap naar een systeem dat gebaseerd is op het oorsprongslanbeginsel.²⁴

2.3.2 Bestemmingslandbeginsel

Het andere beginsel dat ten grondslag ligt aan de omzetbelasting in de EU is het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel houdt in dat goederen en diensten belast worden daar waar het verbruik plaatsvindt. Dit beginsel begint steeds meer de boventoon te voeren in de EU. De recente wijziging in regelgeving voor digitale diensten is daar een voorbeeld van. Deze worden immers vanaf 1 januari 2015 niet meer belast in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, maar in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd.

Omdat, zoals eerder aangegeven, de omzetbelasting zoals we die kennen in de EU een verbruiksbelasting is, is het logisch dat er meer gewicht wordt toegekend aan het bestemmingslandbeginsel. Conform dat beginsel worden goederen en diensten in de heffing betrokken daar waar het verbruik plaatsvindt. Dat brengt met zich mee dat er ook geen verschil mag bestaan

²³ Overweging 29 van de Btw-richtlijn.

²⁴ Europese Commissie. (2011, december 6). *On the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf, p. 5.

tussen lokaal vervaardigde goederen of in het buitenland vervaardigde goederen. Er zal derhalve een vrijstelling verleend moeten worden bij uitvoer en zal geheven moeten worden bij invoer teneinde te bewerkstelligen dat de belastingdruk zoveel mogelijk gelijk is. Overigens biedt dit geen garantie dat prijsverschillen worden opgeheven, omdat lidstaten verschillende btw-tarieven hanteren. Zo is er door de accijnsverhoging per 1 januari 2014 een politiek debat losgekomen waarbij de vraag centraal stond of pomphouders in de grensstreek hierdoor (stevig) concurrentienadeel zouden gaan ondervinden ten opzichte van buurlanden Duitsland en België.²⁵ Hoewel dit een andere belasting betreft, speelt dit ook zeker in de btw-sfeer, omdat daardoor ook prijsverschillen kunnen ontstaan die 'cross-border-shopping' aantrekkelijk maken. Deze recente ontwikkeling illustreert bovendien dat heffen conform het bestemmingslandbeginsel niet garandeert dat het verbruik wordt belast daar waar het plaatsvindt. Als men over de grens tankt om vervolgens die brandstof te verbranden (lees: verbruiken) in het eigen land, zie je dat het verbruik niet wordt belast daar waar het plaatsvindt.

Een argument voor de heffing van een verbruiksbelasting conform het bestemmingslandbeginsel ligt besloten in het baatbeginsel. Merckx²⁶ betoogt in haar proefschrift dat een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden op internationaal vlak vaak aan de hand van dit beginsel wordt getoetst. Zo zou een overheid die de voorzieningen treft om een transactie mogelijk te maken, en het daarbij behorende verbruik, ook het heffingsrecht toebedeeld moeten krijgen ten aanzien van die transactie. Zo is het kopen van brandstof zinloos als er geen wegen zijn. De consument profiteert van deze overheidsvoorziening. De verdeling van heffingsrechten op basis van het bestemmingslandbeginsel in combinatie met het baatbeginsel is in dat opzicht logisch, maar zoals ik eerder heb aangegeven biedt het bestemmingslandbeginsel geen garantie dat het verbruik ook daadwerkelijk wordt belast daar waar het plaatsvindt.

Ik ben wel de mening toegedaan dat een verdeling van heffingsrechten op deze basis het meest rechtvaardig is. Uiteraard zijn er praktische implicaties verbonden aan het bestemmingslandbeginsel waardoor het lastig is om *al* het verbruik te belasten daar waar het plaatsvindt. Ook hier zie je dat er daarom in feite wordt aangesloten bij de besteding.

Om de praktische bezwaren van het bestemmingslandbeginsel nog wat nader te verduidelijken behandel ik het voorbeeld van de kapper van Van Hilten en Van Kesteren.²⁷ Zij schetsen de situatie waarbij een Belgische particulier naar de kapper gaat in Maastricht om er vervolgens netjes uit te kunnen zien op zijn vakantie in Duitsland. Het betreft dus een dienst en de vraag is waar de Belgische particulier de dienst verbruikt. Je ziet dat dit, in het bijzonder bij diensten, lastig te bepalen is. Een hele strikte interpretatie van het bestemmingslandbeginsel zou mijns inziens betekenen dat de dienst belastbaar is in Duitsland; hier ervaart de Belgische particulier immers het genot van een net kapsel. De dienst zal echter belastbaar zijn in Nederland omdat daar de dienstverrichter gevestigd is; de B2C

²⁵ NU.nl. (2014, januari 2). *Accijnsverhoging nekslag voor grenspomp*. Opgehaald van <http://www.nu.nl/economie/3666191/accijnsverhoging-nekslag-grenspomp.html>

²⁶ Merckx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 51-69.

²⁷ Hilten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 155.

hoofdregel vindt toepassing. Het bestemmingslandbeginsel wordt hier dus (deels) losgelaten. Het valt daarnaast niet uit te sluiten dat de Belgische particulier profijt heeft van zijn knipbeurt in Nederland. Omdat het bestemmingslandbeginsel niet altijd als onderscheidend criterium kan worden gebruikt voor de plaatsbepaling van een prestatie kent de btw-richtlijn veel bepalingen ter vaststelling van de plaats van een prestatie. Vooral voor diensten zijn er veel specifieke bepalingen.

De Europese Commissie heeft in 2014 een document uitgegeven waarin zij bevestigt volledig de overstap te willen maken naar een btw-stelsel gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel.²⁸ Een reden hiervoor is de wederom bevestigde politieke onhaalbaarheid van een btw-stelsel dat in beginsel is gebaseerd op belastingheffing in de lidstaat van oorsprong. Dit is vooral te wijten aan de noodzaak van 'clearing' bij een btw-stelsel volgens het oorspronglandsysteem, omdat lidstaten het maar moeilijk eens kunnen worden over een eerlijke verdeling van de btw-opbrengsten.

Concluderend zal het bestemmingslandbeginsel (voorlopig) in stand blijven en zal dit blijven gelden als het uitgangspunt voor zowel B2B- als B2C-diensten. Wel zijn hier uitzonderingen op, zoals de hoofdregel voor B2C-diensten waarbij die diensten belastbaar zijn in de lidstaat van de dienstverrichter. Deze hoofdregel is ingegeven vanuit praktische overwegingen. Digitale B2C-diensten zijn, zoals hiervoor aangegeven, echter belastbaar in de lidstaat van de afnemer en derhalve is dit een inbreuk op de hoofdregel.

2.3.3 Conclusie

Er zijn twee beginselen te onderscheiden die ten grondslag liggen aan de omzetbelasting in de EU: het oorspronglandsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Conform het oorspronglandsbeginsel wordt het heffingsrecht toegewezen aan de lidstaat waar de goederen vervaardigd worden of waar de dienstverlening plaatsvindt. Het bestemmingslandbeginsel gebiedt dat de goederen en diensten belastbaar zijn in de lidstaat waar deze worden verbruikt.

Voor de verdeling van internationale heffingsrechten kunnen beide beginselen getoetst worden aan het baatbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel doorstaat die toets goed, omdat een overheid die de voorzieningen treft om een transactie en het daaropvolgende verbruik mogelijk te maken hier redelijkerwijs een vergoeding in de vorm van belastingheffing voor in ruil mag verwachten. De heffing van btw in de EU vindt dan ook plaats met het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt.

Omdat de btw in de EU gekwalificeerd kan worden als een algemene indirecte verbruiksbelasting, waarbij er uit doelmatigheidsoverwegingen wordt aangesloten bij de besteding als heffingsmaatstaf, kan er het beste worden aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel omdat dit beginsel het meeste recht doet aan de doelstelling om al het verbruik daar te belasten waar het plaatsvindt. Uit praktische overwegingen wordt dit beginsel echter niet altijd gehanteerd, zoals bij de hoofdregel voor B2C-diensten.

²⁸ Europese Commissie. (2014, oktober 29). *On the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf, p. 2.

2.4 Neutraliteitsbeginsel

2.4.1 Inleiding

Een belangrijk principe dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel is dat deze moet bijdragen aan de totstandkoming van de gemeenschappelijke markt binnen de EU.²⁹ Voor de totstandkoming van het gemeenschappelijke btw-stelsel kenden veel lidstaten cascadesystemen. In een rapport van het Fiscaal en Financieel Comité³⁰ is geconcludeerd dat deze cascadesystemen, waarin belastingen cumuleerden, in de weg stonden aan de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt. Er werd derhalve een gemeenschappelijk btw-stelsel voorgesteld, waarbij er vooral extra gewicht werd toegekend aan de zogenoemde externe neutraliteit bij de levering van goederen. Deze externe neutraliteit houdt in dat de belastingdruk op ingevoerde goederen gelijk moet zijn aan de belastingdruk op de in het binnenland geproduceerde goederen. Bij uitvoer mag er niet meer of minder belasting worden teruggegeven dan er in het binnenland is geheven. In de EU kennen we hiervoor een nultarief bij uitvoer met behoud van recht op aftrek van voorbelasting. Binnen de cascadesystemen ontbrak met name deze externe neutraliteit, waardoor het handelsverkeer tussen lidstaten werd verstoord omdat hierdoor verschillen ontstonden in belastingdruk op dezelfde goederen.

De richtlijngever wilde het gemeenschappelijke btw-stelsel vergaand harmoniseren. Uit de considerans van de Eerste Richtlijn 67/227/EEG blijkt dat het doel van deze richtlijn is om neutraliteit ten aanzien van de mededinging (mededingingsneutraliteit) te bewerkstelligen en dat eenzelfde belastingdruk op dezelfde goederen, ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen, een randvoorwaarde is om dit te bereiken. In de considerans van de Zesde Richtlijn 2006/112/EG wordt ook gesproken over belastingneutraliteit, wat in het verlengde ligt van de mededingingsneutraliteit. In het algemeen wordt er ook wel gesproken van het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel is een essentieel onderdeel van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

Het neutraliteitsbeginsel bestaat zoals hiervoor aangegeven uit de mededingingsneutraliteit en de externe neutraliteit, maar andere elementen zijn juridische en economische neutraliteit. Juridische neutraliteit houdt in dat het voor de consument niet uit zou moeten maken of hij goederen koopt bij ondernemer A of ondernemer B. Dit wordt bewerkstelligd door ervoor te waken dat de btw die drukt op een goed strikt evenredig is aan de prijs van dat goed.³¹ Economische neutraliteit houdt in dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers onderling niet mogen worden verstoord door de heffing van omzetbelasting. Tevens houdt economische neutraliteit in dat de heffing van omzetbelasting niet van invloed mag zijn op de efficiënte allocatie van productiemiddelen.³²

²⁹ Merx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 31.

³⁰ Fiscaal en Financieel Comité. (1962). *Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité*. 8070/4/XII/1962/5: Europese Commissie.

³¹ Artikel 1, tweede lid van de btw-richtlijn codificeert deze gedachte van strikte evenredigheid.

³² Reugebrink, J., & Hilten, M. van. (1997). *Omzetbelasting*. Deventer: FED, p. 22 en 23.

Van Doesum deelt het neutraliteitsbeginsel op in twee dimensies, te weten de economische en de juridische dimensie.³³ Bij de economische dimensie wordt er gekeken naar de economische verstoringen. Bij de juridische dimensie wordt gekeken of er sprake is van een gelijke behandeling. Naar mijn mening kunnen de dimensies niet apart van elkaar worden gezien, maar zijn zij onlosmakelijk verbonden. Een ongelijke behandeling leidt immers tot (meer) economische verstoringen.

Van Swinkels is echter de mening toegedaan dat er binnen het neutraliteitsbeginsel vier kernelementen zijn te onderscheiden: cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit tussen eindverbruikers en neutraliteit tussen transacties.³⁴ Deze onderverdeling baseert Swinkels op verscheidene arresten van het HvJ. De zienswijze van Van Swinkels komt overeen met die van Van Doesum. Zo vallen de twee kernelementen neutraliteit tussen belastingplichtigen en neutraliteit tussen transacties onder de juridische dimensie. De twee kernelementen cumulatie van belasting en neutraliteit tussen eindverbruikers zijn onder de economische dimensie te scharen.

Van Hilten en Van Kesteren spreken over economische, juridische en externe neutraliteit.³⁵ Het verschil ten opzichte van de zienswijze van Van Doesum zit hem hier in de externe neutraliteit. Van Doesum is van mening dat de externe neutraliteit onder de juridische dimensie valt. Merckx³⁶ is van mening dat het neutraliteitsbeginsel te beschouwen is als een overkoepelend beginsel, namelijk het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten. Het neutraliteitsbeginsel waarborgt dat consumenten zich niet door andere argumenten laten leiden dan economische argumenten, omdat ondernemers anders niet als gelijken met elkaar kunnen concurreren.

Ik deel de zienswijze van Merckx dat het neutraliteitsbeginsel beschouwd kan worden als een overkoepelend beginsel dat een gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten waarborgt. Ik zal hierna echter het neutraliteitsbeginsel behandelen aan de hand van de twee geschetste dimensies van Van Doesum, omdat deze dimensies integraal weergeven hoe het neutraliteitsbeginsel vorm is gegeven. Het zijn overkoepelende dimensies. De scheiding naar deze twee dimensies maakt het mogelijk de inhoud van het neutraliteitsbeginsel op overzichtelijke wijze te weerspiegelen.

2.4.2 Economische dimensie

Zoals eerder aangegeven staat de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel in relatie tot de economische verstoringen die de omzetbelasting veroorzaakt. Het staat vast dat belastingen economische verstoringen teweegbrengen. Belastingen zorgen ervoor dat keuzes van belastingplichtigen worden verstoord, omdat zij mogelijkheden zien om hun belastingdruk te verlagen door bijvoorbeeld minder te werken of te consumeren. Deze verstoring van keuzes wordt over het algemeen als onwenselijk beschouwd en daarom streven overheden ernaar om belastingen zo efficiënt mogelijk in te richten. In het kader van de economische dimensie wordt gestreefd naar een zo efficiënt

³³ Doesum, A. van. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 31.

³⁴ Swinkels, J. (2000). *De belastingplichtige in de Europese BTW*. p. 25-38.

³⁵ Hilten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 13-15.

³⁶ Merckx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 33.

mogelijke belasting waarvan de versturende werking minimaal is. Als we dan kijken naar de omzetbelasting, zien we dat een belasting op het verbruik van goederen en diensten nooit volledig economisch neutraal kan verlopen, omdat er voor verschillende goederen en diensten ook verschillende prijselasticiteiten zijn van de vraag. Zo zal de verkoop van een goed of dienst waarnaar de vraag als elastisch is te beschouwen als gevolg van een verbruiksbelasting meer afnemen dan de verkoop van een goed of dienst waarnaar de vraag in mindere mate elastisch is. In de praktijk wordt er bij de vaststelling van belastingpercentages bij de heffing van btw geen betekenisvolle rol toegekend aan deze elasticiteiten, waardoor de btw nooit volkomen neutraal zal zijn in economische zin. Het algemene tarief is immers van toepassing op de meeste goederen en diensten.

Van Hilten en Van Kesteren duiden de economische dimensie aan als economische of interne neutraliteit wat inhoudt dat een omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting in beginsel moet voorkomen dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord.³⁷ Zij merken op dat deze economische neutraliteit relatief is en lijken daarmee aan te sluiten bij Van Doesum die opmerkt dat een volledige neutraliteit een utopie is en derhalve een relatief begrip is.³⁸

Het is onontkoombaar dat belastingheffing invloed uit zal oefenen op het handelen van ondernemers. Belastingheffing kan nooit volledig neutraal uitwerken. Zo stellen Van Hilten en Van Kesteren dan ook heel duidelijk: “(...) belastingen zijn nooit neutraal, en dus ook de omzetbelasting niet.”³⁹ Er kan dan ook beter gesproken worden van een economische dimensie dan economische neutraliteit. Deze laatste twee woorden wekken de indruk dat er zoiets bestaat als een belasting die economisch neutraal is. Zodra ondernemers tot een andere keuze komen betreffende de inrichting van hun bedrijfsmodel dan is er sprake van een welvaartsverlies. Door de uitgebreide (en vaak ook zeer complexe) btw-regelgeving zullen ondernemers worden afgeschrikt om bepaalde activiteiten uit te breiden. Zo blijkt uit een consultatie van de Europese Commissie dat de complexiteit, extra compliance kosten en rechtsonzekerheid bedrijven ervan weerhoudt om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooiën.⁴⁰ Bedrijven die digitale diensten aanbieden worden als gevolg van de nieuwe B2C-regeling die per 1 januari 2015 is ingegaan, geconfronteerd met meer complexiteit en een zwaardere administratieve last. Dit zal naar verwachting met name de kleinere internetbedrijven ervan doen afzien om diensten aan te bieden aan afnemers die niet in dezelfde lidstaat wonen. Administratieve lasten zijn inherent aan een belastingstelsel. De OECD stelt dat deze last niet disproportioneel of ongepast mag zijn.⁴¹ Waar de grens precies ligt, is onduidelijk, maar zeker is dat de zwaarte van administratieve lasten van invloed is op het economisch handelen van ondernemers en daarom is het naar mijn mening onderdeel van de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. Door de (hoge) kosten van het voeren van een

³⁷ Hilten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 14.

³⁸ Doesum, A. van. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 31.

³⁹ Hilten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 13.

⁴⁰ Europese Commissie. (2014, oktober 29). *On the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf, p. 2.

⁴¹ OECD. (2015, november). *International VAT/GST Guidelines*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>, p. 18.

administratie die voldoet aan alle wettelijke vereisten heeft de ondernemer minder liquide middelen tot zijn beschikking om bijvoorbeeld te investeren en dit leidt tot een welvaartsverlies.

Om duidelijk te maken dat ondernemers zich laten leiden door fiscale motieven is de aankondiging van Netflix om zich, naar aanleiding van de verhoging door Luxemburg van het btw-tarief op digitale diensten, in Nederland te vestigen een goed voorbeeld.⁴² Door de verhoging van het btw-tarief is Luxemburg een minder aantrekkelijke vestigingsplaats.

Zoals eerder aangegeven is het doel van de btw in de EU om consumptief verbruik te belasten. Het is dus van belang dat de ondernemer de btw op de consument kan afwentelen. Het mechanisme van aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat de economische activiteiten van een ondernemer in zoverre neutraal behandeld worden en dat er tevens geen cumulatie van belasting optreedt. De hoogte van de omzetbelasting moet onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom. Van Doesum spreekt ook wel van het evenredigheidsbeginsel, wat overeenkomt met de in de vorige paragraaf aangehaalde gedachte van strike evenredigheid.⁴³ Hij vult daarop aan dat dit beginsel met zich meebrengt dat zowel dubbele heffing als dubbele non-heffing ongeoorloofd is.

2.4.3 Juridische dimensie

Uit het rechtskarakter van de btw blijkt dat men beoogt de consumptie van goederen en diensten te belasten. Het neutraliteitsbeginsel gebiedt dat de belastingdruk op soortelijke goederen en diensten gelijk moet zijn. Het HvJ heeft aangegeven dat er van soortgelijke goederen en diensten gesproken kan worden wanneer deze met elkaar concurreren.⁴⁴ Omgekeerd geldt dan dat goederen en diensten die niet gelijk zijn aan elkaar anders behandeld mogen worden. Goederen en diensten concurreren met elkaar wanneer zij gelijkwaardige alternatieven vormen voor de consument, aldus het HvJ. Van Doesum stelt dat de neutraliteit in het kader van de juridische dimensie een bijzondere verschijningsvorm is van het algemene gelijkheidsbeginsel.⁴⁵ Dit baseert hij op jurisprudentie van het HvJ. Zo overwoog het HvJ in zijn arrest van 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV):

“Het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de uitdrukking vormt van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw, heeft met name tot gevolg dat belastingplichtigen, wat de bij de berekening van de btw gehanteerde afrondingsmethode betreft, niet verschillend mogen worden behandeld voor gelijksoortige diensten die met elkaar concurreren (zie in die zin arrest van 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 en C-444/04, Jurispr. blz. I-3617, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Op grond van ditzelfde beginsel moet het uit hoofde van de btw door de belastingdienst te ontvangen bedrag precies overeenkomen met het uit hoofde van de btw op de factuur

⁴² Emerce.nl. (2014, mei 20). *Netflix verplaatst hoofdkantoor van Luxemburg naar Nederland*. Opgehaald van <http://www.emerce.nl/nieuws/netflix-verplaatst-hoofdkantoor-luxemburg-nederland>

⁴³ Doesum, A. van. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 32.

⁴⁴ O.a. Commissie/Frankrijk, C-481/98 (Hof van Justitie mei 3, 2001), punt 22.

⁴⁵ Doesum, A. van. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 31.

aangegeven en door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde bedrag (zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 24)."

Het HvJ erkent daarmee het belang van een algemene gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten. De opvatting van Merck⁴⁶ dat het neutraliteitsbeginsel een overkoepelend beginsel is, dat een gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten waarborgt, is op basis van dit algemene gelijkheidsbeginsel goed verdedigbaar. Er bestaan echter wel verschillende niveaus waarop de neutraliteit getoetst kan worden. Zoals in de inleiding al werd aangegeven, onderkent Van Swinkels vier kernelementen binnen het neutraliteitsbeginsel. De twee kernelementen neutraliteit tussen belastingplichtigen en neutraliteit tussen transacties vallen binnen de juridische dimensie. Een arrest van het HvJ waarbij de neutraliteit tussen belastingplichtigen aan de orde komt is het arrest Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91). In deze zaak gaat het om zogenoemde koop-aannemingsovereenkomsten, waarbij eerst de grond wordt overgedragen en vervolgens de bouw aanvangt waarbij de bouwtermijnen met btw worden gefactureerd. In casu werd de koopsom voor de grond niet direct voldaan bij overdracht, maar bij de oplevering van het gebouw. Over het uitstel was rente verschuldigd. De verzoekster in het hoofdgeding stelde zich op het standpunt dat deze rente onder de vrijstelling viel voor de vergoeding van een krediet (art. 135, eerste lid, onderdeel b, btw-richtlijn). Het HvJ oordeelde dat de rente tot de vergoeding van de levering van het goed behoort. Deze maakt deel uit van de totale waarde van het goed. De maatstaf van heffing wordt bepaald op het tijdstip van levering. De neutraliteit tussen belastingplichtigen komt in punt 14 van het arrest naar voren:

"Deze uitlegging vindt steun in het doel van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk 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."

Belastingplichtigen die dezelfde economische handelingen verrichten, dienen uit hoofde van het neutraliteitsbeginsel een gelijke behandeling te krijgen. De neutraliteit van transacties hangt nauw samen met de in dit voorbeeld aangehaalde neutraliteit tussen belastingplichtigen. Belastingplichtigen zijn immers vergelijkbaar indien zij dezelfde soort economische activiteiten verrichten. Van belang is ook de economische werkelijkheid, zoals dat in het vorige voorbeeld terugkomt. Van Swinkels noemt de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel.⁴⁷ Het wordt in deze uitspraak niet expliciet benoemd door het HvJ, maar in de conclusie van Advocaat-Generaal Jacobs wordt hier wel op gewezen:

"In de tegenovergestelde opvatting zouden ondernemers en hun cliënten bij transacties waar tussen contractsluiting en levering enige tijd verstrijkt, door middel van fictieve kredietverlening de BTW-heffing over een deel van de prijs van goederen of diensten kunnen ontgaan. Dit is misschien gemakkelijker voor

⁴⁶ Ibid, p. 33.

⁴⁷ Swinkels, J. (2000). *De belastingplichtige in de Europese BTW*. p. 38.

te stellen aan de hand van een wat alledaagsere levering van goederen. Bij voorbeeld een timmerman verbindt zich tot vervaardiging van meubelen op maat tegen een prijs van 11 000 ECU, te leveren over twaalf maanden. Laten wij echter eens aannemen, dat hij en de opdrachtgever in de overeenkomst hebben bepaald, dat de prijs van de goederen 10 000 ECU bedraagt en dat de betaling onmiddellijk moet plaatsvinden, doch tegen betaling van rente ad 10 % op jaarbasis kan worden uitgesteld tot de datum van aflevering. Wanneer de meubels twaalf maanden later worden geleverd, betaalt de opdrachtgever 11 000 ECU. Nu valt moeilijk in te zien, waarom de maatstaf van heffing niet 11 000 ECU zou zijn. Te stellen, dat de voor de meubelen betaalde vergoeding 10 000 ECU is en dat de resterende 1 000 ECU rente is op een vrijgestelde verlening van krediet, komt neer op het sluiten van de ogen voor de werkelijke gang van zaken."

Dat belastingplichtigen die dezelfde soort economische activiteiten verrichten vergelijkbaar zijn, komt ook duidelijk terug in de zaak C-216/97 (Gregg en Gregg) waarbij het HvJ aangeeft dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat belastingplichtigen voor btw-doeleinden anders worden behandeld al naar gelang de rechtsvormkeuze afwijkt.⁴⁸ Deze rechtsvormneutraliteit vormt onderdeel van het neutraliteitsbeginsel en is te scharen onder de juridische dimensie. Ongeacht de rechtsvormkeuze moeten ondernemers, wanneer zij soortgelijke economische activiteiten verrichten, gelijk worden behandeld. Artikel 9 van de btw-richtlijn geeft uiting aan deze gedachte van rechtsvormneutraliteit:

"Als „belastingplichtige" wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

Daarnaast dienen zowel legale als illegale transacties aan btw te worden onderworpen, omdat het beginsel van fiscale neutraliteit zich hiertegen verzet. Het HvJ overweegt in zijn arrest C-289/86 (Happy Family) onder punt 20:

"Bij de heffing van BTW verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich inderdaad tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. De levering van produkten zoals verdovende middelen staat daar evenwel buiten: deze produkten vormen een bijzonder geval doordat zij wegens hun aard in alle Lid-Staten onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen, met uitzondering van het streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. In een dergelijke specifieke situatie, waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is, kan het niet verschuldigd zijn van BTW het beginsel van fiscale neutraliteit niet aantasten."

In deze zaak was er echter sprake van producten die totaal niet thuishoren in het economische circuit en derhalve buiten de bepalingen van de btw-richtlijn vallen. Dit is anders indien het producten betreft waarvoor een verbod geldt dat geen verband houdt met de aard of de wezenlijke kenmerken van deze producten. Zo oordeelde het HvJ in de zaak C-3/97 (Goodwin Unstead) onder punt 14 als volgt:

⁴⁸ Gregg en Gregg, C-216/97 (Hof van Justitie september 7, 1999), punt 20.

“Transacties met namaakartikelen maken weliswaar inbreuk op intellectuele-eigendomsrechten, maar het verbod ter zake houdt geen verband met de aard of de wezenlijke kenmerken van deze producten, doch met de aantasting van de rechten van derden, zoals de advocaat-generaal in punt 22 van zijn conclusie heeft uiteengezet. Verder heeft, aldus de Commissie in haar opmerkingen, het verbod waartoe schending van intellectuele-eigendomsrechten leidt, een voorwaardelijk en geen absoluut karakter, zoals bij verdovende middelen of valsemunterij. Het op namaakartikelen rustende verbod wegens schending van intellectuele-eigendomsrechten levert derhalve onvoldoende grond op om deze producten buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te brengen.”

Van belang is dus dat het verbod verband houdt met de aantasting van rechten van derden en dat het verbod een voorwaardelijk en geen absoluut karakter heeft. Het is logisch dat het HvJ geen algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties tolereert. Vanuit de consument bezien kan er heel goed sprake zijn van vergelijkbare producten. Als het ene product wel en het andere product niet aan btw-heffing wordt onderworpen, komt de neutraliteit in het geding.

De gekozen rechtsvorm mag zoals aangegeven geen rol spelen voor de btw-behandeling, maar de grootte van de onderneming is wel relevant op grond van het eenvoudbeginsel. Van Doesum noemt het eenvoudbeginsel een uitvloeisel van de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel.⁴⁹ Hij stelt dat het neutraliteitsbeginsel een gelijke en eenvoudige toepassing van de btw-regelgeving op ondernemers vereist. Een ingewikkelde belastingheffing kan concurrentieverstorend werken, omdat de last van het voeren van een administratie die voldoet aan een complex btw-systeem relatief zwaarder is voor kleinere bedrijven. Dit kan de neutraliteit verstoren. Van Hilten en Van Kesteren stellen dat er vermeden moet worden dat de omzetbelastingvoorschriften te gecompliceerd worden.⁵⁰ De ondernemer moet zo min mogelijk last, ook in administratief opzicht, ondervinden van de belasting. Ondernemers dienen zo gelijk mogelijk behandeld te worden en dit wordt bereikt door een zo eenvoudig mogelijk btw-stelsel. Derhalve is het eenvoudbeginsel onderdeel van de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. Er zal met betrekking tot het eenvoudbeginsel altijd een spanningsveld bestaan tussen de gewenste controleerbaarheid vanuit de overheid en de administratieve lasten die hierdoor opgelegd worden aan de ondernemer.

2.4.4 Conclusie

Het neutraliteitsbeginsel bestaat uit meerdere elementen, waaronder economische en juridische neutraliteit, interne en externe neutraliteit en mededingingsneutraliteit. Van Doesum deelt het neutraliteitsbeginsel op in twee dimensies: de juridische en de economische. De economische dimensie houdt verband met de economische verstoringen die de omzetbelasting teweegbrengt. Een belasting kan nooit volledig economisch neutraal uitwerken, maar er kan wel gestreefd worden naar een zo efficiënt mogelijke manier om deze te heffen. Van belang bij de btw is dat de ondernemer de belasting kan afwentelen op de consument.

⁴⁹ Doesum, A. van. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, p. 33.

⁵⁰ Hilten, M. van., Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 13.

De juridische dimensie richt zich op de vraag of ondernemers gelijk worden behandeld. Van belang is dat soortgelijke goederen en diensten voor de btw hetzelfde worden behandeld. Ook zou de rechtsvormkeuze van de ondernemer geen invloed mogen hebben op de btw-behandeling van zijn economische activiteiten. Een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties is niet toegestaan, omdat daardoor de neutraliteit in het geding kan komen. Tot slot vormen de complexiteit van de regelgeving en de daarbij behorende administratieve last onderdeel van de juridische dimensie. De ondernemer dient zo min mogelijk last te ondervinden van de belasting. In het volgende hoofdstuk wordt er nader ingegaan op de regels voor de plaatsbepaling van een dienst waarbij er getoetst zal worden aan het neutraliteitsbeginsel.

3. Wettelijk kader digitale diensten

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de btw-regelgeving worden besproken die betrekking heeft op de plaatsbepaling van een digitale dienst. Deze regelgeving kan vervolgens getoetst worden aan het in het voorgaande hoofdstuk geschetste theoretische kader. De nadruk zal liggen op de nieuwe regelgeving inzake digitale diensten die worden verricht in B2C-verhoudingen, maar ook de oude regelgeving passeert kort de revue. De reden om de nadruk te leggen op B2C-verhoudingen is omdat deze regelgeving ingrijpend is gewijzigd per 1 januari 2015. Hier treedt ook feitelijk gezien een verschuiving op ten aanzien van welke lidstaat de belasting int en aan welke lidstaat de belastinginkomsten ten goede komen. Het mini één-loket-systeem is onlosmakelijk verbonden met de nieuwe regelgeving. Daarom zal deze praktische uitvoeringsregeling ook uitvoerig worden besproken.

Het begrip ‘diensten’ is binnen de btw ruim gedefinieerd. Zo definieert artikel 24, eerste lid van de Btw-richtlijn een dienst als volgt: *“Als „dienst” wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”* In de Nederlands nationale regelgeving is die in artikel 4, eerste lid als volgt verwoord: *“Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3.”* Deze benadering zorgt ervoor dat al het consumptieve verbruik binnen de belastingheffing valt. Vervolgens is het nog van belang dat, om te kunnen spreken van een belastbare prestatie, de dienst onder bezwarende titel wordt verricht binnen het grondgebied van een lidstaat.⁵¹

Het is van belang om vast te stellen of een belastbare prestatie kwalificeert als de levering van een goed of een dienst, omdat er verschillende regels van kracht zijn voor de plaatsbepaling van een prestatie. Indien er sprake is van een B2B-transactie hebben beide partijen in de regel – afgezien van mogelijke uitzonderingen – recht op aftrek van voorbelasting hebben. Bij een B2B-transactie zal de voorbelasting worden gevorderd, tenzij sprake is van vrijgestelde handelingen, door de dienstverrichter en degene die de dienst afneemt zal de op die dienst drukkende voorbelasting in aftrek brengen op zijn verschuldigde btw. Het belang voor de lidstaten bij B2C-transacties ligt hem in het gegeven dat de geheven omzetbelasting daadwerkelijk ten goede komt van de schatkist van de lidstaten. De hoofdregel voor B2C-transacties is dat de dienst plaatsvindt daar waar de dienstverrichter is gevestigd. De regelgeving omtrent de plaats van dienst geeft aanleiding voor lidstaten om te concurreren met hun btw-tarief. Er is een tweetal hoofdregels binnen de btw-regelgeving, namelijk die voor B2B-transacties en die voor B2C-transacties. De analyse in dit onderzoek concentreert zich op de B2C-transacties, maar voor de volledigheid zal ook de hoofdregel van B2B-transacties kort worden behandeld. De regelgeving omtrent de plaatsbepaling van digitale diensten wordt uitgebreid behandeld.

Een hoofdregel kent vaak ook uitzonderingen, en zo blijven ook de hoofdregels voor de plaatsbepaling van een dienst in de omzetbelasting niet achter in die trend. De wijziging die per 1 januari 2015 is ingetreden, is een uitzondering op de hoofdregel. Zo wordt een digitale dienst belast daar waar de afnemer is gevestigd, en niet meer daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Het begrip ‘digitale

⁵¹ Artikel 2 lid 1 sub c, Btw-richtlijn.

diensten' wordt niet gedefinieerd in de Btw-richtlijn. Wel is er een indicatieve lijst gegeven in bijlage II van de Btw-richtlijn. Zo blijkt uit die lijst dat, bijvoorbeeld, het leveren en onderbrengen van websites en de levering van software in ieder geval aan zijn te merken als digitale diensten. Er wordt in dit hoofdstuk een basis gecreëerd in de vorm van een definitie voor digitale diensten. Daarna zullen de regels voor digitale diensten worden behandeld.

Een interessante regeling, die in feite hetzelfde doel heeft als de nieuwe regeling voor digitale diensten, is de regeling voor de afstandsverkoop. Het doel is om concurrentievervalsingen tegen te gaan en om het verbruik te belasten waar het plaatsvindt. Beide regelingen halen namelijk (deels) de prikkel weg om je als ondernemer te vestigen in een land met een laag btw-tarief; er is immers btw verschuldigd in het land waar je afnemer is gevestigd. De afstandsverkoopregeling gaat het zogenaamde 'tariefshoppen' tegen door de plaats van aankomst (of: de plaats waar het vervoer eindigt) aan te merken als de plaats van levering. Er zal een vergelijking worden gemaakt tussen deze twee regelingen, waarbij ook getoetst wordt of de afstandsverkoopregeling bruikbare elementen bevat om inbreuken op het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel weg te nemen.

Zoals eerder aangegeven, is het mini één-loket-systeem een belangrijk onderdeel van de nieuwe regeling voor digitale diensten. Het biedt een ondernemer de mogelijkheid om zich te registreren in één lidstaat (de lidstaat van identificatie) en daar btw-aangifte te doen. De lidstaat van identificatie zorgt er dan voor dat de btw-opbrengsten vloeien naar de afzonderlijke lidstaten die krachtens de nieuwe regeling recht hebben op die btw-opbrengsten. Het mag duidelijk zijn dat dit, in theorie, een welkome regeling is omdat een ondernemer hierdoor niet genoodzaakt is om zich in iedere lidstaat waar hij presteert afzonderlijk te registreren. Het is echter een regeling waarin lidstaten in bepaalde mate afhankelijk worden van andere lidstaten, omdat die andere lidstaten fungeren als doorgeefluik voor btw-opbrengsten. Naar verwachting geven lidstaten niet de voorkeur aan een vordering op een lidstaat met een slecht economisch verleden en heden.

3.2 Regels inzake de plaatsbepaling van een dienst

3.2.1 Internationale aspecten

In internationaal opzicht is de plaatsbepaling van een dienst zeer relevant. Afhankelijk van de plaatsbepaling is een lidstaat heffingsbevoegd over de vergoeding die voor een dienst betaald wordt. Wanneer we kijken naar een dienst die wordt verricht in B2B-verhoudingen, zien we dat de plaatsbepaling van een dienst van minder groot belang is vanwege het recht op aftrek van voorbelasting. Feitelijk gezien vloeien er in een dergelijke situatie geen belastingopbrengsten naar de staatskas. Wel speelt er een praktisch belang met oog op de geldende regels voor de plaatsbepaling van een dienst. De belastingplichtige zal bijvoorbeeld in grensoverschrijdende situaties worden geconfronteerd met een zwaardere administratieve last. Het belang voor de heffing van btw speelt dus met name in de situaties waar grensoverschrijdend diensten worden verricht aan een niet-ondernemer, ofwel een consument.

Binnen de EU is de btw-regelgeving vergaand geharmoniseerd waardoor er zich weinig problemen voordoen bij de plaatsbepaling van een dienst. Op wereldwijde schaal is er echter geen sprake van

harmonisatie van btw-regelgeving. Staten buiten de EU hebben hun eigen btw-regelgeving, die veelal zal afwijken van de btw-regelgeving in de EU. Hierdoor ontstaat het gevaar van dubbele (non) heffing.

De oude regelgeving voor de plaatsbepaling van een digitale dienst ingeval er sprake is van een EU-ondernemer stelde dat de plaats van de dienst daar is waar de dienstverrichter is gevestigd. Dit was anders voor de ondernemer die buiten de EU is gevestigd en digitale diensten verricht aan binnen de EU gevestigde afnemers. In zulks geval is btw verschuldigd in iedere lidstaat afzonderlijk, omdat de plaats van dienst dan verschuift naar daar waar de afnemer is gevestigd. Vaak kozen aanbieders van digitale diensten er dan ook voor om een dochtermaatschappij in de EU op te richten. Nu is dit verschil in behandeling rechtgetrokken door de wijziging per 1 januari 2015.

Er kunnen ook mismatches optreden doordat staten verschillende regels hanteren voor de plaatsbepaling van een dienst, bijvoorbeeld in het geval de ene staat de plaats aanhoudt waar de dienstverrichter is gevestigd en de andere staat de plaats aanhoudt waar de afnemer is gevestigd.

Het is wenselijk om verdergaande harmonisatie te realiseren op globaal niveau. Nu is daar helaas nog geen sprake van, maar de OECD heeft wel onlangs een publicatie uitgebracht waarin aanbevelingen worden gedaan in het licht van de steeds verder globaliserende economie en de hierdoor toenemende interactie tussen verschillende btw-systemen.⁵²

3.2.2 Hoofdregels plaatsbepaling van een dienst

De regels omtrent de plaatsbepaling van een dienst staan omschreven in hoofdstuk 3, afdeling 1, artikelen 43 tot en met 59 van de Btw-richtlijn. Deze bepalingen zijn in de Nederlandse nationale wet gecodificeerd in de Wet OB in afdeling 1B, artikelen 6 tot en met 6j.

De hoofdregels voor de plaatsbepaling van een dienst zijn opgenomen in lid 1 en 2 van artikel 6 Wet OB. De uitzonderingen op die hoofdregels zijn opgenomen in de daaropvolgende artikelen, te weten artikelen 6a tot en met 6j. Indien één van de uitzonderingen toepassing vindt, gaat deze voor de hoofdregel.

De twee hoofdregels zien op de verhouding ondernemer-consument en ondernemer-ondernemer. Vaak wordt dit aangeduid als B2C (business-to-consumer) en B2B (business-to-business). De eerste ziet op de situatie waarin een ondernemer presteert aan een niet-ondernemer (of particulier/consument) en de tweede ziet op de situatie waarin een ondernemer presteert aan een andere ondernemer.

Het begrip ondernemer is van groot belang binnen de btw, en dus ook voor de regels omtrent de plaatsbepaling van een dienst. Immers, afhankelijk van de hoedanigheid van de afnemer kan de plaats van dienst veranderen. De plaats van dienst wordt in de meeste gevallen bepaald aan de hand van de hoedanigheid van de afnemer. Daarnaast verdient het opmerking dat er in de Nederlandse nationale

⁵² OECD. (2015, november). *International VAT/GST Guidelines*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>

wet steeds gesproken wordt van de 'ondernemer' terwijl de Btw-richtlijn het begrip 'belastingplichtige' hanteert. Er kan worden uitgegaan dat de Nederlandse 'ondernemer' dezelfde is als de Europese 'belastingplichtige'. De Hoge Raad heeft dit ook bevestigd.⁵³

In artikel 7 lid 7 sub a van de Wet OB is een gelijkstelling opgenomen, waardoor een ondernemer die ook niet-belastbare handelingen verricht voor alle aan hem verrichte diensten altijd als ondernemer wordt aangemerkt. Met andere woorden, onafhankelijk van hoe de diensten worden aangewend, voor de plaatsbepaling van de dienst zal er altijd van worden uitgegaan dat de afnemer een ondernemer is, mits hij voor zijn andere activiteiten als ondernemer kwalificeert. Sub b stelt dat een rechtspersoon, die niet volgens lid 1 van hetzelfde artikel als ondernemer kwalificeert, maar wel voor btw-doeleinden als ondernemer is geïdentificeerd, toch wordt aangemerkt als ondernemer voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van dienst. De invoering van het zevende lid is een uitvloeisel van de nieuwe regels voor de plaatsbepaling van een dienst die op grond van Richtlijn 2008/8/EG per 1 januari 2010 door de lidstaten moesten zijn geïmplementeerd.⁵⁴ Het werd wenselijk geacht om de afnemer voor de in het zevende lid vermelde gevallen voor de plaatsbepaling van een dienst aan te merken als ondernemer.⁵⁵ Dit met oog op de eenvoud van de nieuwe regels, beperking van administratieve lasten voor het bedrijfsleven en een grotere rechtszekerheid.⁵⁶

De hoofdregel voor diensten in een B2B-verhouding staat beschreven in lid 1 van artikel 6 Wet OB. Deze hoofdregel bepaalt dat de plaats van een dienst gelegen is in de lidstaat van de afnemer van de dienst. Dit is de lidstaat waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Het gevolg van deze hoofdregel is dat de dienstverrichter btw moet voldoen, met toepassing van het nationale tarief van de lidstaat waar de afnemer is gevestigd, in de lidstaat van zijn afnemer. Stel dat een fiscaal advieskantoor in België een adviesdienst verricht voor een Nederlandse ondernemer. In zulks geval zal het Belgische advieskantoor Nederlandse btw moeten afdragen over de ontvangen vergoeding in Nederland. Dit is allerm minst praktisch en daarom regelt de Btw-richtlijn dat de heffing moet worden verlegd naar de afnemer, die wel in Nederland geregistreerd is voor btw-doeleinden. Dit is geregeld in artikel 194 van de Btw-richtlijn. Deze regeling wordt vaak aangeduid als de verleggingsregeling.

De hoofdregel voor diensten in een B2C-verhouding staat beschreven in lid 2 van artikel 6 Wet OB. Deze hoofdregel bepaalt dat de plaats van een dienst is gelegen in de lidstaat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Een voorbeeld kan de werking van deze hoofdregel illustreren. Stel dat hetzelfde Belgische fiscaal advieskantoor een advies uitbrengt aan een Nederlandse particulier over diens vermogenssituatie. De Nederlander is niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd. In zulks geval is de plaats van dienst België.

⁵³ BNB 1984/295, 22 153 (Hoge Raad juni 2, 1984).

⁵⁴ Vakstudie Omzetbelasting. *Aantekening 1.1 bij lid 7 van artikel 7 Wet OB*. Geraadpleegd op 19-11-2015.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Kamerstukken II. (2008/09). 31 907, nr. 3, p. 16.

In het vervolg van dit onderzoek zal er een beperking worden aangebracht in het aantal termen. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen vaste inrichting, de woon- of gebruikelijke verblijfsplaats en de zetel van bedrijfsuitoefening. Voor de ondernemer zal er gebruik worden gemaakt van de term ‘vestigingsplaats’ of ‘is gevestigd’. Voor de niet-ondernemer zal er gebruik worden gemaakt van ‘woonplaats’ of ‘woont’. In de volgende paragraaf zal ik deze begrippen nader uitwerken.

3.2.3 De woon- of vestigingsplaats van de afnemer

Het is, zoals reeds geïllustreerd, van belang voor de plaatsbepaling van een dienst te bepalen waar de afnemer is gevestigd (ingeval er gepresteerd wordt aan een ondernemer) of woont (ingeval er gepresteerd wordt aan een niet-ondernemer). Om deze woon- of vestigingsplaats vast te kunnen stellen, is het noodzakelijk om te weten wat deze begrippen inhouden.

Zoals reeds aangegeven is een dienst die wordt verricht in een B2B-verhouding belastbaar in de lidstaat waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (hoofdregel). Artikel 10 lid 1 van de Btw-uitvoeringsverordening bepaalt dat de zetel van bedrijfsuitoefening daar is gelegen waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend. Lid 2 van hetzelfde artikel stelt dat er hierbij rekening wordt gehouden met de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen, de plaats van de statutaire zetel en de plaats waar de bestuurders bijeenkomen. Lid 3 van artikel 10 stelt dat de enkele aanwezigheid van een postadres ontoereikend is ter plaatsbepaling van de zetel van bedrijfsuitoefening. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat er nog meer in aanmerking te nemen factoren zijn ter bepaling van de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening. In de zaak *Planzer Luxembourg*⁵⁷ duidt het HvJ op de reeds aangehaalde factoren (vermoedelijk is de Btw-uitvoeringsverordening ook aangepast naar aanleiding van deze uitspraak), maar noemt daarnaast ook nog de volgende in rechtsoverweging 61:

- De woonplaats van de hoofdbestuurders;
- De plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden;
- De plaats waar de administratie en boekhouding zich bevinden;
- De plaats waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld.

Voor een dienst die wordt verricht in een B2C-verhouding geldt dat deze belastbaar is in de lidstaat van de dienstverrichter (hoofdregel). Hierbij wordt ook uitgegaan van de zetel van bedrijfsuitoefening. Aangezien de uitzondering voor digitale diensten voor dit onderzoek het meest relevant is, willen we weten wat de woonplaats van de niet-ondernemer inhoudt. Dit is het adres zoals dat staat vermeld in het bevolkingsregister of een soortgelijk openbaar register, of het adres dat door die persoon aan de relevante belastingautoriteiten is meegedeeld.⁵⁸ Artikel 13 van de Btw-uitvoeringsverordening vult aan dat de ‘gebruikelijke verblijfplaats’ van een al dan niet belastingplichtige natuurlijke persoon de plaats is waar deze gewoonlijk verblijft wegens persoonlijk en beroepsmatige bindingen. Bij het ontbreken van beroepsmatige bindingen of indien de natuurlijke persoon beroepsmatige bindingen heeft in een ander land dan het land waar hij persoonlijke bindingen heeft, wordt voorrang gegeven aan de persoonlijke

⁵⁷ *Planzer Luxembourg*, C-73/06 (Hof van Justitie april 19, 2007).

⁵⁸ Artikel 12 Btw-uitvoeringsverordening

bindingen voor de vaststelling van zijn gebruikelijke verblijfplaats. Uit de persoonlijke bindingen moet blijken dat er nauwe banden bestaan tussen hemzelf en een plaats waar hij woont. Deze omschrijving biedt voorsnog niet voldoende houvast om in alle situaties vast te kunnen stellen waar de afnemer woont of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. De Europese Commissie zag dit ook en heeft daarom een toelichting gepubliceerd op 3 april 2014.⁵⁹ Het betreft een alomvattende toelichting op de wijzigingen die per 1 januari 2015 zijn ingegaan voor de plaatsbepaling van een digitale dienst. In de toelichting wordt er meer informatie gegeven over de werking van de bewijsvermoedens. Deze bewijsvermoedens dienen dubbele belastingheffing⁶⁰ te voorkomen als gevolg van jurisdictieconflicten tussen lidstaten en de administratieve belasting⁶¹ zo klein mogelijk te maken. In paragraaf 3.3.8 ga ik nader in op deze bewijsvermoedens.

3.2.4 De uitzonderingen

Een hoofdregel kent vaak uitzonderingen. Zo kent ook de hoofdregel voor de plaatsbepaling van een dienst een aantal uitzonderingen. Deze uitzonderingen zijn in het leven geroepen om ervoor te zorgen dat er beter wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel; er moet zoveel mogelijk geheven worden daar waar het verbruik plaatsvindt.⁶² De uitzonderingen zijn opgenomen in de artikelen 6a tot en met 6i Wet OB. In de Btw-richtlijn zijn de uitzonderingen opgenomen in de artikelen 44 tot en met 57. Dit onderzoek richt zich op de uitzondering voor digitale diensten, die is opgenomen in artikel 6h Wet OB (artikel 56 lid 1 sub i, j en k van de Btw-richtlijn).

3.2.5 Het bestemmingslandbeginsel en diensten

Op grond van het bestemmingslandbeginsel zouden diensten daar belast moeten worden waar het verbruik plaatsvindt. Het lijkt in dat opzicht logisch om diensten in de heffing te betrekken in de lidstaat waar van de dienst gebruik wordt gemaakt. Dit was aanvankelijk ook het geval onder de werking van de Tweede richtlijn. In de praktijk bleek echter dat dit criterium niet genoeg houvast bood, vooral omdat het voor meerdere interpretaties vatbaar was. Om die reden werd er in de Zesde richtlijn de algemene regel gehanteerd dat een dienst belastbaar is in het land waar de besteding plaatsvindt. Die uitleg leidt ertoe dat er wordt geheven in het land waar de dienstverrichter is gevestigd.

Een gevolg van deze benadering was echter dat ondernemers buiten de EU geen btw hoeven te voldoen, terwijl ondernemers binnen de EU altijd btw moeten voldoen, ook in het geval waarin hun afnemers buiten de EU zijn gevestigd. Met oog op concurrentieverhoudingen mag duidelijk zijn dat dit onwenselijk is. Daarom is er in de Btw-richtlijn een groot aantal uitzonderingen opgenomen om ervoor te zorgen dat de neutraliteit van de btw zoveel mogelijk gewaarborgd blijft en om

⁵⁹ Europese Commissie. (2014, april 3). *Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf

⁶⁰ Ibid, p. 54.

⁶¹ Ibid, p. 56.

⁶² Hilten, M. van., & Kesteren, H. van. (2012). *Omzetbelasting* (13e geheel herziene druk). Deventer: Kluwer, p. 170.

concurrentieverstoringen tegen te gaan. Dit grote aantal uitzonderingen maakte de regeling beslist niet overzichtelijker. Daarnaast konden steeds meer diensten 'op afstand' worden verricht dankzij de technologische ontwikkelingen, wat alles nog verder compliceerde. De Raad van de EU zag ook deze problematiek en heeft om die reden op 12 februari 2008 een richtlijn⁶³ vastgesteld om de plaats van dienst te wijzigen. Conform die richtlijn moesten lidstaten per 1 januari 2010 hun nationale wetgeving hebben aangepast om aan te sluiten bij de hoofdregels zoals uiteengezet in paragraaf 3.2.2.

Zoals aangegeven in paragraaf 3.2.3 kennen de nieuwe hoofdregels ook uitzonderingen die ervoor moeten zorgen dat de heffing van btw zoveel mogelijk plaatsvindt conform het bestemmingslandbeginsel.

Per 1 januari 2015 is de plaatsbepaling van digitale diensten gewijzigd voor de btw. Voor de wijziging waren de diensten belastbaar in de lidstaat van de dienstverrichter (hoofdregel B2C), maar na de wijziging zijn deze diensten belastbaar in de lidstaat waar de afnemer woont. Voor de wijziging was het voor EU-ondernemers die digitale diensten aanbieden aantrekkelijk om zich te vestigen in een lidstaat waar een laag btw-tarief geldt voor de diensten die zij aanbieden. Dit leidt immers tot een lagere btw-druk, waardoor deze ondernemers hun diensten tegen lagere prijzen kunnen aanbieden. Luxemburg heeft langere tijd ingespeeld op deze mogelijkheid door met een laag btw-tarief op digitale diensten grote internationale spelers aan te trekken. Luxemburg heeft ook langere tijd de wijziging, waarmee wordt beoogd een betere invulling te geven aan het bestemmingslandbeginsel, proberen tegen te houden.⁶⁴ Uiteindelijk heeft Luxemburg toch toe moeten geven aan de druk vanuit de EU.

3.3 Digitale diensten en de nieuwe btw-regelgeving

3.3.1 Inleiding

Per 1 januari 2015 is de btw-regelgeving omtrent digitale diensten gewijzigd. Hoofdzakelijk houdt dit in dat digitale diensten die worden geleverd aan consumenten binnen de EU voortaan belastbaar zullen zijn in de lidstaat van consumptie. Er wordt aangenomen dat de plaats waar de afnemer van de digitale dienst is gevestigd, tevens de plaats is waar het verbruik plaatsvindt. Voor 1 januari 2015 was de regeling vrij simpel: indien een ondernemer digitale diensten levert aan een consument binnen de EU, dan is deze dienst belastbaar daar waar de ondernemer is gevestigd. Een ondernemer had onder dat regime steevast te maken met één btw-tarief, namelijk het tarief dat geldt in zijn lidstaat. Onder de nieuwe regeling zal een ondernemer het btw-tarief in rekening moeten brengen van de lidstaat waar zijn afnemer is gevestigd. Dat betekent dat hij zal moeten achterhalen waar zijn afnemer is gevestigd en dat hij btw zal moeten afdragen in meerdere lidstaten. Uiteraard brengt dit praktische implicaties met zich mee. In deze paragraaf wordt achtereenvolgens ingegaan op de plaats van de digitale dienst, wat een digitale dienst is (de definitie), hoe de status van de afnemer wordt vastgesteld en hoe ondernemers kunnen aantonen waar hun afnemer gevestigd is. Ook zal worden stilgestaan bij het mini

⁶³ Raad van de EU. (2008, februari 12). *Richtlijn 2008/8/EG*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:NL:PDF>

⁶⁴ Vos, R. (2013). De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015. *BTW-bulletin*, nummer 11, p. 9.

één-loket-systeem dat in het leven is geroepen om de praktische uitvoering van de regeling behapbaar te maken voor ondernemers.

3.3.2 Plaats van een digitale dienst

Artikel 6h Wet OB regelt de btw-heffing op digitale diensten die worden verricht aan andere dan ondernemers (hierna: niet-ondernemer). Lid 1 van het artikel luidt als volgt:

1. *“De plaats van dienst van de volgende diensten, die worden verricht voor een andere dan ondernemer, is de plaats waar deze persoon gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:*
 - a. *telecommunicatiediensten;*
 - b. *radio- en televisieomroepdiensten;*
 - c. *elektronische diensten.”*

De plaats van dienst is dus daar waar de niet-ondernemer is gevestigd. In de Btw-richtlijn wordt dit steeds verwoord als niet-belastingplichtige. Dit houdt in dat er btw moet worden voldaan in de lidstaat waar de afnemer woont met toepassing van het aldaar geldende tarief. Afhankelijk van de lidstaat kunnen er aanvullende vereisten zijn, zoals de verplichting om een factuur uit te reiken aan de niet-belastingplichtige afnemer.⁶⁵

3.3.3 De definitie van een digitale dienst

In het tweede lid van artikel 6h Wet OB staat: *“Het feit dat de dienstverrichter en de afnemer langs elektronische weg berichten uitwisselen, betekent op zich niet dat de verrichte dienst een elektronische dienst is.”* Dit betekent dat, bijvoorbeeld, een advies dat langs elektronische weg wordt medegedeeld, geen digitale dienst is in de zin van het eerste lid van artikel 6h Wet OB. Een digitale dienst is een dienst waarbij menselijk handelen tot een minimum is beperkt. In een document van de Europese Commissie wordt een digitale dienst als volgt gedefinieerd⁶⁶:

“Electronically supplied services include services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention, and impossible to ensure in the absence of information technology.”

In essentie dient sprake te zijn van een prestatie die is geautomatiseerd en die ook onmogelijk plaats kan vinden zonder de hulp van informatietechnologie. De toelichting op de wijzigingen van de btw-

⁶⁵ Onder andere Hongarije en Italië verplichten ondernemers om een factuur uit te reiken aan een niet-ondernemer. Dit is toegestaan o.g.v. artikel 221 lid 1 Btw-richtlijn die stelt dat lidstaten deze verplichting op kunnen leggen aan belastingplichtigen.

⁶⁶ Europese Commissie. (2015). *Basic summary information for micro businesses on 2015 EU VAT*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/information_micro_businesses_euvat_2015.pdf

regels⁶⁷ geeft voorbeelden van diensten die wel en niet onder deze definitie vallen. Er wordt afzonderlijk ingegaan op telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten (hierna: omroepdiensten) en elektronische diensten.

De Btw-uitvoeringsverordening biedt meer houvast ten aanzien van de hierboven genoemde definitie van digitale diensten. Zo zet lid 2 van artikel 7 duidelijker uiteen wat er onder een digitale dienst te scharen valt. Sub f van lid 2 verwijst naar bijlage I van hetzelfde document waarin een aantal voorbeelden is opgenomen, zoals:

- 1) Hosting van websites en webpagina's;
- 2) Gedigitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties;
- 3) Beschikbaarstelling van advertentieruimte met inbegrip van banneradvertenties op een website/webpagina.

Telecommunicatiediensten

In de Btw-richtlijn wordt in artikel 24 lid 2 een definitie gegeven van telecommunicatiediensten. Deze luidt:

“Als “telecommunicatiediensten” worden beschouwd de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten.”

In de toelichting wordt aangegeven dat deze definitie ongewijzigd blijft. Enkele voorbeelden die in de toelichting worden genoemd, zijn: vaste en mobiele telefoondiensten, fax- telegraaf- en telexdiensten en toegang tot het internet, daaronder begrepen het wereldwijde web.

Omroepdiensten

In de Btw-richtlijn wordt niet een definitie gegeven van omroepdiensten. In de toelichting wordt deze soort diensten wel nader toegelicht⁶⁸:

““Omroepdiensten” betreffen diensten bestaande in de levering van audio- en audiovisuele inhoud, zoals radio- of televisieprogramma's die door en onder de redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten op basis van een programmaschema via communicatienetwerken aan het grote publiek worden aangeboden voor het gelijktijdig beluisteren of bekijken.”

⁶⁷ Europese Commissie. (2014, april 3). *Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf

⁶⁸ Ibid.

De definitie is voor een groot deel afgeleid van de definitie in de richtlijn audiovisuele diensten.⁶⁹ Er wordt echter wel opgemerkt dat het geen kopie is en dat wijzigingen in deze richtlijn geen gevolgen zullen hebben voor de definitie in de Btw-richtlijn.

Van belang is dat de aanbieder van de omroepdienst ook de redactionele verantwoordelijkheid heeft en het niet slechts het doorzenden van een signaal is. Het “nagenoeg gelijktijdig beluisteren bekijken” ziet toe op de situatie waarbij de afnemer binnen bepaalde grenzen kan bepalen wanneer hij een programma bekijkt of beluistert zonder invloed uit te oefenen op het signaal zelf.

Elektronische diensten

In de Btw-richtlijn wordt geen definitie gegeven van elektronische diensten. Wel wordt een indicatieve lijst gegeven in bijlage II van diensten die geclassificeerd moeten worden als elektronische diensten. De definitie die in de toelichting wordt gegeven, luidt als volgt⁷⁰:

“Langs elektronische weg verrichte diensten” omvatten 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.”

Het betreft met name diensten op het gebied van software, maar ook de verkoop van muziek of films valt hieronder. Een film die door een omroep wordt uitgezonden, is een omroepdienst, tenzij de omroep niet de redactionele eindverantwoordelijkheid draagt. Dan kwalificeert de dienst als een elektronische dienst.

3.3.4 Digitale diensten in een internationale context

Het belasten van digitale diensten heeft in de EU veel aandacht gekregen en in de nadere toekomst zal er naar verwachting veel aandacht voor blijven bestaan. Maar niet alleen in de EU staat de vraag ‘hoe en waar moeten we digitale diensten in de belastingheffing betrekken?’ in de belangstelling. Ook buiten de EU wordt hierbij stilgestaan.

De OECD ziet enorme potentie in de ontwikkelingen op digitaal terrein voor onze wereld, zoals economische groei en meer banen, een toename van de wereldhandel en verbeterde sociale omstandigheden.⁷¹ Het is inherent aan de digitale economie dat veel transacties een grensoverschrijdend karakter hebben. De OECD wijst er daarom ook op dat de succesvolle ontwikkeling van deze digitale economie dan ook sterk afhangt van grensoverschrijdende oplossingen die landen in samenwerking moeten aandragen. Overheidsinstanties zullen hiermee rekening moeten houden bij de vormgeving van hun fiscale wetgeving. De OECD noemt in deze context twee doelstellingen; (1) een overheidsinstantie moet een fiscaal klimaat creëren waarin de opkomende e-commerce kan gedijen, en

⁶⁹ Het Europees Parlement en de Raad van de EU. (2010, maart 10). *Richtlijn 2010/13/EU*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:095:0001:0024:NL:PDF>

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ OECD. (2001, juli). *Electronic Commerce*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/sti/consumer/2346217.pdf>

(2) zij moet daarbij zeker stellen dat e-commerce niet haar vermogen aantast in het genereren van belastingopbrengsten waarmee publieke diensten worden bekostigd.

In hetzelfde artikel wijst de OECD op het Ottawa Taxation Framework Conditions, die op internationaal vlak steeds meer beschouwd wordt als een goede basis voor de vormgeving van belastingmaatregelen. De beginselen die volgens het Ottawa Taxation Framework ten grondslag liggen aan de belastingheffing van e-commerce zijn:

- Neutraliteit;
- Efficiëntie;
- Zekerheid en eenvoud;
- Effectiviteit en eerlijkheid;
- Flexibiliteit.

Neutraliteit

Belastingheffing moet zoveel mogelijk neutraal plaatsvinden. Of er nu handel plaatsvindt via het internet of op een conventionele wijze; de belastingtechnische behandeling dient gelijk te zijn. Zakelijke beslissingen moeten gebaseerd zijn op economische overwegingen. Rechtsvormneutraliteit en neutraliteit ten aanzien van soortgelijke economische activiteiten zijn belangrijke onderdelen van dit beginsel. In de EU komt dit beginsel tot uiting als het neutraliteitsbeginsel.

Efficiëntie

Administratieve lasten moeten zo laag mogelijk zijn voor zowel de belastingplichtigen als de overheid. Dit betekent dat de kosten die verband houden met deze lasten ook geminimaliseerd moeten worden. Dit beginsel stemt overeen met het eenvoudbeginsel.

Zekerheid en eenvoud

De belastingwetgeving moet duidelijk en gemakkelijk te begrijpen zijn voor de belastingbetaler zodat hij kan anticiperen op de belastinggevolgen alvorens hij een transactie sluit. Hij moet kunnen weten wanneer, waar en hoe de belasting moet worden voldaan. Ook deze beginselen vertonen overeenkomsten met het eenvoudbeginsel.

Effectiviteit en eerlijkheid

De hoogte van belastinginkomsten moet te voorzien zijn. De mogelijkheden voor belastingontwijking en -ontduiking moeten geminimaliseerd worden terwijl antimisbruikbepalingen proportioneel blijven ten opzichte van de bijbehorende risico's. De zogenaamde 'VAT gap' illustreert dat er een verschil bestaat tussen de verwachte btw-opbrengsten en de daadwerkelijk gerealiseerde btw-opbrengsten.⁷² In het jaar 2013 was er een 'VAT gap' van (afgerond) 168 miljard. Dit toont aan dat er op dit punt nog verbetering mogelijk is.

⁷² Centraal Planbureau (CPB). (2015, mei). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*.

Opgehaald van

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

Flexibiliteit

Het belastingstelsel moet flexibel en dynamisch zijn teneinde te waarborgen dat het bij blijft met de technologische en commerciële ontwikkelingen.

In een publicatie van de OECD⁷³ wordt geconcludeerd dat er op basis van het Ottawa Taxation Framework aangesloten dient te worden bij het land van verbruik. Met andere woorden, voor de belastingheffing van e-commerce dient belasting te worden geheven in het land waar het verbruik van de digitale dienst plaatsvindt.

Onder het oude regime werd belasting geheven over digitale diensten daar waar de ondernemer is gevestigd (in een B2C-verhouding). Dus de lidstaat waar de ondernemer zijn vestigingsplaats heeft. Dit lijkt inderdaad niet aan te sluiten bij de plaats van het verbruik. Zoals aangegeven zouden digitale diensten, volgens het Ottawa Taxation Framework, beter belast kunnen worden in het land van verbruik. In de volgende paragraaf wordt aandacht geschonken aan de oude regeling inzake digitale diensten.

3.3.5 Oude regelgeving inzake digitale diensten

Digitale diensten werden voorheen belast volgens één van de twee hoofdregels. In een B2C-verhouding wordt er geheven in het land van de dienstverrichter. In een B2B-verhouding vindt er heffing plaats in het land van de afnemer, ingeval de verleggingsregeling wordt toegepast (ervan uitgaande dat de afnemer in een andere lidstaat is gevestigd dan de dienstverrichter). De hoofdregel in een B2B-verhouding is in feite hetzelfde gebleven. Er waren wel twee uitzonderingen, namelijk één voor het geval de afnemer buiten de EU is gevestigd en de andere voor het geval de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd.

Ingeval de afnemer buiten de EU is gevestigd (en de dienstverrichter binnen de EU), is de plaats van dienst daar waar de afnemer is gevestigd. Dit leidt ertoe dat de transactie 'out-of-scope' is voor de btw. Er wordt dus geen btw geheven. Deze behandeling is ingegeven vanuit de wens om verstoringen van concurrentieverhoudingen tegen te gaan. Wanneer de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en er wordt gepresteerd aan een afnemer binnen de EU, is btw verschuldigd in de lidstaat van de afnemer. De digitale dienst is in dat geval belastbaar in de lidstaat van de afnemer. Vermoedelijk leidde deze benadering ertoe dat bepaalde grote internetbedrijven sneller geneigd waren om een dochteronderneming in de EU op te richten, en dan wel in Luxemburg vanwege het lage btw-tarief. Om één en ander inzichtelijker te maken, zie onderstaande tabel.

⁷³ OECD. (2001). *Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>

Tabel 1: Oude regelgeving t.a.v. plaatsbepaling voor digitale diensten in een B2C-verhouding

	Afnemer (niet-ondernemer) binnen de EU	Afnemer (niet-ondernemer) buiten de EU
Dienstverrichter (ondernemer) binnen de EU	Land van de dienstverrichter	Land van de afnemer (out-of-scope)
Dienstverrichter (ondernemer) buiten de EU	Land van de afnemer	Btw-richtlijn niet van toepassing

3.3.6 Nieuwe regelgeving inzake digitale diensten

Per 1 januari 2015 is de btw-regelgeving ten aanzien van de plaatsbepaling van een digitale dienst ingrijpend gewijzigd. Luxemburg heeft dit lang af weten te houden. In 2006 is het haar al gelukt om de ‘tijdelijke’ E-commerce Btw-richtlijn te verlengen. Doordat Luxemburg een laag algemeen btw-tarief kent, namelijk 15%, hebben veel buitenlandse internetbedrijven zich gevestigd in Luxemburg. Dankzij deze toestroom van buitenlandse internetbedrijven kon Luxemburg zo’n 200 miljoen euro per jaar aan extra btw-opbrengsten binnenhalen.⁷⁴ Luxemburg zag zich daarom niet geroepen om mee te werken aan een btw-stelsel dat naar verwachting beter aansluit bij het bestemmingslandbeginsel en dus digitale diensten daar in de heffing betreft waar de afnemer woont. Aangezien er unanimititeit is vereist om een wijziging door te voeren in het gemeenschappelijke btw-stelsel, is de instemming van Luxemburg noodzakelijk om een wijziging te bewerkstelligen. Uiteindelijk is het onder grote druk van andere EU-lidstaten gelukt om Luxemburg toch zo ver te krijgen om in te stemmen met de wijziging.

De situaties waarop de wijziging niet ziet zijn de volgende. De eerste is de situatie waarin de dienstverrichter binnen de EU is gevestigd en de afnemer buiten de EU. In dat geval is de plaats van dienst nog steeds daar waar de afnemer is gevestigd en is de transactie in feite ‘out-of-scope’. De tweede situatie is de situatie waarin de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd en de afnemer binnen de EU. De plaats van dienst is dan nog steeds daar waar de afnemer is gevestigd.

De wijziging beoogt de gevallen te treffen waarin er sprake is van een EU-ondernemer die presteert aan een niet-ondernemer die in de EU woont. Het gaat dan met name om de gevallen waarin de niet-ondernemer woont in een andere lidstaat dan waar de dienstverrichter gevestigd is. Immers, onder het oude regime zou er in de situatie waarin de niet-ondernemer in dezelfde lidstaat woont als waar de dienstverrichter is gevestigd nog steeds geheven worden daar waar de niet-ondernemer woont. De plaats van de digitale dienst zal gelegen zijn in de lidstaat waar de afnemende niet-ondernemer woont. Er wordt met de wijziging beoogd om beter aan te sluiten bij de plaats van het verbruik (en daarmee het bestemmingslandbeginsel). Deze wijziging lijkt beter recht te doen aan die doelstelling.

⁷⁴ Vos, R. (2013). De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015. *BTW-bulletin*, nummer 11, p. 9.

3.3.7 De vaststelling van de woonplaats van de niet-ondernemer tot 2015

De nieuwe regelgeving inzake de plaatsbepaling van digitale diensten kent niet alleen een belangrijke rol toe aan de dienstverrichter, maar ook aan de afnemende niet-ondernemer. Omdat er veel anonieme en virtuele aspecten kleven aan e-commerce is het een lastige opgave om met zekerheid de woonplaats van de afnemende niet-ondernemer vast te stellen. De genoemde aspecten maken de uitvoering van de Btw-richtlijn moeilijk, omdat de ondernemer geconfronteerd wordt met extra administratieve lasten en de overheid beschikt over beperkte controlemogelijkheden.

De woonplaats van een afnemende niet-ondernemer wordt vastgesteld aan de hand van zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats. Artikel 12 van de Btw-uitvoeringsverordening stelt dat de woonplaats van een al dan niet belastingplichtige natuurlijk persoon het adres is dat is opgenomen in het bevolkingsregister of een soortgelijk openbaar register of het adres dat door die persoon aan de relevante belastingautoriteiten is medegedeeld. In hetzelfde artikel is echter een uitzondering op deze regel ingebouwd, namelijk in de situatie waarin er bewijs voorhanden is waaruit blijkt dat het adres niet overeenstemt met de werkelijkheid. Artikel 13 van de Btw-uitvoeringsverordening stelt dat de gebruikelijke verblijfplaats van een al dan niet belastingplichtige natuurlijk persoon de plaats is waar hij gewoonlijk verblijft wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Artikel 23 lid 1 van de Btw-uitvoeringsverordening schrijft de dienstverrichter voor hoe hij dient vast te stellen waar zijn afnemer woont. Dit dient hij te doen aan de hand van de door de afnemer verstrekte feitelijke informatie, die hij dient te verifiëren met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen. De voorbeelden die hierbij gegeven worden zijn maatregelen inzake identiteits- en betalingscontroles. Dit alles lijkt wat achterhaald, omdat digitale diensten ook betaald kunnen worden met bijvoorbeeld het anonieme Bitcoin-systeem. Daarnaast is de dienstverrichter in beginsel afhankelijk van de verstrekte feitelijke informatie van de afnemer, waardoor de verstrekte informatie in zoverre alleen 100% betrouwbaar is ingeval deze met zekerheid geverifieerd kan worden. Nu er mogelijkheden bestaan om betalingen te anonimiseren, door bijvoorbeeld gebruik te maken van Bitcoins, is het niet in alle gevallen mogelijk om de woonplaats van de afnemer met zekerheid vast te stellen. De virtuele valuta Bitcoin wordt anoniem gedolven (vaak wordt dit in het gebruikelijke handelscircuit aangeduid als 'gemined') en anoniem verhandeld. Hierdoor wordt het voor de dienstverrichter vrijwel onmogelijk om te achterhalen waar zijn afnemer woont. Indien op basis van feitelijke informatie wordt geconcludeerd dat meerdere plaatsen kwalificeren als de woonplaats van de afnemer, zal op grond van artikel 24 van de Btw-uitvoeringsverordening gekozen worden voor de plaats die het beste garandeert dat de diensten worden belast op de plaats van het werkelijke verbruik. Dit zal tevens een lastige opgave zijn, omdat het niet in alle gevallen even helder zal zijn waar de dienst wordt verbruikt.

3.3.8 De vaststelling van de woonplaats van de niet-ondernemer na 2015

De Europese Commissie achtte het noodzakelijk dat er verduidelijking kwam omtrent de wijzigingen voor digitale diensten. Derhalve heeft de Europese Commissie een voorstel tot wijziging van de Btw-

uitvoeringsverordening⁷⁵ ingediend. Dit voorstel werd aangenomen op 7 oktober 2013. Er wordt in de nieuwe Btw-uitvoeringsverordening voorgesteld om uit te gaan van twee afzonderlijke bewijselementen, die elkaar niet tegen mogen spreken, teneinde de woonplaats van de afnemer te bepalen.⁷⁶ De dienstverrichter dient dit bewijs aan te leveren. Het voorstel spreekt over weerlegbare en onweerlegbare vermoedens waarvan de dienstverrichter gebruik moet maken om de woonplaats van zijn afnemer vast te stellen. Vermoedens zijn aannames die de dienstverrichter mag maken bij het bepalen van de woonplaats van diens afnemer.

In onderafdeling 3 bis komen de onweerlegbare vermoedens aan bod. Artikel 24 bis lid 1 omschrijft de digitale diensten waarbij de afnemer van de diensten fysiek aanwezig moet zijn om de diensten te kunnen afnemen. In deze situatie geldt het onweerlegbare vermoeden dat de afnemer 'woont' daar waar de afnemer fysiek aanwezig is ten tijde van het afnemen van de diensten. Voorbeelden die gegeven worden, zijn diensten die worden afgenomen op een plaats zoals een telefooncel, een WiFi hotspot, een internetcafé, een restaurant of een hotellobby. Vermoedelijk is dit onweerlegbare vermoeden ingebouwd vanuit praktische overwegingen. Het is immers onmogelijk om de woonplaats te bepalen van een afnemer aan de hand van feitelijke informatie indien hij in één van bovengenoemde voorbeelden diensten afneemt. Daarnaast ben ik van mening dat je in bovengenoemde situaties met recht kan stellen dat het werkelijke verbruik plaatsvindt daar waar de afnemer fysiek aanwezig is op het moment van het afnemen van de diensten.

Onderafdeling 3 ter gaat in op de weerlegbare vermoedens. Artikel 24 quater stelt dat wanneer digitale diensten worden verricht aan een niet-ondernemer via een vaste aansluiting het vermoeden geldt dat de afnemer zijn woonplaats heeft daar waar de vaste lijn is geïnstalleerd. Aangezien dit een weerlegbaar vermoeden betreft, is het mogelijk voor de dienstverrichter om met behulp van twee niet tegenstrijdige bewijselementen aan te tonen dat diens afnemer ergens anders woont dan waar de vaste lijn is geïnstalleerd. Andere weerlegbare vermoedens zijn:

- Diensten die worden verleend via mobiele netwerken (artikel 24 quinquies). In dit geval geldt het vermoeden dat de afnemer zijn woonplaats heeft daar waar de simkaart is uitgegeven. Identificatie van het land geschiedt aan de hand van de mobiele landencode van de simkaart.
- Diensten die worden verleend en die bestaan in het doorzenden van signalen waarvoor het gebruik van een toestel of een viewing card vereist is. In dit geval geldt het vermoeden dat de afnemer zijn woonplaats heeft daar waar het toestel is geïnstalleerd, of indien die plaats niet bekend is, daar waar de viewing card naartoe is gezonden met oog op het gebruik aldaar.

Zoals eerder aangegeven, is het mogelijk voor de dienstverrichter om aan de hand van twee niet tegenstrijdige bewijselementen aan te tonen dat diens afnemer ergens anders woont. In alle andere gevallen zullen de weerlegbare vermoedens van kracht zijn en zal dus de woonplaats vastgesteld

⁷⁵ Europese Commissie. (2012, december 18). *Voorstel voor een verordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=NL>

⁷⁶ Ibid, p. 7.

worden op basis van de hierboven vermelde uitgangspunten. In onderafdeling 3 quater wordt benoemd wat als bewijselement wordt aangemerkt. Artikel 24 octies lid 1 benoemt deze bewijselementen. Enkele voorbeelden zijn het factuuradres van de afnemer, het IP-adres of de bankgegevens. In lid 2 van artikel 24 octies wordt er melding gemaakt van het vereiste om twee afzonderlijke, niet tegenstrijdige, bewijselementen aan te leveren. Het verdient hier opgemerkt te worden dat deze bewijselementen relatief eenvoudig te manipuleren zijn. Zo kan je door gebruik te maken van een VPN verbinding of een proxy server je werkelijke IP-adres verbergen.⁷⁷ Ook is het goed denkbaar een heel andere factuuradres op te geven (zeker als de factuur ook digitaal verzonden wordt). Tot slot is het relatief eenvoudig om een bankrekening aan te houden bij een bank in een ander land, waardoor dit bewijselement niet voldoende representatief is voor de vaststelling van de woonplaats van een afnemer.

Concluderend lijkt het vaststellen van de woonplaats van de afnemende niet-ondernemer een lastige opgave. Alhoewel de nieuwe btw-regelgeving beter lijkt aan te sluiten bij het rechtskarakter van de btw, namelijk daar btw heffen waar het verbruik plaatsvindt, gaat dit wel ten koste van de praktische uitvoerbaarheid. Er kleven dus ook zeker nadelen aan de wijziging. De wijziging is vooral ingegeven door de tariefverschillen die nog steeds mogelijk zijn tussen lidstaten. De btw-regelgeving binnen de EU is grotendeels geharmoniseerd, maar niet volledig en zeker niet wat betreft de tarieven. De harmonisatie biedt lidstaten de ruimte om hun algemene btw-tarief vast te stellen, met een ondergrens van 15%. Luxemburg heeft ruimhartig gebruik gemaakt van deze vrijheid en voor lange tijd (precies tot aan de wijziging) het algemene tarief op 15% gehouden. Een uniform btw-tarief in de gehele EU is wellicht een interessant alternatief, maar vermoedelijk politiek onhaalbaar omdat lidstaten in dat geval een deel van de controle verliezen over hun overheidsfinanciën.

3.4 Het mini één-loket-systeem

Het mini één-loket-systeem⁷⁸ (hierna: MOSS-regeling) is in het leven geroepen om de administratieve last voor ondernemers die digitale diensten aanbieden te verminderen. Al voor 2015 bestond deze regeling voor buiten de EU gevestigde ondernemers die digitale diensten aanbieden aan niet-belastingplichtige afnemers binnen de EU. Zonder de MOSS-regeling zouden deze niet-EU-ondernemers zich in iedere lidstaat afzonderlijk moeten registreren voor btw-doeleinden. In die verhoudingen werd er immers al geheven daar waar de niet-belastingplichtige afnemer zijn woonplaats heeft. De MOSS-regeling zorgt ervoor dat de dienstverrichter kan kiezen voor een lidstaat om zich te registreren om vervolgens door middel van een aangifte in die lidstaat al zijn verschuldigde btw in de EU te voldoen. De MOSS-regeling is een optionele regeling; de dienstverrichter kan er ook voor kiezen om zich in iedere lidstaat afzonderlijk te registreren. Indien er voor de MOSS-regeling wordt gekozen, is men ook gebonden aan bepaalde regels.

⁷⁷ vpnService.nl. (sd). *Anoniem surfen met een proxy server*. Opgehaald van <http://vpnservice.nl/anoniem-surfen-proxy/>

⁷⁸ Ook wel de MOSS-regeling genoemd (Mini-One-Stop-Shop)

Om gebruik te kunnen maken van de MOSS-regeling zal de dienstverrichter zich moeten aanmelden bij een lidstaat: de lidstaat van identificatie. Welke lidstaat dit is, hangt af van de positie waarin de dienstverrichter zich bevindt. Er zijn vier situaties te onderscheiden⁷⁹:

- 1) De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging buiten de EU en geen vaste inrichtingen in de EU: de dienstverrichter mag een lidstaat kiezen als lidstaat van identificatie;
- 2) De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging buiten de EU, maar beschikt over een vaste inrichting binnen de EU: de lidstaat van identificatie is de lidstaat van de vaste inrichting;
- 3) De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging buiten de EU, maar beschikt over meerdere vaste inrichtingen binnen de EU: de dienstverrichter mag één van de lidstaten kiezen waar hij vaste inrichtingen heeft;
- 4) De dienstverrichter heeft zijn hoofdvestiging binnen de EU: de lidstaat van identificatie is de lidstaat van de hoofdvestiging.

Nadat de dienstverrichter zich heeft aangemeld voor de MOSS-regeling, zal de startdatum van de inwerkingtreding van de registratie de eerste dag van het volgende kalenderkwartaal zijn. Onder de 'oude' MOSS-regeling (van voor 2015) was er geen sprake van terugwerkende kracht. Dit kon, in theorie, leiden tot praktische belemmeringen voor een dienstverrichter. De situatie was denkbaar dat een dienstverrichter al reeds was begonnen met de verkoop van digitale diensten en daarna zich zou aanmelden bij een lidstaat voor een MOSS-registratie. In zulks geval zou de dienstverrichter alsnog genoodzaakt zijn om zich voor de reeds voltooide transacties zich voor btw-doeleinden te registreren in de afzonderlijke lidstaten. De MOSS-regeling beoogt nu juist deze registraties overbodig te maken, maar doordat terugwerkende kracht niet mogelijk is, is de registratie toch noodzakelijk. Vermoedelijk zal dit probleem zich in de praktijk niet veel voordoen, omdat ondernemers zich in de regel goed laten inlichten alvorens zij elders activiteiten gaan ontplooiën. Het is echter heel goed denkbaar dat een aanbieder van digitale diensten niet te allen tijde op de hoogte is van de status en woonplaats van zijn afnemers, omdat de aanschaf online tot stand komt en betalingen veelal geautomatiseerd plaatsvinden. De nieuwe MOSS-regeling kan wel met terugwerkende kracht worden toegepast. De dienstverrichter dient zich uiterlijk op de tiende dag van de maand volgend op de maand waarin de digitale dienst is verricht te melden bij de relevante belastingautoriteiten. De regeling is van kracht vanaf de datum waarop die eerste dienst is verricht.⁸⁰

De lidstaat van identificatie zorgt ervoor dat de btw die op aangifte wordt voldaan, verdeeld wordt over de lidstaten waar de btw verschuldigd is. Dat zijn de lidstaten waar de niet-belastingplichtige afnemers van de dienstverrichter wonen. De dienstverrichter dient per kalenderkwartaal een MOSS-aangifte in. In deze aangifte zal het totale bedrag zijn opgenomen van de ontvangen vergoedingen voor digitale diensten exclusief btw. De daarover verschuldigde btw wordt uitgesplitst naar de tarieven per lidstaat.

⁷⁹ Merx, M. (2012). *Mini één-loketsysteem voor grote btw-veranderingen*. *BTW-bulletin*, nummer 24, p. 3.

⁸⁰ Europese Commissie. (2013, oktober 23). *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_nl.pdf, p. 8.

Dit vindt niet geautomatiseerd plaats in de MOSS-aangifte.⁸¹ De dienstverrichter zal dus moeten zorgen dat hij op de hoogte is van de tarieven per lidstaat en eventuele vrijstellingen. In de btw-aangifte die wordt ingediend via de MOSS-registratie kan geen btw in aftrek worden gebracht. De dienstverrichter zal daarom een apart teruggaafverzoek moeten indienen. Voor een ondernemer is het uiteraard praktischer om al zijn btw-zaken af te wikkelen middels één aangifte; in de lidstaat van de MOSS-registratie. Dat vereist een intensieve uitwisseling van informatie tussen belastingautoriteiten van de lidstaten. De belastingautoriteit van de lidstaat van identificatie zou dan moeten beoordelen of de ondernemer al dan niet volledig recht heeft op aftrek van de aangegeven voorbelasting. Lidstaten wensen altijd een bepaalde mate van controle te behouden en om die reden denk ik dat er daarom nog steeds een apart teruggaafverzoek ingediend moet worden. Het is vandaag de dag vrij eenvoudig om een teruggaafverzoek in te dienen van in het buitenland betaalde btw via de portal van de belastingautoriteit van de lidstaat van identificatie.

De lidstaat waar de btw verschuldigd is zal ook de lidstaat zijn die de uiteindelijke controle uitvoert op de juistheid van de aangifte. Daarnaast zal die lidstaat ook eventuele boetes, rente of andere kosten die samenhangen met de btw-aangifte opleggen en innen.

Omdat de regelgeving per 1 januari 2015 is gewijzigd voor de plaatsbepaling van digitale diensten, zal de MOSS-regeling ook mee moeten wijzigen. Zoals aangegeven is de plaats van een dienst, in een B2C-verhouding, per 1 januari 2015 daar waar de afnemer is gevestigd. De wijzigingen ten opzichte van de 'oude' MOSS-regeling volgen uit de overwegingen van de Raad van 9 oktober 2012.⁸² De Europese Commissie heeft in een publicatie⁸³ praktische handvaten aangereikt om tot een goede uitvoering van de MOSS-regeling te komen.

De MOSS-regeling is op twee belangrijke punten gewijzigd. Ten eerste is de regeling nu ook toegankelijk voor in de EU gevestigde ondernemers. Ten tweede is de regeling nu ook toepasbaar voor telecommunicatie- en radio- en omroepdiensten.

Onder de nieuwe regeling is een onderscheid te maken tussen binnen de EU gevestigde ondernemers (Unieregeling) en buiten de EU gevestigde ondernemers (niet-Unieregeling).⁸⁴ Onder het oude regime was er geen unieregeling; de binnen de EU gevestigde ondernemer waren immers btw verschuldigd in hun eigen lidstaat. Door de wijziging in regelgeving zullen binnen de EU gevestigde ondernemers te maken krijgen met een administratieve lastenverzwaring, omdat zij moeten vaststellen waar hun

⁸¹ Europese Commissie. (2013, oktober 23). *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_nl.pdf, p. 18.

⁸² Raad van de EU. (2012, oktober 9). *Verordening (EU) nr. 967/2012 van de Raad*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0967&from=NL>

⁸³ Europese Commissie. (2013, oktober 23). *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_nl.pdf

⁸⁴ Merckx, M. (2014). De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015. *BTW-bulletin*, nummer 4.

afnemers wonen en btw moeten berekenen overeenkomstig de btw-regelgeving van de overeenkomstige lidstaten. De MOSS-regeling beoogt daarbij de extra administratieve lasten enigszins te verlichten.

Aan de hand van een voorbeeld kan de Unieregeling worden toegelicht. Een in Nederland gevestigde ondernemer heeft een vaste inrichting in Frankrijk en Duitsland. Zowel de hoofdvestiging in Nederland als de vaste inrichting in Frankrijk verrichten digitale diensten voor particuliere afnemers in België. De Duitse vaste inrichting presteert aan Duitse particulieren. In dit voorbeeld is Nederland verplicht de lidstaat van identificatie voor de toepassing van de MOSS-regeling. In Nederland zal via de reguliere weg (lokaal) btw-aangifte moeten worden gedaan voor de digitale diensten die in Nederland plaatsvinden. De digitale diensten verricht door de Franse vaste inrichting kunnen via de MOSS-aangifte in Nederland gerapporteerd worden. De digitale diensten verricht door de Duitse vaste inrichting worden via een lokale btw-aangifte in Duitsland gerapporteerd. Stel nu dat de hoofdvestiging niet in Nederland had gelegen, maar in Zwitserland, dan kan de ondernemer kiezen voor een MOSS-registratie in Duitsland of Frankrijk.

Om aangemerkt te kunnen worden als vaste inrichting, benadrukt de Europese Commissie⁸⁵ dat een inrichting moet beschikken over een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de desbetreffende diensten af te nemen en te gebruiken dan wel zelf te verrichten. Het beschikken over een btw-identificatienummer is op zichzelf genomen niet voldoende om aangemerkt te worden als vaste inrichting. Deze omschrijving stemt overeen met de jurisprudentie van het HvJ.⁸⁶

De MOSS-regeling biedt voordelen die de administratieve last voor een ondernemer kunnen verminderen. Of een ondernemer zich daadwerkelijk registreert onder MOSS hangt af van verschillende factoren, zoals de eigen btw-aangifteprocessen, de kwaliteit van belastingautoriteiten waarmee de ondernemer te maken heeft, de grootte van de omzet in verschillende lidstaten en of de ondernemer btw verschuldigd is of btw kan vorderen. Er is geen data voorhanden die een indruk geeft van de al dan niet goede werking van de MOSS-regeling tot 1 januari 2015. Wel blijkt uit gestelde Kamervragen dat reeds zorgen zijn geuit over de goede werking van de MOSS-regeling en, in breder perspectief, de administratieve lasten die worden opgelegd aan ondernemers die digitale diensten aanbieden aan consumenten.⁸⁷ Hier zal ik nader op ingaan bij de analyse in hoofdstuk 4.

⁸⁵ Ibid, p. 4.

⁸⁶ Vgl. C-168/84 (Gunter Berkholz), punt 18., C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S), punt 17., C-260/95 (DFDS A/S), punt 20., C-190/95 (ARO Lease BV), punt 16., & C-390/96 (Lease Plan Luxembourg SA), punt 24. De Europese commissie hanteert de formulering zoals die naar voren komt in de arresten ARO Lease BV en Lease Plan Luxembourg SA. Deze wijkt iets af van de formulering in de drie voorafgaande arresten. Mijns inziens heeft het HvJ hier geen wijziging willen aanbrengen, doch dient de wijziging in formulering ter verduidelijking.

⁸⁷ Kamerstukken II. (2014/15). 2015Z01127. *De nieuwe regels voor btw op elektronische diensten.*, & Kamerstukken II. (2014/15). 2015Z01991. *Regels voor elektronische diensten op kleine ondernemers, die per 1 januari 2015 van kracht zijn.*

3.5 Afstandsverkopenregeling

3.5.1 Theoretisch kader

De regeling voor afstandsverkopen is een regeling die qua doel en strekking overeenkomt met de nieuwe regeling voor digitale diensten. De regeling beoogt beter aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel en het verbruik daar te belasten waar het plaatsvindt. Het is een bijzondere regeling voor grensoverschrijdende leveringen van goederen aan afnemers die niet kwalificeren als ondernemer. De afnemer is een niet-ondernemer (particulier) of een ondernemer die valt onder artikel 1a lid 2 van de Wet OB. De afstandsverkopenregeling is een uitzondering op de hoofdregel voor de plaatsbepaling van leveringen van goederen. De hoofdregel stelt dat de plaats van levering daar is waar het vervoer aanvangt (artikel 5 lid 1 sub a Wet OB; artikelen 31 en 32 Btw-richtlijn). De uitzondering is terug te vinden in artikel 5a Wet OB (artikelen 33 en 34 Btw-richtlijn) en stelt dat, onder bepaalde voorwaarden, de plaats van levering gesteld wordt op de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer van dat goed.

De btw-regelgeving is voor een groot deel geharmoniseerd binnen de EU, maar de tarieven kunnen per lidstaat aanzienlijk verschillen. Doordat de btw-tarieven niet volledig geharmoniseerd zijn, bestaat er een prikkel voor particuliere afnemers om te gaan 'tariefshoppen'. Dat consumenten dit doen, is keer op keer duidelijk geworden door het fenomeen 'grensshoppen'. Men kan de situatie creëren waarbij de plaats van levering daar is waar het btw-tarief het laagst is. Zonder de afstandsverkopen regeling zouden veel ondernemers die goederen leveren aan consumenten geneigd zijn om zich te vestigen in een lidstaat met een laag btw-tarief. De Btw-richtlijn ontleent zijn bestaansrecht aan de wenselijkheid om tot een geharmoniseerde consumptiebelasting te komen. Een belasting op goederen en diensten wordt namelijk als erg verstoring beschouwd indien iedere lidstaat de invulling van zijn regelgeving op dit vlak zelf kon (blijven) bepalen. Harmonisatie is noodzakelijk om een goed functionerende interne (EU-)markt te realiseren. Voor het algemene btw-tarief bestaat er om die reden een ondergrens van 15%. Lidstaten mogen geen lager algemeen btw-tarief hanteren dan deze 15%. Lidstaten behouden wel in bepaalde mate hun fiscale soevereiniteit, omdat zij ervoor kunnen kiezen een hoger tarief te hanteren dan 15%. Indien de btw-tarieven volledig geharmoniseerd zouden zijn, zou een afstandsverkopenregeling waarschijnlijk niet bestaan. Deze regeling komt de eenvoud van het btw-stelsel niet ten goede, maar de regeling is naar mijn mening noodzakelijk om verstoringen van het handelsverkeer te beperken. Daarnaast komt de regeling het rechtskarakter van de btw ten goede door goederen in de heffing te betrekken daar waar zij in ontvangst worden genomen. Vermoedelijk zal daar namelijk ook het verbruik plaatsvinden.

De regeling vindt echter niet in alle gevallen toepassing. Zo lang een ondernemer beneden het drempelbedrag blijft (€100.000 voor Nederland), kan hij aangifte blijven doen in de eigen lidstaat tegen het aldaar geldende tarief. Bijgevolg worden handelsverstoringen tot op zekere hoogte geaccepteerd. Vermoedelijk is het drempelbedrag ingesteld om kleinere ondernemers de zwaardere administratieve lasten te besparen en verwacht men dat tot aan het drempelbedrag slechts marginale handelsverstoringen optreden. Hoewel het een arbitraire grens is, is het een welkome tegemoetkoming aan ondernemers. Het naleven van wet- en regelgeving is een aardige uitdaging. In dit opzicht kan men

zich afvragen waarom niet een soortgelijke drempel geldt voor grensoverschrijdende verkopen van digitale diensten. Een gespecialiseerde werkgroep van de Europese Commissie beargumenteert in een rapport dat een één-loket-systeem (of: One Stop Shop) moet worden nagestreefd voor alle B2C-leveringen van goederen en diensten. In dat verband beveelt de groep aan om de drempelbedragen volledig te schrappen.⁸⁸ Het lijkt er daarmee op dat de administratieve lastenverlichting die een één-loket-systeem met zich meebrengt de drempelbedragen overbodig maakt. De Europese Commissie had al reeds, voor het verschijnen van dit rapport, te kennen gegeven het één-loket-systeem te willen uitbreiden naar andere goederen en diensten.⁸⁹

Zoals aangegeven, vindt de afstandsverkopenregeling pas toepassing indien er wordt voldaan aan een aantal voorwaarden. Deze voorwaarden zijn:

- De afnemers van de goederen zijn particulieren (niet-ondernemers) of daarmee gelijkgestelden (artikel 5a lid 2 Wet OB en artikel 33 lid 1 sub a Btw-richtlijn);
- De goederen moeten direct of indirect, door of voor rekening van de ondernemer worden verzonden vanuit een andere lidstaat van de lidstaat van aankomst (artikel 5a lid 1 Wet OB en artikel 33 lid 1 Btw-richtlijn);
- Het drempelbedrag van de afstandsverkopenregeling wordt overschreden (op basis van artikel 5a lid 4 Wet OB is dit €100.000 voor Nederland), of er is door de ondernemer die beneden dit drempelbedrag blijft verzocht om de regeling te laten toepassen (artikel 5a lid 5 Wet OB).

Artikel 5a lid 5 van de Wet OB biedt een ondernemer de mogelijkheid om – onder voorwaarden – te opteren voor de afstandsverkopenregeling. De regeling is dan van toepassing onafhankelijk van het feit of de ondernemer aan het drempelbedrag komt. Het vrijwillig toepassen van de regeling kan voordelen hebben voor de ondernemer. Zo hoeft hij zich geen zorgen te maken over de toekomstige overschrijding van het drempelbedrag. Daarnaast is het mogelijk dat de lidstaat van aankomst een lager btw-tarief kent voor de betreffende goederen.

3.5.2 Vergelijking afstandsverkopenregeling met nieuwe regelgeving inzake de plaatsbepaling van een digitale dienst

Er bestaan overeenkomsten tussen de afstandsverkopenregeling voor goederen en de per 1 januari 2015 ingevoerde uitzondering voor digitale diensten. In beide gevallen geldt de voorwaarde dat er gepresteerd moet worden aan een niet-ondernemer. Daarnaast is het doel van beide regelingen vergelijkbaar, namelijk het tegengaan van verstoringen van het handelsverkeer.

Het verschil zit hem voornamelijk in de definitie van de prestatie. Bij de afstandsverkopenregeling gaat het om goederen. Wat een goed is, is redelijk eenvoudig te definiëren. Bij de nieuwe regeling voor

⁸⁸ Europese Commissie. (2014, mei 28). *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf, p. 37-38.

⁸⁹ Europese Commissie. (2012, januari 13). *Belastingen: éénloketsysteem wordt uitgebreid om grensoverschrijdende naleving btw-verplichtingen te vereenvoudigen*. Opgehaald van http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-17_nl.htm

digitale diensten gaat het om diensten. Diensten zijn niet tastbaar zoals goederen en mede om die reden zijn er veel bijzondere regels omtrent de plaatsbepaling van een dienst. Specifiek voor digitale diensten is een duidelijke en eenduidige definitie onontbeerlijk, want de toepassing van regelgeving hangt nauw samen met de kwalificatie van een dienst. Waar het bij de afstandsverkoopregeling gaat om de lokalisering van een goederenlevering, gaat het bij de nieuwe regeling voor digitale diensten om de lokalisering van een digitale dienst. De hoofdregel voor de plaatsbepaling van een B2C-dienst stelt dat de dienst plaatsvindt waar de dienstverrichter is gevestigd. De verbijzondering op die regel voor digitale diensten stelt dat de dienst plaatsvindt waar de particuliere afnemer woont.

De hoofdregel voor leveringen van goederen stelt dat de plaats van levering de plaats is waar de verzending of het vervoer aanvangt (artikel 5 lid 1 Wet OB). Artikel 5a Wet OB vormt hier een uitzondering op en merkt de plaats van aankomst van de verzending aan als plaats van levering. Beide regelingen vormen dus een uitzondering op de hoofdregel en zijn ingegeven door de wens om handelsverstoringen tegen te gaan.

Beide regelingen kennen, tot slot, een mogelijkheid tot administratieve lastenverlichting. Zo kent de afstandsverkoopregeling het drempelbedrag van €100.000.⁹⁰ Zolang een ondernemer daaronder blijft, kan hij btw over die verkopen blijven afdragen in zijn vestigingsstaat. Voor digitale diensten bestaat er, zoals uiteengezet in paragraaf 3.5, de mogelijkheid om je als ondernemer te registreren voor de MOSS-regeling. De nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten kent daarentegen geen drempelbedrag. Zoals aangegeven in de voorgaande paragraaf hangt dat waarschijnlijk samen met de mogelijkheid tot administratieve lastenverlichting via de MOSS-regeling. Het is echter gemakkelijker om de plaats van een goederenlevering te lokaliseren dan de plaats van een digitale dienst. De ondernemer die grensoverschrijdend goederen levert aan consumenten hoeft immers slechts over het afleveradres te beschikken om vast te kunnen stellen waar de goederenlevering plaatsvindt. Dit zijn gegevens waar hij altijd over zal beschikken. Anders kan er geen goederenlevering plaatsvinden. Het voorgaande pleit ervoor om ondernemers die digitale diensten aanbieden een extra administratieve lastenverlichting te bieden, bijvoorbeeld in de vorm van een drempelbedrag. Zij zullen daar hoe het ook zij bij gebaat zijn. Of dit wenselijk is, zal ik nader uiteenzetten in het volgende hoofdstuk.

3.6 Conclusie

Voor de heffing van btw is de plaatsbepaling van een dienst van groot belang. Dit bepaalt namelijk welke lidstaat heffingsbevoegd is over de vergoeding die tegenover de dienst staat. De Wet OB kent twee hoofdregels voor de plaatsbepaling van een dienst: de B2B-hoofdregel en de B2C-hoofdregel. De B2B-hoofdregel ziet op de situatie waarin door een ondernemer wordt gepresteerd aan een andere ondernemer. In deze situatie is de plaats van dienst daar waar die andere ondernemer is gevestigd. De B2C-hoofdregel ziet op de situatie waarin er door een ondernemer wordt gepresteerd aan een niet-ondernemer. In een B2C-verhouding is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft.

⁹⁰ Artikel 34 Btw-richtlijn schrijft een drempelbedrag van €100.000 voor, maar hetzelfde artikel biedt de mogelijkheid om een lager drempelbedrag vast te stellen met een minimum van €35.000.

Voor 2015 bestond er nog geen uitzondering op deze B2C-hoofdregel voor digitale diensten. Wel gold er al een uitzondering voor niet-EU-ondernemers. Zij waren reeds al btw verschuldigd in de verschillende lidstaten waar hun particuliere afnemers hun woonplaats hebben. Per 1 januari 2015 is deze uitzondering uitgebreid waardoor die vanaf die datum ook van toepassing is op EU-ondernemers. De wijziging is onder andere ingegeven om verstoringen van het handelsverkeer terug te dringen en beter aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. De wijziging liet lang op zich wachten, omdat Luxemburg deze lange tijd heeft weten tegen te houden. Luxemburg profiteerde al langere tijd van de btw-heffing over digitale diensten verricht door grote internetbedrijven, die zich vanwege het aangenaam lage btw-tarief in Luxemburg vestigden.

Wat precies een digitale dienst is, wordt niet duidelijk gedefinieerd in de Btw-richtlijn. Wel geeft de Btw-richtlijn een indicatieve lijst in bijlage II. De Btw-Uitvoeringsverordening biedt meer houvast en geeft de volgende definitie:

“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.”

De nieuwe regeling voor digitale diensten vereist dat de ondernemer de woonplaats van diens afnemers vaststelt. Op basis hiervan wordt de plaats van de digitale dienst bepaald. Dit is niet altijd even makkelijk, omdat de ondernemer ook afhankelijk is van de informatie die zijn klant hem mededeelt. De anonieme en virtuele aspecten van e-commerce maken het lastig voor de ondernemer om de woonplaats van zijn afnemer met zekerheid vast te stellen. In het voorstel van de Europese Commissie van 18 december 2012 wordt voorgesteld dat de ondernemer over minstens twee bewijzen moet beschikken waarmee hij de woonplaats van zijn afnemer kan aantonen. Logischerwijs mogen de twee bewijzen elkaar niet tegenspreken. In het voorstel staan weerlegbare en onweerlegbare vermoedens die de ondernemer dient te gebruiken om de woonplaats van zijn afnemers vast te stellen bij het verrichten van digitale diensten.

Om de administratieve last voor ondernemers die digitale diensten aanbieden in meerdere lidstaten te beperken, is de MOSS-regeling in het leven geroepen. Zonder die regeling zou een aanbieder van digitale diensten zich voor btw-doeleinden moeten registreren in elke lidstaat waar hij particuliere afnemers heeft. Hij is dan immers btw verschuldigd in iedere lidstaat waar hij omzet genereert met die digitale diensten. Voor 2015 bestond de MOSS-regeling al voor niet-EU-ondernemers. Nu ook EU-ondernemers btw verschuldigd zijn daar waar hun afnemers wonen, is de MOSS-regeling ook toegankelijk gemaakt voor EU-ondernemers. De MOSS-regeling zorgt ervoor dat een ondernemer die digitale diensten aanbiedt binnen de EU zich bij een lidstaat kan laten registreren voor btw-doeleinden om vervolgens de verschuldigde btw te voldoen in deze lidstaat voor al zijn binnen de EU verrichte digitale diensten. Deze lidstaat van identificatie zorgt er vervolgens voor dat de btw verdeeld wordt over de betreffende lidstaten. De MOSS-regeling kent twee nadelen. Ten eerste kan de MOSS-regeling niet met terugwerkende kracht worden toegepast, waardoor er situaties kunnen ontstaan waarin het alsnog noodzakelijk is om je als ondernemer te registreren in een lidstaat. Dit probeert de MOSS-regeling juist overbodig te maken. In de praktijk zal het naar verwachting niet veel problemen opleveren, omdat men

er redelijkerwijs van uit mag gaan dat een ondernemer zich goed laat inlichten alvorens hij grensoverschrijdende activiteiten gaat ontplooiën in de EU. Ten tweede biedt de MOSS-regeling niet de mogelijkheid om btw te vorderen in andere lidstaten. De MOSS-regeling dient dus enkel voor de afdracht van btw over gerealiseerde omzet. Voor een btw-teruggaaf zal een apart verzoek ingediend moeten worden bij de betreffende lidstaat. Lidstaten willen altijd een bepaalde mate van controle behouden. Vermoedelijk is dat de reden dat er een apart teruggaafverzoek ingediend moet worden.

De afstandsverkopenregeling is een regeling die qua doel en strekking overeenkomsten vertoont met de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten. De afstandsverkopenregeling beoogt namelijk handelsverstoringen binnen de EU tegen te gaan. Het is een bijzondere regeling voor grensoverschrijdende leveringen van goederen aan particuliere afnemers en vormt een uitzondering op de hoofdregel voor de plaats van levering. Indien de regeling van toepassing is, wordt de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer aangemerkt als de plaats van levering in tegenstelling tot de plaats van aanvang van het vervoer. Hierdoor wordt het zogenaamde 'tariefshoppen' tegengegaan. Dit beoogt men met de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten ook tegen te gaan. De afstandsverkopenregeling kent een administratieve lastenverlichting in de vorm van een drempelbedrag; de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten in de vorm van de MOSS-regeling. Ondernemers die grensoverschrijdend digitale diensten aanbieden zouden gebaat zijn bij eenzelfde soort administratieve lastenverlichting in de vorm van een drempelbedrag. De wenselijkheid hiervan zal ik nader uiteenzetten in het volgende hoofdstuk.

4. Toetsing nieuwe btw-regelgeving

4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is stilgestaan bij vraagstukken die essentieel zijn voor de uitwerking van de probleemstelling. In hoofdstuk twee is het rechtskarakter van de btw aan bod gekomen. In hoofdstuk drie is in detail ingegaan op de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten.

In hoofdstuk twee zijn de belangrijkste beginselen behandeld die ten grondslag liggen aan de btw, namelijk het bestemmingslandbeginsel, het oorsprongslanbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Deze beginselen dienen als basis om te kunnen toetsen of digitale diensten in lijn met deze beginselen in de heffing worden betrokken.

In hoofdstuk drie is de nieuwe btw-regelgeving omtrent de plaatsbepaling van een digitale dienst behandeld. Daarbij is stilgestaan bij de definitie van een digitale dienst, hoe de plaats van een digitale dienst bepaald wordt en welke bewijzen daarvoor noodzakelijk zijn, hoe de MOSS-regeling werkt en hoe de afstandsverkoopregeling zich verhoudt tot de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten.

In dit hoofdstuk wordt de nieuwe btw-regelgeving getoetst aan de basisbeginselen die in hoofdstuk twee uiteen zijn gezet. Dat hoofdstuk dient als toetsingskader. Er zal worden geanalyseerd of e-commerce transacties conform de basisbeginselen in de heffing worden betrokken met toepassing van de Btw-richtlijn. In deze analyse worden de volgende drie mogelijke B2C-transacties betrokken:

- 1) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer;
- 2) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een buiten de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer;
- 3) Een niet-EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

Bij de analyse staan de volgende vragen centraal:

- 1) Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding conform de basisbeginselen in de heffing betrokken onder de nieuwe btw-regelgeving?
- 2) In hoeverre worden de basisbeginselen gehonoreerd door de nieuwe btw-regelgeving?
- 3) Zijn er alternatieve benaderingen denkbaar die recht doen aan de basisbeginselen en tegelijkertijd de uitvoerbaarheid en controleerbaarheid bevorderen?

De basisbeginselen waaraan getoetst zal worden zijn het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Daarnaast zal een paragraaf worden gewijd aan de economische omvang van de digitale diensteneconomie waarbij het economische belang van de nieuwe btw-regelgeving ter discussie wordt gesteld. In de laatste paragraaf zal antwoord worden gegeven op de hierboven genoemde vragen.

4.2 De nieuwe btw-regelgeving digitale diensten en het rechtskarakter van de btw

Zoals in paragraaf 2.2.1 uiteen is gezet, is de omzetbelasting in de EU een algemene indirecte verbruiksbelasting die beoogt al het consumptieve verbruik te belasten. De belasting wordt geheven via de ondernemer, maar dient te drukken op de consument of de niet-ondernemer. De belastingplichtige is niet dezelfde als het beoogde heffingssubject en daarom is er sprake van een indirecte belasting. De omzetbelasting heeft een algemeen karakter, omdat in beginsel omzetbelasting drukt op alle omzet, ongeacht de aard van die omzet. Er zijn echter wel uitzonderingen, zoals de medische vrijstellingen. Ondanks dat de omzetbelasting wordt bestempeld als een verbruiksbelasting, vertoont deze ook kenmerken van een bestedingsbelasting. Mijns inziens is het aansluiten bij de besteding voor de bepaling van de heffingsmaatstaf ingegeven door praktische overwegingen. Daarom ben ik van mening dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert.

Omdat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, dienen goederen en diensten die verbruikt worden daar in de heffing te worden betrokken waar zij verbruikt worden. Als uitgangspunt dient derhalve het bestemmingslandbeginsel voor de plaatsbepaling van het verbruik. Of, zoals het in de Btw-richtlijn wordt benoemd, de plaatsbepaling van een levering of een dienst. Omdat men consumptief verbruik wil belasten, zien we dat particuliere afnemers feitelijk in de heffing worden betrokken omdat zij geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Ook zijn er andere regels van toepassing, indien wordt geleverd aan een niet-ondernemer. Zo regelt de afstandsverkopenregeling, die is behandeld in paragraaf 3.5, dat de plaats van levering in afwijking van de hoofdregel gesteld wordt op daar waar het vervoer eindigt. De regeling beoogt handelsverstoringen tegen te gaan.

Elektronische diensten zijn ook diensten die als zodanig 'verbruikt' kunnen worden en derhalve worden zij door de werking van de Btw-richtlijn ook in de heffing betrokken. Elektronische consumptie wordt in de ruimste zin van het woord in de heffing betrokken, omdat aangesloten wordt bij de besteding. Of er nu daadwerkelijk verbruikt wordt, is in zoverre weinig relevant. Zo kan een consument een computerprogramma online bestellen en downloaden, maar als hij hier naderhand niets mee doet heeft dat geen gevolgen voor de heffing van btw. De btw-heffing blijft van kracht ondanks dat de consument het computerprogramma niet gebruikt en dus ook niet verbruikt.

Aan het bepalen van de plaats van verbruik van digitale diensten kleven uitvoeringstechnische uitdagingen. De virtuele en anonieme aspecten van e-commerce maken het lastig om met zekerheid de woonplaats van de afnemer te bepalen. Zo kan een afnemer zijn IP-adres verbergen door gebruik te maken van een VPN verbinding of een proxy server. Ook de andere bewijselementen genoemd in artikel 24 octies lid 1 van de Btw-uitvoeringsverordening zijn te manipuleren. De Europese wetgever wenst aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel, maar deze benadering stuit op praktische beperkingen. De woonplaats van de afnemende niet-ondernemer is echter vermoedelijk in de meeste gevallen ook de plaats waar het verbruik plaatsvindt.

Bij de analyse zal ik de belastingheffing over een digitale dienst als effectief beschouwen indien de heffing daar geschiedt waar het (vermoedelijke) verbruik plaatsvindt. Indien de heffing niet verloopt in lijn met het bestemmingslandbeginsel, zal de heffing als ineffectief worden beschouwd. Wellicht ten overvloede, maar alleen digitale diensten die worden verricht in een B2C-verhouding zullen worden behandeld.

4.3 Het bestemmingslandbeginsel en de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten

4.3.1 Analyse bestemmingslandbeginsel

1) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In de situatie waarbij een EU-ondernemer een digitale dienst verricht aan een eveneens in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer, is de plaats van de digitale dienst daar waar die afnemende niet-ondernemer woont. Dit betekent dat de btw-regelgeving van de lidstaat van de afnemende niet-ondernemer van kracht is. In de praktijk zal dit vooral tot een verschil in btw-tarief leiden ten opzichte van andere lidstaten, of in het bijzonder ten opzichte van de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.

Conform het bestemmingslandbeginsel dient een dienst in de heffing te worden betrokken daar waar de dienst verbruikt wordt. Dit betekent echter niet zonder meer dat dit altijd het geval is indien wordt aangesloten bij de woonplaats van de afnemende niet-ondernemer. Zo worden in artikel 7 van de Btw-uitvoeringsverordening en in bijlage I van datzelfde document veel voorbeelden benoemd van elektronische diensten die op afstand plaatsvinden. Dit bemoeilijkt het bepalen van de plaats van het verbruik. Zo kan een vakantieganger ervoor kiezen om een spel in de vorm van een app aan te schaffen voor zijn iPad om de tijd te doden. De plaats van dienst zal echter gebaseerd zijn op diens gegevens die hij heeft opgegeven bij registratie in de Apple Store. Indien hij na de vakantie het spel besluit de deinstalleren, heeft er feitelijk gezien alleen verbruik plaatsgevonden in het vakantieland. In die situatie vindt er geen heffing plaats in het land van verbruik en wordt het bestemmingslandbeginsel in zoverre niet gehonoreerd.

Het is echter erg lastig om voor dit soort specifieke gevallen ervoor te zorgen dat er wordt geheven in het land van verbruik. De plaatsbepaling van een digitale dienst lijkt dan ook vooral gebaseerd te zijn op het vermoeden dat de dienst daar wordt verbruikt waar de particuliere afnemer woont. Dit is vermoedelijk ook meestal het geval, maar men kan niet met zekerheid stellen dat er door de gekozen benadering altijd wordt aangesloten bij de plaats van het verbruik. De gekozen invulling van de nieuwe btw-regelgeving lijkt sterk op een praktische benadering vergelijkbaar met het principe 'besteding is verbruik'.

Naar mijn mening is de nieuwe btw-regelgeving meer in lijn met het bestemmingslandbeginsel dan de oude regelgeving nu de kans veel groter is dat er ook daadwerkelijk wordt aangesloten bij de plaats van

het verbruik van een digitale dienst. Onder de oude regelgeving werd er alleen geheven in de lidstaat van de afnemer indien er sprake was van een niet-EU ondernemer die presteert of indien de EU-ondernemer en de afnemer in dezelfde lidstaat gevestigd is respectievelijk woont.

2) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een buiten de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In dit geval is de plaats van de digitale dienst daar gelegen waar de afnemer woont op grond van artikel 6h Wet OB. Aangezien dit buiten de EU is, zal de btw-regelgeving van dat land van toepassing zijn, voor zover dat land een btw-stelsel kent. Deze benadering acht ik in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel. Het verbruik vindt vermoedelijk plaats buiten de EU.

3) Een niet-EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In dit geval is wederom de plaats van de digitale dienst daar gelegen waar de afnemer woont. Op grond van artikel 6h Wet OB zal de btw-regelgeving van toepassing zijn van de lidstaat van de afnemer. Ook deze uitkomst acht ik in lijn met het bestemmingslandbeginsel, doch kent de plaatsbepaling dezelfde onzekerheidsfactor als bij de eerste transactie.

4.3.2 Conclusie

De drie geschetste transacties zijn geanalyseerd aan de hand van het bestemmingslandbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel gebiedt dat goederen en diensten belast moeten worden in de lidstaat waar deze worden verbruikt. De heffing van btw vindt conform dit beginsel plaats indien goederen en diensten in de lidstaat van het (vermoedelijke) verbruik in de heffing worden betrokken. De nieuwe btw-regelgeving sluit beter aan bij het bestemmingslandbeginsel, maar er zal niet in alle situaties geheven worden waar het verbruik plaatsvindt. De gekozen benadering is praktisch van aard en is vergelijkbaar met het principe 'besteding is verbruik'. In de drie geschetste situaties acht ik de uitkomst in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel.

4.4 Het neutraliteitsbeginsel en de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten

4.4.1 Inleiding

In paragraaf 2.4 is het neutraliteitsbeginsel uitgebreid behandeld. Daarbij is een opsplitsing gemaakt naar een economische en een juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. Bij de analyse zal deze zelfde splitsing worden aangehouden. Er zal worden getoetst of de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten een inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel. Hiervoor worden wederom de drie B2C-transacties in de analyse betrokken.

4.4.2 Analyse economische dimensie neutraliteitsbeginsel

Bij de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel wordt gekeken naar de economische verstoringen die de omzetbelasting veroorzaakt. Zoals iedere belasting, veroorzaakt ook de omzetbelasting economische verstoringen doordat keuzes van individuen en bedrijven worden beïnvloed door de heffing van omzetbelasting. In het kader van de economische dimensie wordt gestreefd naar een zo efficiënt mogelijke belasting waarvan de versturende werking minimaal is.

De economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel bestaat uit de volgende aspecten:

- 1) De hoogte van btw-heffing moet onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom;
- 2) Er mag geen btw cumuleren binnen de keten;
- 3) De ondernemer moet de btw op de consument kunnen afwentelen;
- 4) Administratieve lasten mogen niet disproportioneel of ongepast zijn;
- 5) Er mag geen dubbele (non)-heffing optreden.

De punten 1 en 2 zullen niet in de analyse aan bod komen, omdat op deze punten geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel wordt verwacht als gevolg van de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten. Zo heb ik reeds geconcludeerd dat de hoogte van de btw-heffing onafhankelijk is van de lengte van de bedrijfskolom. Daarnaast waakt het mechanisme van aftrek van voorbelasting ervoor dat geen cumulatie van btw plaatsvindt.

De punten 3 tot en met 5 zullen wel worden onderzocht, omdat op deze punten inbreuk kan worden gemaakt. De confrontatie met verschillende btw-tarieven heeft naar verwachting invloed op het vermogen van de dienstverrichter om de btw af te wentelen op de consument. Daarnaast heb ik reeds geconcludeerd dat EU-ondernemers geconfronteerd zullen worden met zwaardere administratieve lasten en is het mogelijk dat er dubbele (non)-heffing optreedt.

1) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

Zoals reeds geconcludeerd is in deze situatie de plaats van de digitale dienst daar waar de afnemer woont. Omdat binnen de EU het geharmoniseerde btw-stelsel geldt, zal geen dubbele (non)-heffing optreden. De lidstaat van de dienstverrichter is niet heffingsbevoegd (tenzij de afnemer in dezelfde lidstaat woont als waar de dienstverrichter is gevestigd) en de lidstaat van de afnemer wel.

In deze situatie is de dienstverrichter btw verschuldigd in de lidstaat waar zijn afnemer woont. De dienstverrichter zal moeten bepalen waar zijn afnemer woont. Zoals aangegeven in paragraaf 3.3.8 dient hij dit te doen aan de hand van weerlegbare en onweerlegbare vermoedens. De woonplaats van de particuliere afnemer staat in artikel 12 van de Btw-uitvoeringsverordening omschreven als het adres van de niet-belastingplichtige natuurlijke persoon dat in het bevolkingsregister of een soortgelijk openbaar register is opgenomen of het adres dat door die persoon aan de relevante belastingautoriteiten is medegedeeld, tenzij dit niet met de werkelijkheid overeenstemt.

Aangezien hierdoor een zwaardere bewijslast (lees: administratieve last) rust op de dienstverrichter, kan dit een inbreuk vormen op punt 4 en daarmee het neutraliteitsbeginsel. De Europese Commissie geeft zelf aan dat de bewijslast niet buitensporig mag zijn.⁹¹ Het bevolkingsregister als uitgangspunt hanteren maakt het echter niet per definitie makkelijk(er) voor de dienstverrichter om de woonplaats van diens afnemer te bepalen. Zo zijn deze registers niet altijd openbaar. In Nederland is de Basisregistratie personen niet openbaar.⁹² Zoals eerder aangegeven, heeft de OECD geconcludeerd uit een consultatie dat extra compliance kosten bedrijven ervan weerhoudt om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooiën.⁹³ Naar verwachting worden met name de kleinere ondernemers getroffen.

Gezien het feit dat de nieuwe btw-regelgeving extra administratieve lasten met zich meebrengt voor bedrijven die digitale diensten aanbieden, die slechts in beperkte mate gemitigeerd kunnen worden, ben ik van mening dat de nieuwe btw-regelgeving een inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel. Het vereiste voor een ondernemer om de woonplaats van diens afnemer te bepalen, brengt extra kosten met zich mee die, afhankelijk van de verhouding tussen de baten en de kosten van het aanbieden van de dienst, tot de beslissing kunnen leiden om de dienst niet aan te bieden.

Tot slot is het aannemelijk dat ondernemers zich niet altijd in de positie bevinden om de btw volledig af te wentelen op de consument. Ik heb reeds al geconcludeerd dat belastingheffing nooit volledig neutraal kan uitwerken. Nu ondernemers door de nieuwe btw-regelgeving in voorkomende gevallen met meerdere tarieven te maken krijgen, die gevolgen zullen hebben voor hun prijsstrategie, verwacht ik dat dit ook gevolgen zal hebben voor hun vermogen om de btw af te wentelen op de consument. Een spreker⁹⁴ van Activision Blizzard⁹⁵ heeft hierover tijdens een seminar georganiseerd door de Stichting Europese Fiscale Studies⁹⁶ opgemerkt dat het de vraag is of je als aanbieder van digitale diensten in voorkomende gevallen een deel van de hogere btw-bedragen als kosten neemt of dat je deze doorberekent aan de afnemer.⁹⁷ Alhoewel de btw voorheen al niet volkomen neutraal was in economisch opzicht, ben ik toch van mening dat de nieuwe btw-regelgeving gevolgen met zich meebrengt die inbreuk maken op het neutraliteitsbeginsel op dit punt.

⁹¹ Europese Commissie. (2012, december 18). *Voorstel voor een verordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=NL>, p. 7.

⁹² <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/persoonsgegevens/vraag-en-antwoord/wie-heeft-recht-op-inzage-in-mijn-gegevens-in-de-gemeentelijke-basisadministratie-gba>

⁹³ Europese Commissie. (2014, oktober 29). *On the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf, p. 2.

⁹⁴ Boyan Kirchev – Manager Indirect Tax bij Activision Blizzard

⁹⁵ Activision Blizzard is een grote speler op de markt voor computerspelletjes.

⁹⁶ Dit seminar vond plaats op dinsdag 3 februari 2015 op de Erasmus Universiteit.

⁹⁷ Schippers, M. (2015). Centralisatie en vereenvoudiging in btw- en douaneaangiften. *Weekblad Fiscaal Recht*, nummer 373.

2) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een buiten de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In deze situatie is de plaats van de digitale dienst daar waar de afnemer woont. Er zal buiten de EU worden geheven, of juist niet. Het is derhalve mogelijk dat dubbele non-heffing optreedt. Hiervan kan sprake zijn indien het land waar de afnemer woont de plaats van de dienst bepaalt aan de hand van waar de dienstverrichter is gevestigd. In die situatie heft het land van de afnemer niet en in de EU zal er ook geen heffing plaatsvinden, omdat de plaats van de digitale dienst conform de Btw-richtlijn buiten de EU ligt. Ook zal geen btw worden geheven ingeval het land van de afnemer geen btw-stelsel kent. Wanneer dubbele non-heffing optreedt, is er sprake van een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. In dit specifieke geval ben ik echter van mening dat dit strikt genomen, vanuit de EU gezien, geen probleem is. De Btw-richtlijn heeft immers geen reikwijdte tot buiten de EU. Hoe het derde land de dienst wenst te belasten is niet een aangelegenheid waar de EU zich mee moet bemoeien.

De ondernemer zal moeten aantonen dat zijn afnemer buiten de EU woont. Dit brengt administratieve lasten met zich mee. Hierdoor komt de vraag weer aan bod of deze lasten disproportioneel of ongepast zijn. De administratieve lasten zijn vermoedelijk minstens zo hoog als in de situatie waarin de afnemer in de EU woont. Wederom constateer ik een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel op dit punt.

Tot slot is er nog het vereiste dat de btw afgewenteld moet worden op de consument. Aangezien er hier heffing buiten de EU plaatsvindt, zal dit per situatie verschillen. Het is aangelegenheid die buiten de werkingssfeer van de Btw-richtlijn valt en daarom zal ik daar hier verder niet op ingaan. Een wereldwijd btw-stelsel zal vermoedelijk nooit worden gerealiseerd, laat staan een wereldwijd stelsel met uniforme btw-tarieven.

3) Een niet-EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In dit geval is de plaats van de digitale dienst daar gelegen waar de afnemer woont. Dubbele heffing is mogelijk in deze situatie. Zo kan het zo zijn dat het land waar de dienstverrichter is gevestigd, heft over de digitale dienst, omdat het land heffingsbevoegdheid bepaalt aan de hand van waar de dienstverrichter is gevestigd. Deze mogelijke dubbele heffing is een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. De OECD heeft deze mogelijkheid onderkent en beveelt daarom aan uit te gaan van het bestemmingslandbeginsel.⁹⁸ Binnen de EU wordt uitgegaan van het bestemmingslandbeginsel, waardoor een eventuele dubbele heffing te wijten valt aan een dispariteit in wetgeving tussen de EU en het land van oorsprong. Het is in zoverre niet een probleem dat door de Btw-richtlijn kan worden opgelost. Het betreft een probleem dat op internationaal niveau dient te worden aangepakt.

⁹⁸ OECD. (2015, november). *International VAT/GST Guidelines*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>, p. 40.

De niet-EU-ondernemer dient te bepalen, net zoals de EU-ondernemer, waar diens afnemer woont in de EU. Hierdoor stuit hij op dezelfde administratieve lasten als de EU-ondernemer en in zoverre is ook hier dus sprake van een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

Omdat een aanbieder van digitale diensten ook in deze situatie in voorkomende gevallen te maken zal hebben met meerdere btw-tarieven, ben ik van mening dat de mogelijkheid tot afwenteling in het geding komt. Ook op dit punt is er een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

4.4.3 Analyse juridische dimensie neutraliteitsbeginsel

De juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel richt zich op de gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten. Het is voor de juridische dimensie van belang dat deze gelijksoortige goederen en diensten op evenwaardige wijze in de btw-heffing worden betrokken. Ook dienen ondernemers die dezelfde economische handelingen verrichten uit hoofde van het neutraliteitsbeginsel gelijk behandeld te worden.

De juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel bestaat uit de volgende aspecten:

- 1) Gelijksoortige goederen en diensten dienen voor de heffing van btw gelijk te worden behandeld;
- 2) Het eenvoudbeginsel gebiedt een gelijke en eenvoudige toepassing van de btw-regelgeving op ondernemers;
- 3) De rechtsvormkeuze van de ondernemer mag niet van invloed zijn op de btw-behandeling van ondernemers (rechtsvormneutraliteit);
- 4) Externe neutraliteit waarborgt dat de belastingdruk gelijk is ongeacht de herkomst van de goederen of diensten.

De punten 3 en 4 zullen niet aan bod komen in de analyse, omdat er op deze punten geen inbreuk wordt verwacht. In paragraaf 2.4.3 is reeds geconstateerd dat de rechtsvormneutraliteit wordt gewaarborgd. Ook zorgt de huidige Btw-richtlijn ervoor dat er externe neutraliteit bestaat.

De punten 1 en 2 zullen wel worden behandeld. Op deze punten worden er wel inbreuken verwacht. Wederom worden de drie geschetste transacties geanalyseerd.

1) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In deze situatie is de plaats van de digitale dienst daar waar de afnemer woont. De dienstverrichter zal conform de btw-regelgeving van de lidstaat van diens afnemer zijn btw-schuld moeten vaststellen. Het btw-tarief van die lidstaat zal van toepassing zijn. In zoverre wordt een gelijke behandeling bewerkstelligt nu alle aangeboden digitale diensten in die lidstaat hetzelfde worden behandeld. Onder de oude btw-regelgeving werden ondernemers geprikkeld om zich te vestigen in een lidstaat met een laag btw-tarief, wat leidde tot oneerlijke concurrentie. Het is echter mijns inziens ook niet helemaal juist om nu te stellen dat digitale diensten gelijk worden behandeld voor de btw, omdat de btw-tarieven nog niet volledig zijn geharmoniseerd. Alleen vanuit het oogpunt van het bestemmingsland (of: de consument) is dit het geval. Daartegenover staat dat dit wellicht wel het meest relevante is; de niet-ondernemer bevindt zich in de regel namelijk niet in de positie om invloed uit te oefenen op het btw-

tarief dat hij verschuldigd is. De keuzes die hij heeft zijn niet consumeren, waardoor hij geen btw verschuldigd is, of om de vaststelling van zijn woonplaats te manipuleren. De keuze voor de lidstaat van vestiging wordt niet meer beïnvloed door de nieuwe btw-regelgeving. Uiteraard speelt ook het functioneren van de belastingautoriteiten een rol. Iets wat overigens naar mijn mening van invloed is op het eenvoudbeginsel, maar het reikt te ver om die factor mee te nemen in deze analyse.

De nieuwe btw-regelgeving brengt onvermijdelijk met zich mee dat aanbieders van digitale diensten met verschillende btw-tarieven te maken krijgen. Dit heeft gevolgen voor de bepaling van de prijs die ze in rekening brengen voor die diensten. Zo kan een aanbieder van digitale diensten ervoor kiezen per lidstaat verschillende prijzen inclusief btw te hanteren of om vast te houden aan een (oude) vaste prijs. Uit een artikel van Ecommerce Europe blijkt dat het vertonen van de juiste 'check-out prijs' een extra moeilijkheid oplevert voor ondernemers.⁹⁹ Tijdens het reeds aangehaalde seminar merkte de spreker van Activision Blizzard op dat moet worden gekeken of de in voorkomende gevallen hogere btw bedragen aan de afnemers moeten worden doorberekend of dat de ondernemer deze als extra kosten draagt.¹⁰⁰ Hij voegt daaraan toe dat de vraag, "Wat doet de concurrent?", hierbij van belang is. De digitale dienst wordt qua btw-tarief per lidstaat verschillend in de heffing betrokken. Vanuit het oogpunt van de dienstverrichter is zeker geen sprake van een geheel gelijke behandeling. Het meest relevante acht ik echter dat goederen en diensten in het land van bestemming op gelijke voet in de heffing worden betrokken. Het eenvoudbeginsel komt echter wel in het gedrang.

Een aanbieder van digitale diensten kan kiezen; of aangifte doen in één lidstaat via de MOSS-regeling of registreren in iedere lidstaat afzonderlijk. Hoe dan ook zullen de administratieve lasten zwaarder zijn dan onder de oude regelgeving. Hij zal voor al zijn afnemers de woonplaats moeten bepalen. Dit is in het bijzonder een lastige opgave voor de kleinere internetondernemers. Een complexe btw-regelgeving, waarvan toch zeker wel gesproken mag worden, kan concurrentieverstorend werken omdat de administratieve last relatief zwaarder is voor kleinere bedrijven. Op dit punt acht ik dat inbreuk wordt gemaakt op het neutraliteitsbeginsel.

Al met al constateer ik alleen een inbreuk op punt 2. De administratieve lasten worden verzwaard en deze verzwarende zal vooral gevoeld worden door de kleinere internetondernemers.

2) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een buiten de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In deze situatie is de plaats van de digitale dienst daar waar de afnemer woont. De vraag of gelijksoortige goederen en diensten voor de heffing van btw gelijk worden behandeld, is hier in mindere

⁹⁹ Ecommerce Europe. (2015, september 17). *Ecommerce Europe presented VAT issues related to e-commerce at a European Commission's conference*. Opgehaald van <http://www.ecommerce-europe.eu/news/2015/ecommerce-europe-presented-vat-issues-related-to-e-commerce-at-a-european-commissions-conference>

¹⁰⁰ Schippers, M. (2015). Centralisatie en vereenvoudiging in btw- en douaneaangiften. *Weekblad Fiscaal Recht*, nummer 373.

mate van betekenis. De Btw-richtlijn heeft geen werkingssfeer buiten de EU. De heffingsbevoegdheid ligt bij het land van de afnemer. Op punt 1 constateer ik dan ook geen inbreuk.

Dit is anders voor punt 2. De EU-ondernemer zal moeten aantonen dat zijn afnemer buiten de EU woont. Dit brengt een administratieve last met zich mee die relatief zwaarder weegt voor kleinere internetondernemers. Het kan deze groep ervan doen afschrikken om hun diensten buiten de EU aan te bieden. Ik acht dit een inbreuk op het eenvoudbeginsel.

3) Een niet-EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

In deze situatie is de plaats van de digitale dienst daar waar de afnemer woont. Hier gelden dezelfde argumenten als de analyse bij transactie 1. Doordat de btw-tarieven op EU niveau niet volledig zijn geharmoniseerd zullen digitale diensten per lidstaat anders belast worden. Van een volledig gelijke behandeling is derhalve geen sprake. Het is echter vooral relevant dat goederen en diensten in het land van bestemming op gelijke voet in de heffing betrokken worden. Op dit punt acht ik geen inbreuk aanwezig.

Er wordt afbreuk gedaan aan het eenvoudbeginsel nu de btw-regelgeving complex is en daardoor relatief zwaardere lasten voor kleinere internetondernemer teweegbrengt. Ik acht dit een inbreuk op het eenvoudbeginsel.

4.4.4 Conclusie

In deze paragraaf zijn de economische dimensie en de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel aan bod gekomen. Er is getoetst of er bij de geschetste transacties een inbreuk wordt gemaakt op de aan deze dimensies ten grondslag liggende aspecten. Ingeval er door een EU-ondernemer gepresteerd wordt aan een in de EU woonachtige niet-ondernemer bestaat er geen gevaar op dubbele (non)-heffing, omdat er binnen de EU een geharmoniseerd Btw-stelsel wordt toegepast. De zwaardere administratieve lasten die de nieuwe Btw-regelgeving met zich meebrengt vormen daarentegen wel een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Wanneer de EU-ondernemer presteert aan een buiten de EU woonachtige niet-ondernemer kan er dubbele non-heffing optreden, maar gezien de beperkte werkingssfeer van de Btw-richtlijn acht ik dit geen probleem. Wel constateer ik hier ook een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. De btw dient volledig te worden afgewenteld op de consument, maar de nieuwe btw-regelgeving bemoeilijkt dit. Dit is een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Tot slot kan er dubbele heffing optreden bij transacties van de derde soort en dit vormt derhalve een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

De juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel krijgt ook enkele klappen te verduren. Zo kan men niet met recht stellen dat de digitale diensten een geheel gelijke behandeling toebedeeld krijgen binnen de EU. Per lidstaat geldt namelijk een ander btw-tarief. Ik ben echter van mening ben dat het meest relevante is dat digitale diensten in het bestemmingsland op gelijke voet in de heffing worden betrokken. Er wordt wel afbreuk gedaan aan het eenvoudbeginsel, omdat de administratieve lasten verzaard worden en hierdoor de kleinere internetondernemers relatief zwaarder worden getroffen.

4.5 Een nadere beschouwing van de economische aspecten: een cijfermatige analyse

In deze paragraaf zal ik pogen uiteen te zetten wat het economische belang is bij de nieuwe btw-regelgeving. Het doel van de nieuwe btw-regelgeving is om handelsverstoringen te beteugelen die ontstaan als gevolg van niet-economisch ingegeven prikkels die de keuzes van ondernemers sturen, bijvoorbeeld ten aanzien van de vestigingsplaats van hun bedrijf of de keuze om bepaalde goederen en diensten aan te bieden. Zo stuit je, zoals reeds duidelijk is aangekaart, op extra administratieve lasten wanneer je digitale diensten aanbiedt. Een ondernemer kan om deze reden ervoor kiezen om op te houden met het aanbieden van digitale diensten¹⁰¹ of ervoor zorgen dat de digitale dienst een reguliere dienst wordt door het menselijk ingrijpen te vergroten. Zo wordt in een artikel gesuggereerd om iedere verkoop handmatig af te handelen zodat een MOSS-aangifte niet nodig is.¹⁰²

Hierdoor ontstaat een tegenstrijdigheid. Enerzijds beoogt de nieuwe btw-regelgeving om niet-economische prikkels weg te halen die het handelsverkeer negatief beïnvloeden, en anderzijds zien we dat ondernemers gehinderd worden om digitale diensten aan te bieden vanwege de zwaardere administratieve lasten. Naar verwachting zijn het vooral de kleinere ondernemers die de keuze maken om het grensoverschrijdend aanbieden van digitale diensten aan consumenten stop te zetten. Grote partijen, zoals Netflix, Activision Blizzard of Google, willen hun marktaandeel behouden. Tevens kunnen zij moeilijk ineens 'nee' zeggen tegen al hun reeds bestaande EU-klienten. Tot slot bestaat een verbod op discriminatie wat betekent dat je niet zonder geldige reden de verkoop van een digitale dienst aan een EU-afnemer kan weigeren.¹⁰³

De vele publicaties¹⁰⁴ die zijn verschenen tonen aan dat de administratieve lasten die de nieuwe btw-regelgeving met zich meebrengt een reëel probleem vormen voor de grensoverschrijdende handel in digitale diensten. Uit een enquête uitgevoerd door Ecommerce Europe blijkt dat btw behoort tot de top 3 van barrières voor grensoverschrijdende e-commerce.¹⁰⁵ Het MOSS-systeem biedt een

¹⁰¹ Europese Commissie. (2014, oktober 29). *On the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf, p. 2. Een consultatie van de Europese Commissie wijst uit dat de complexiteit, extra compliance kosten en rechtsonzekerheid bedrijven ervan weerhoudt om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooiën.

¹⁰² Blueberry Dynamic. (sd). *De nieuwe BTW-MOSS wet van 1 januari 2015 raakt online ondernemers hard en pijnlijk*. Opgehaald van <http://www.blueberrydynamic.nl/artikelen/de-nieuwe-btw-moss-wet-van-1-januari-2015-raakt-online-ondernemers-hard-en-pijnlijk>

¹⁰³ Publicatieblad van de Europese Unie. (2012, oktober 26). *Handvest van de grondrechten van de Europese Unie*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=NL>, artikel 21.

¹⁰⁴ <http://blog.iusmentis.com/2015/01/13/hoe-rampzalig-zijn-de-nieuwe-btw-regels-voor-online-ondernemers/>
<http://www.metronieuws.nl/binnenland/2015/01/chaos-rond-online-handel-in-muziek>
<http://online4mkb.nl/btw-over-digitale-diensten/>
<http://www.zzp-nederland.nl/artikel/btw-digitale-diensten>

¹⁰⁵ Ecommerce Europe. (2015, juni). *Analysis of the survey "Barriers to Growth"*. Opgehaald van <http://www.ecommerce-europe.eu/stream/survey-barriers-to-growth-ecommerce-europe-2015.pdf>

lastenverlichting, maar het blijft noodzakelijk om de woonplaats van de niet-ondernemer te kunnen aantonen. Er wordt naar mijn mening terecht de vraag gesteld in het artikel van ZZP-Nederland of de moeite wel opweegt tegen de verdiensten. Er bestaat een economisch belang, namelijk de stimulatie van grensoverschrijdende handel binnen de EU, en dit kan een inbreuk op het bestemmingslandbeginsel rechtvaardigen. Deze gerechtvaardigde inbreuk zien we duidelijk terugkomen in de toepassing van een omzeldrempel bij de regeling voor afstandsverkopen.

In december 2015 zijn aanbevelingen gekomen van de Vereniging van Europese belastingadviseurs (CFE).¹⁰⁶ Eén van die aanbevelingen ziet specifiek op een registratiedrempel voor de MOSS-regeling en komt daarmee sterk overeen met het drempelbedrag dat de regeling voor afstandsverkopen kent. De CFE benadrukt het belang van een EU-brede drempel. Zij is van mening dat, indien de MOSS-regeling verder wordt uitgebreid naar andere goederen en diensten, geen geldige redenen meer bestaan om de drempel per lidstaat vast te stellen. In een persbericht van 13 januari 2012 heeft de Europese Commissie aangegeven de MOSS-regeling te willen uitbreiden tot andere goederen en diensten.¹⁰⁷ Door een EU-brede drempel kunnen de lokale leveringen van goederen en diensten ook in aanmerking worden genomen en zullen relatief grote bedrijven verplicht zijn btw af te dragen in een andere lidstaat ondanks dat de verkopen minimaal zijn in die andere lidstaat. De hoofdgedachte lijkt te zijn dat relatief kleine bedrijven (vaak ook aangeduid als SMEs: Small and Medium-sized Enterprises) op het gebied van administratieve lasten worden ontzien door deze EU-brede drempel. Het is een goede aanbeveling die het beoogde effect teweeg kan brengen: ontzien van kleinere bedrijven en als gevolg daarvan de grensoverschrijdende handel stimuleren.

Het bestemmingslandbeginsel is door de OECD¹⁰⁸ en de Europese Commissie¹⁰⁹ erkent als het beste uitgangspunt voor de heffing van btw. Een dergelijk stelsel zou tot de meeste neutraliteit leiden, voorkomen dat er dubbele (non)-heffing optreedt en een gelijk speelveld¹¹⁰ creëren voor bedrijven. Gezien het feit dat de digitale economie¹¹¹ groeit, en daarmee ook het aanbod van digitale diensten, is in dat opzicht de uitbreiding van het bestemmingslandbeginsel naar digitale diensten een positieve ontwikkeling. Dit zorgt ervoor dat lidstaten niet meer kunnen concurreren op het gebied van btw-tarieven, dat ondernemers zich niet laten leiden door niet-economische prikkels en dat de btw-

¹⁰⁶ Confederation Fiscale Europeenne Fiscal Committee. (2015). *Opinion Statement FC14/2015 on Modernising VAT for cross-border e-commerce*. Opgehaald van <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2014-2015%20on%20Modernising%20VAT%20for%20cross-border%20e-commerce.pdf>, p. 3-4.

¹⁰⁷ Europese Commissie. (2012, januari 13). *Belastingen: éénloketsysteem wordt uitgebreid om grensoverschrijdende naleving btw-verplichtingen te vereenvoudigen*. Opgehaald van http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-17_nl.htm

¹⁰⁸ OECD. (2015, november). *International VAT/GST Guidelines*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>, p. 12.

¹⁰⁹ Europese Commissie. (2014, oktober 29). *On the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf, p. 3.

¹¹⁰ Het 'gelijke speelveld' ziet op de toepassing van hetzelfde btw-tarief op goederen en diensten binnen dezelfde belastingjurisdictie, ongeacht de herkomst van deze goederen of de vestigingsplaats van de dienstverrichter.

¹¹¹ Een eenduidige definitie van de 'digitale economie' is er niet, maar het duidt op een economie die gebaseerd is op digitale technologie waarbij de markt gefaciliteerd wordt door het wereldwijde web.

opbrengsten toekomen aan de lidstaat waar het verbruik plaatsvindt. Ter illustratie van deze groei: in 2004 werd er in de EU nog slechts door 20% van de individuen een goed of dienst via internet gekocht, terwijl dit in 2015 gestegen was naar 53%.¹¹² Dit percentage omvat weliswaar niet alleen digitale diensten, maar het geeft wel weer dat het doen van aankopen via internet flink is toegenomen. Noorwegen kent sinds juli 2011 al een systeem dat digitale diensten verricht door buiten Noorwegen gevestigde dienstverrichters aan Noorse consumenten in de heffing betreft. In september 2015 werd het succes van dit systeem door de Noorse belastingautoriteiten onderschreven op de EU Fiscalis conferentie van ministers van financiën in Dublin, omdat het sinds de introductie (omgerekend naar Euro's) €266,5 miljoen op heeft gebracht.¹¹³

Tijdens diezelfde conferentie heeft de Europese Commissie te kennen gegeven dat destijds meer dan 11.000 bedrijven MOSS-geregistreerd waren en dat de verwachting was dat €3 miljard aan btw betaald zou worden via MOSS in 2015. Dit komt neer op €18 miljard aan omzet.¹¹⁴ De Europese Commissie liet blijken tot dusverre positief te zijn over MOSS. €3 miljard is relatief weinig, als je dit bijvoorbeeld plaatst ten opzichte van de Nederlandse miljoenennota 2016¹¹⁵: €253,5 miljard aan inkomsten totaal. De €3 miljard is exclusief de omzetbelasting die via lokale registraties wordt afgedragen en exclusief de omzetbelasting die niet wordt aangegeven (maar wel aangegeven moet worden). Maar ook dan blijft de btw-opbrengst naar verwachting bescheiden. Waarom leggen we ondernemers dan zware administratieve lasten op? Er wordt veel gewicht toegekend aan het bestemmingslandbeginsel en de neutraliteit van het btw-stelsel. Mijns inziens ligt het antwoord vooral besloten in het groeipotentieel van de digitale dienstenmarkt. Een heffing conform het bestemmingslandbeginsel biedt een goede basis voor de toekomst.

In een document van de OECD wordt gewezen op de groei die e-commerce heeft doorgemaakt. Zo is e-commerce in Nederland flink gegroeid, van 3,4% aandeel in totale bedrijfsomzet in 1999 naar 14,1% in 2009.¹¹⁶ Voor 2014 werd geschat dat B2C e-commerce verkopen zouden toenemen tot voorbij de \$1,4 biljoen: een toename van bijna 20% ten opzichte van 2013. In 2018 wordt geschat dat deze verkopen verder toenemen tot \$2,356 biljoen.¹¹⁷ Weliswaar niet allemaal digitale diensten, maar de

¹¹² Eurostat. Opgehaald van

<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tin00067>. Laatste update op 27 januari 2016. Ik heb de parameters aangepast naar "laatste online aankoop: in de 12 maanden voor afname van de enquête".

¹¹³ Taxamo. (2016, januari 18). *Norway VOES compliance now supported by Taxamo*. Opgehaald van

<https://www.taxamo.com/norway-voes-compliance/>

¹¹⁴ Meridian Global Services. (2015, september 11). *Fiscalis Conference: 'Modernising VAT for cross-border E-Commerce'*.

Opgehaald van <https://www.meridianglobalservices.com/blog/2015/09/11/Fiscalis-Conference-Modernising-VAT-for-cross-border-E-Commerce>

¹¹⁵ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsiesdag/inhoud/miljoenennota-rijksbegroting-en-troonrede/huishoudboekje>

¹¹⁶ OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Opgehaald van <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315281e.pdf?expires=1460036840&id=id&accname=guest&checksum=97C7DD4A2F3A60BE86E0CD57CF334DA6>

¹¹⁷ Ibid, p. 56.

verwachtingen illustreren het economische belang. Ecommerce Europe schat het aandeel van de Europese digitale economie in het Bruto Nationaal Product op 2,45%, waarvan verwacht wordt dat dit in 2016 zal verdubbelen en in 2020 bijna verdriedubbeld zal zijn.¹¹⁸

Gezien het economische potentieel van de 'digitale economie', ben ik van mening dat een heffing in lijn met het bestemmingslandbeginsel het meest wenselijke is. De verkoop van digitale diensten zal naar verwachting flink toenemen de komende jaren. De invoering van de nieuwe btw-regelgeving zorgt ervoor dat niet-economische prikkels worden weggenomen. Bovendien is gekozen voor een btw-stelsel met het voornoemde beginsel als uitgangspunt. Alhoewel de administratieve lasten zwaar wegen, zorgt de MOSS-regeling ervoor dat deze gemitigeerd worden. Wel ben ik de mening toegedaan dat er verbeteringen mogelijk zijn en dat een inbreuk op het bestemmingslandbeginsel toelaatbaar is in de vorm van een omzeldrempel. De administratieve last is voor kleine ondernemers disproportioneel en een omzeldrempel is een gepaste tegemoetkoming. In de volgende paragraaf zal ik aanbevelingen doen.

4.6 Aanbevelingen

Bij de toetsing van de nieuwe btw-regelgeving aan het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel is een aantal inbreuken geconstateerd. In deze paragraaf zullen enkele aanbevelingen uiteengezet worden die de inbreuken kunnen mitigeren dan wel opheffen. Ik zal mij richten op aanbevelingen waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat daar in een bepaalde mate invulling aan wordt gegeven.

Aanbeveling 1: Een omzeldrempel voor digitale diensten

Deze aanbeveling ziet op een praktische vereenvoudiging voor kleinere ondernemers die digitale diensten aanbieden aan afnemers binnen de EU. In lijn met de aanbeveling van de Vereniging van Europese belastingadviseurs (CFE) ben ik van mening dat een EU-brede omzeldrempel een wenselijke toevoeging is aan de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten. Zo zullen relatief grote bedrijven verplicht zijn btw af te dragen in een lidstaat, ook ingeval de verkopen in die lidstaat beperkt zijn, en kleinere ondernemers zullen worden ontzien. Dit zorgt ervoor dat de administratieve lasten proportioneel en gepast zijn ten aanzien van de belastingplichtige. De inbreuk op de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel wordt gemitigeerd door een EU-brede omzeldrempel. Daarnaast kan de inbreuk op het eenvoudbeginsel van de juridische dimensie ook gemitigeerd worden door het opvolgen van deze aanbeveling.

De vaststelling van de hoogte van deze omzeldrempel is geen makkelijke opgave. Het is onvermijdelijk dat deze enigszins arbitrair zal zijn. Een drempel van minimaal €100.000, zoals de CFE ook voorstelt¹¹⁹, is

¹¹⁸ Ecommerce Europe. (2015). *European B2C E-commerce Report 2015*. <http://nrw.nl/wp-content/uploads/2015/07/European-b2c-e-commerce-report-2015.pdf>, p. 15.

¹¹⁹ Confederation Fiscale Europeenne Fiscal Committee. (2015). *Opinion Statement FC14/2015 on Modernising VAT for cross-border e-commerce*. Opgehaald van <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2014-2015%20on%20Modernising%20VAT%20for%20cross-border%20e-commerce.pdf>, p. 4.

goed te verdedigen. Dit voorkomt dat ondernemers in lidstaten met een hoge binnenlandse omzeldrempel, zoals het Verenigd Koninkrijk¹²⁰, zich voor btw-doeleinden moeten registreren voor grensoverschrijdende leveringen terwijl zij dit niet hoeven doen voor binnenlandse leveringen. Daarnaast is het relatief makkelijk om een digitale dienst aan te bieden aan een afnemer in een andere lidstaat, ten opzichte van het leveren van een goed. In dat opzicht zal een ondernemer die digitale diensten aanbiedt zich sneller in de positie bevinden waarin hij btw moet afdragen in een andere lidstaat dan zijn lidstaat van vestiging.

Het opvolgen van deze aanbeveling leidt echter tot een inbreuk op de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel. De digitale diensten worden, op voorwaarde dat de ondernemer beneden de omzeldrempel blijft, tegen het btw-tarief belast dat van toepassing is in de lidstaat van de dienstverrichter. In paragraaf 4.4.3 heb ik geconcludeerd dat het vanuit het oogpunt van de consument het meest relevant is hoe het goed of de dienst wordt belast. Onder deze aanbeveling worden soortgelijke digitale diensten tot op zekere hoogte ongelijk behandeld voor de heffing van btw. Ik ben echter van mening dat, gezien de beperkte werkingssfeer van deze EU-brede omzeldrempel, de inbreuk beperkt blijft en dat de winst in de vorm van een administratieve lastenverlichting zwaarder weegt dan de inbreuk.

Aanbeveling 2: Bevordering van de praktische uitvoerbaarheid ten aanzien van de bepaling van de woonplaats van de afnemer door een actievere rol van de belastingautoriteiten

Zoals aangegeven, is het voor de ondernemer geen simpele klus om te achterhalen waar zijn afnemer woont. Voor de weerlegbare bewijsvermoedens zal hij in het bezit moeten zijn van twee niet tegenstrijdige bewijsstukken. Dit zal in de praktijk een lastige opgave zijn, zeker voor de kleinere ondernemers die over beperkte middelen beschikken. Een ondernemer zal in veel gevallen geen toegang hebben tot de gegevens uit een bevolkingsregister. Belastingautoriteiten hebben hier echter vaak wel (beperkte) toegang toe.

Indien een belastingautoriteit een ondersteunende rol kan spelen in de verificatie van bepaalde gegevens, zou dat voor de ondernemer een kopzorg minder zijn. De ondernemer kan de gegevens die hij heeft ontvangen van de afnemer ter verificatie overleggen aan de belastingautoriteit. Mochten de gegevens onjuist blijken te zijn, ligt de verantwoordelijkheid bij de ondernemer om de juiste gegevens te achterhalen. De rol van de belastingautoriteit is slechts ondersteunend van aard en ontheft de ondernemer niet van zijn verantwoordelijkheid om correcte informatie te achterhalen. Door het opvolgen van deze aanbeveling kan de inbreuk op de economische dimensie worden gemitigeerd. De ondersteuning van de belastingautoriteit op dit vlak zorgt ervoor dat de administratieve lasten afnemen voor de ondernemer.

¹²⁰ Deze bedraagt nu £81.000, omgerekend ongeveer €106.000.

Aanbeveling 3: Bevordering van de praktische uitvoerbaarheid van de MOSS-regeling

De MOSS-regeling kan mijns inziens een nog grotere administratieve lastenverlichting bieden. Dat kan door:

- 1) het vorderen van btw toe te laten in de MOSS-aangifte, en door
- 2) in de MOSS-aangifte per lidstaat (op zijn minst) het algemene tarief te vermelden en de verlaagde tarieven.

Nu dient er nog steeds een apart teruggaafverzoek ingediend te worden per lidstaat waar door de dienstverrichter btw is betaald. Alhoewel een dergelijk teruggaafverzoek relatief gemakkelijk in te dienen is via een portaal van de eigen belastingautoriteit in de lidstaat van vestiging, zou het voor de belastingplichtige eenvoudiger zijn om dit af te wikkelen via de MOSS-aangifte. Dit betekent dat belastingautoriteiten informatie moeten uitwisselen waarmee het recht op aftrek van voorbelasting kan worden vastgesteld. Gezien de ontwikkelingen op dit gebied, lijkt dit mij uitvoerbaar voor de belastingautoriteiten. Het biedt een administratieve lastenverlichting die het voor de ondernemer aantrekkelijker maakt om gebruik te maken van de MOSS-regeling en zijn digitale diensten grensoverschrijdend aan te bieden.

Het zou voor de belastingplichtige eenvoudiger zijn indien de relevante btw-tarieven in de MOSS-aangifte worden vermeld per lidstaat. Idealiter met een toelichting op de soort diensten per tarief. De belastingplichtige kan in zulks geval beter beoordelen hoe hij zijn belastingschuld moet vaststellen. Deze aanbeveling komt vooral ten goede aan het eenvoudbeginsel.

4.7 Beantwoording deelvragen

In de voorgaande paragrafen is de nieuwe btw-regelgeving getoetst aan de basisbeginselen die ten grondslag liggen aan de btw-richtlijn. Hiervoor is het toetsingskader gebruikt dat in hoofdstuk 2 uiteen is gezet en het wettelijke kader van hoofdstuk 3. Daarnaast is er een paragraaf gewijd aan het economische belang van de nieuwe btw-regelgeving. In deze paragraaf zal er antwoord worden gegeven op de gestelde deelvragen in paragraaf 4.1, te weten:

- 1) Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding conform de basisbeginselen in de heffing betrokken onder de nieuwe btw-regelgeving?
- 2) In hoeverre worden de basisbeginselen gehonoreerd door de nieuwe btw-regelgeving?
- 3) Zijn er alternatieve benaderingen denkbaar die recht doen aan de basisbeginselen en tegelijkertijd de uitvoerbaarheid en controleerbaarheid bevorderen?

Om de deelvragen te kunnen beantwoorden, zijn er drie mogelijk B2C-transacties geanalyseerd, te weten:

- 1) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer;
- 2) Een EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een buiten de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer;
- 3) Een niet-EU-ondernemer verricht een digitale dienst voor een in de EU woonachtige afnemende niet-ondernemer.

De transacties zijn getoetst aan het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Voor het bestemmingslandbeginsel geldt dat het verbruik daar belast dient te worden waar het plaatsvindt. De belastingheffing over een digitale dienst wordt als effectief beschouwd indien de heffing daar geschiedt waar het (vermoedelijke) verbruik plaatsvindt. Indien de heffing niet verloopt in lijn met het bestemmingslandbeginsel, zal de heffing als ineffectief worden beschouwd. Bij het neutraliteitsbeginsel spelen meerdere economische en juridische aspecten een rol. Hieronder zal er antwoord worden gegeven op de eerste twee deelvragen:

- 1) Worden e-commerce transacties in een B2C-verhouding conform de basisbeginselen in de heffing betrokken onder de nieuwe btw-regelgeving?
- 2) In hoeverre worden de basisbeginselen gehonoreerd door de nieuwe btw-regelgeving?

Bestemmingslandbeginsel

Met betrekking tot transactie 1 is geconcludeerd dat de belastingheffing in de meeste gevallen plaatsvindt in lijn met het bestemmingslandbeginsel. Er kan namelijk niet met zekerheid worden gesteld dat in alle situaties aangesloten wordt bij de plaats van verbruik. De plaatsbepaling van een digitale dienst, waarvoor aangesloten wordt bij de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer, is gestoeld op het vermoeden dat daar het verbruik plaatsvindt. De gekozen benadering lijkt sterk op een praktische benadering vergelijkbaar met het principe 'besteding is verbruik'.

Met betrekking tot transactie 2 is geconcludeerd dat deze in lijn is met het bestemmingslandbeginsel. In de EU vindt geen heffing plaats, omdat het (vermoedelijke) verbruik plaatsvindt buiten de EU.

Met betrekking tot transactie 3 is geconcludeerd dat deze in lijn is met het bestemmingslandbeginsel, doch bestaat er eenzelfde onzekerheid als bij transactie 1 ten aanzien van de heffing op de plaats van het verbruik.

Neutraliteitsbeginsel

Ten aanzien van het neutraliteitsbeginsel zijn er vier inbreuken geconstateerd. In dit onderzoek is het neutraliteitsbeginsel opgedeeld in twee dimensies, te weten de economische en de juridische dimensie. Bij de economische dimensie zijn drie inbreuken geconstateerd. Bij de juridische dimensie is één inbreuk geconstateerd. Hierna zullen deze twee dimensies apart worden behandeld.

- Economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel

Op de volgende drie aspecten van de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel zijn inbreuken geconstateerd: (1) de ondernemer moet de btw op de consument kunnen afwentelen, (2) administratieve lasten mogen niet disproportioneel of ongepast zijn, en (3) er mag geen dubbele (non)-heffing optreden.

Met betrekking tot de eerste transactie zijn er twee inbreuken geconstateerd die zien op de hiervoor genoemde punten 1 en 2. Het is aannemelijk dat ondernemers zich niet altijd in de positie bevinden om de btw volledig af te wentelen op de consument, nu zij te maken hebben met meerdere btw-tarieven. Dit zal gevolgen hebben voor hun prijsstrategie. De btw was voorheen niet volkomen neutraal in economisch opzicht. De wijzigingen tasten de afwentelingsmogelijkheden verder aan en dit acht ik een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Daarnaast brengt de nieuwe btw-regelgeving een verzwaring van administratieve lasten met zich mee voor ondernemers die grensoverschrijdend digitale diensten aanbieden. Ondernemers moeten namelijk de woonplaats van hun afnemer bepalen en btw afdragen in de afzonderlijke lidstaten waar zij deze diensten aanbieden. Dit werkt verstrend, omdat het ondernemers ervan kan weerhouden om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooien.

Met betrekking tot transactie 2 is er, net zoals bij transactie 1, een inbreuk geconstateerd op punt 2: de administratieve lastenverzwaring. Omdat ook hier bewezen moet worden waar de afnemer woont en er, afhankelijk van het derde land, btw-aangifte gedaan moet worden in dat derde land, is er sprake van een administratieve lastenverzwaring.

Tot slot is er transactie 3. In deze situatie wordt er inbreuk gemaakt op alle drie de punten. Zo wordt een niet-EU-ondernemer ook in voorkomende gevallen geconfronteerd met meerdere btw-tarieven, wat gevolgen heeft voor zijn prijsstrategie en als consequentie zal dat zijn vermogen tot afwenteling van de btw aantasten. De niet-EU-ondernemer zal daarnaast gehinderd worden door de administratieve lasten. Tot slot bestaat er in deze situatie een risico op dubbele heffing. Zo kan het zo zijn dat het land waar de dienstverrichter is gevestigd heft over de digitale dienst, omdat het land heffingsbevoegdheid vaststelt op basis van de vestigingsplaats van de dienstverrichter. De OECD beveelt in deze context het bestemmingslandbeginsel aan om deze vorm van belastingconflicten te vermijden. Deze inbreuk is echter niet zozeer te wijten aan de btw-richtlijn, maar het betreft een probleem dat op internationaal niveau moet worden aangepakt.

- Juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel

Op het volgende aspect van de juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel is een inbreuk geconstateerd: het eenvoudbeginsel gebiedt een gelijke en eenvoudige toepassing van de btw-regelgeving op ondernemers.

Bij alle drie de transacties wordt inbreuk gemaakt op het eenvoudbeginsel. De administratieve lasten die samenhangen met het bewijzen van de woonplaats van de afnemer zijn relatief zwaarder voor de kleinere ondernemers. De MOSS-regeling biedt weliswaar een lastenverlichting, maar voor de ondernemer zal het een flinke opgave blijven om rekening te houden met alle verschillende btw-tarieven.

Concluderend kan er gesteld worden dat de basisbeginselen geschaad worden. De heffing vindt conform het bestemmingslandbeginsel plaats, doch met een zekere onzekerheidsfactor. Er wordt inbreuk

gemaakt op het neutraliteitsbeginsel op drie aspecten van de economische dimensie en één aspect van de juridische dimensie. Door het opvolgen van aanbevelingen kunnen de gevolgen van deze inbreuken gemitigeerd worden.

- 3) Zijn er alternatieve benaderingen denkbaar die recht doen aan de basisbeginselen en tegelijkertijd de uitvoerbaarheid en controleerbaarheid bevorderen?

In paragraaf 4.6 heb ik een drietal aanbevelingen gedaan die vooral ten goede komen aan de praktische uitvoerbaarheid van de nieuwe regeling. Gezien het economische potentieel van de digitale economie en de groei die al is gerealiseerd, is de wijziging in regelgeving wenselijk. Het is echter wel van belang om kleine ondernemers de administratieve lastenverzwaring te besparen, ook omdat deze groep relatief weinig omzet genereert en daardoor niet of nauwelijks het handelsverkeer negatief kan beïnvloeden. Dit kan bereikt worden door een EU-brede omzeldrempel in te stellen waarbij ondernemers die onder een grens van €100.000 aan omzet blijven lokaal btw-aangifte kunnen blijven doen. Daarnaast kunnen belastingautoriteiten een actievere rol spelen in het verifiëren van gegevens ter bepaling van de woonplaats van afnemers. Dit omdat ondernemers in veel gevallen geen toegang zullen hebben tot bepaalde informatie, zoals de informatie in een bevolkingsregister, en belastingautoriteiten deze toegang juist wel hebben. Tot slot kan de MOSS-regeling aantrekkelijker gemaakt worden door het vorderen van btw op kosten die zijn gemaakt in een andere lidstaat toe te staan en door melding te maken van de algemene btw-tarieven (en verlaagde tarieven) in de MOSS-aangifte.

5. Conclusie

In dit hoofdstuk wordt een punt achter het onderzoek gezet. Er zal een antwoord worden geformuleerd op de probleemstelling: *“Hoe verhoudt de nieuwe btw-regeling voor B2C digitale diensten zich tot de basisbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel in de EU? Zijn er alternatieven die de basisbeginselen honoreren en beter controleerbaar c.q. uitvoerbaar zijn?”*

De basisbeginselen zijn uiteengezet en aan de hand van verschillende mogelijke transacties is getoetst of en in hoeverre de basisbeginselen worden gehonoreerd onder de nieuwe btw-regelgeving. Allereerst is er getoetst aan het bestemmingslandbeginsel. In de onderstaande tabel is een overzicht weergegeven van de bevindingen.

Tabel 2: Overzicht overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel onder nieuwe btw-regelgeving

Plaats van digitale dienst	
Transactie 1: EU-dienstverrichter en EU-afnemer	In overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel: Heffing vindt plaats in het land van de afnemer
Transactie 2: EU-dienstverrichter en niet EU-afnemer	In overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel: Geen heffing in EU
Transactie 3: Niet EU-dienstverrichter en EU-afnemer	In overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel: Heffing vindt plaats in het land van de afnemer

Onder de nieuwe btw-regelgeving zijn alle transacties in lijn met het bestemmingslandbeginsel. Er zijn echter beperkingen aan de gekozen benadering. Omdat er veel anonieme en virtuele aspecten kleven aan e-commerce is het een lastige opgave om met zekerheid de woonplaats van de afnemende niet-ondernemer vast te stellen. De regels omtrent de plaatsbepaling van een digitale dienst, bestaande uit onweerlegbare en weerlegbare vermoedens, bieden een praktische benadering vergelijkbaar met het principe ‘besteding is verbruik’.

Wanneer het neutraliteitsbeginsel getoetst wordt aan de hand van de geschetste transacties zien we dat enkele inbreuken op dit beginsel bestaan, zowel wat betreft de economische als de juridische dimensie van dit beginsel. Bij de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel wordt gekeken naar de economische verstoringen die de omzetbelasting veroorzaakt. Zoals iedere belasting, veroorzaakt ook de omzetbelasting economische verstoringen doordat keuzes van individuen en bedrijven worden beïnvloed door de heffing van omzetbelasting. In het kader van de economische dimensie wordt gestreefd naar een zo efficiënt mogelijke belasting waarvan de versturende werking minimaal is. Hieronder worden de inbreuken op de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel schematisch weergegeven.

Tabel 3: Overzicht van inbreuken op de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel onder nieuwe btw-regelgeving

Transactie	Economische dimensie		
	Afwenteling op consument	Administratieve lasten	Dubbele (non)-heffing
Transactie 1: EU-dienstverrichter en EU-afnemer	X	X	
Transactie 2: EU-dienstverrichter en niet EU-afnemer		X	X
Transactie 3: Niet EU-dienstverrichter en EU-afnemer	X	X	X

Een "X" betekent inbreuk. Een leeg veld betekent geen inbreuk.

De inbreuken die zien op mogelijke dubbele (non)-heffing zijn het gevolg van (mogelijke) dispariteiten tussen de EU en derde landen. Er kan dubbele non-heffing optreden bij transactie 2 wanneer het derde land niet heft. Dit is echter niet een inbreuk die kan worden weggenomen door de btw-richtlijn. De Btw-richtlijn heeft immers geen reikwijdte tot buiten de EU. Hoe het derde land de dienst wenst te belasten is niet een aangelegenheid waar de EU zich mee moet bemoeien. Bij transactie 3 kan er dubbele heffing optreden ingeval het derde land heffingsbevoegdheid bepaald op basis van de vestigingsplaats van de dienstverrichter. Ook dit is een inbreuk die niet door de btw-richtlijn kan worden weggenomen. Het betreft een probleem dat op internationaal niveau dient te worden aangepakt. De OECD heeft dit risico op dubbele heffing onderkend en beveelt aan om uit te gaan van het bestemmingslandbeginsel.

De ondernemer dient de btw af te kunnen wentelen op de consument. Doordat ondernemers in voorkomende gevallen onder de nieuwe btw-regelgeving geconfronteerd worden met meerdere btw-tarieven, zal dit gevolgen hebben voor hun prijsstrategie. Dit zal naar verwachting gevolgen hebben voor hun vermogen om de btw af te wentelen op de consument. Voor zowel transactie 1 als 3 zal dit een noemenswaardige rol spelen en derhalve wordt er bij beide transacties een inbreuk geconstateerd op dit aspect.

Bij alle drie de transacties wordt er inbreuk gemaakt op het aspect van administratieve lasten. De nieuwe btw-regelgeving brengt veel administratieve verplichtingen met zich mee die, afhankelijk van de verhouding tussen de baten en de kosten van het aanbieden van een digitale dienst, tot de beslissing kunnen leiden om de dienst niet aan te bieden.

Om de administratieve lasten te verlichten in een brede context is een drietal aanbevelingen gedaan. Allereerst kunnen belastingautoriteiten een ondersteunende rol spelen in de verificatie van bepaalde gegevens aangezien belastingautoriteiten vaak wel (beperkte) toegang hebben tot bijvoorbeeld een bevolkingsregister. Ondernemers kunnen gegevens overleggen aan de belastingautoriteit ter verificatie. Indien de gegevens onjuist blijken te zijn, blijft de verantwoordelijkheid bij de ondernemer liggen om de juiste gegevens te achterhalen. De rol van de belastingautoriteit blijft ondersteunend van aard en ontheft de ondernemer niet van enige verantwoordelijkheid om correcte informatie te achterhalen. De ondersteuning van de belastingautoriteit op dit vlak resulteert in een afname van de administratieve lasten voor de ondernemer.

De tweede aanbeveling ziet op het mogelijk maken van het vorderen van btw in de MOSS-aangifte en het vermelden van het algemene tarief en de verlaagde tarieven in de MOSS-aangifte per lidstaat. Nu dient een belastingplichtige nog steeds een apart teruggaafverzoek in te dienen per lidstaat waar door de dienstverrichter btw is betaald. Een integratie op dit gebied met de MOSS-regeling maakt het voor ondernemers aantrekkelijker om gebruik te maken van de MOSS-regeling en zijn digitale diensten grensoverschrijdend aan te bieden. Daarnaast zou een vermelding van de relevante btw-tarieven in de MOSS-aangifte per lidstaat een winst opleveren op het gebied van eenvoud. Idealiter wordt er ook voorzien in een toelichting wat betreft de soort diensten per tarief.

De derde aanbeveling ziet op een EU-brede omzeldrempel voor digitale diensten. De aanbeveling ziet op een praktische vereenvoudiging voor kleinere ondernemers die digitale diensten aanbieden aan afnemers binnen de EU. In lijn met de aanbeveling van de Vereniging van Europese belastingadviseurs (CFE) ben ik van mening dat een EU-brede omzeldrempel een wenselijke toevoeging is aan de nieuwe btw-regelgeving voor digitale diensten. Zo zullen relatief grote bedrijven verplicht zijn btw af te dragen in een lidstaat, ook ingeval de verkopen in die lidstaat beperkt zijn, en kleinere ondernemers zullen worden ontzien. Dit zorgt ervoor dat de administratieve lasten proportioneel en gepast zijn ten aanzien van de belastingplichtige. Deze aanbeveling heeft ook gevolgen voor het eenvoudbeginsel van de juridische dimensie. De gevolgen van de inbreuk op dit beginsel kunnen gemitigeerd worden door een EU-brede omzeldrempel voor digitale diensten.

De juridische dimensie van het neutraliteitsbeginsel richt zich op de gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten. Het is voor de juridische dimensie van belang dat deze gelijksoortige goederen en diensten op evenwaardige wijze in de btw-heffing worden betrokken. Ook dienen ondernemers die dezelfde economische handelingen verrichten uit hoofde van het neutraliteitsbeginsel gelijk behandeld te worden.

Er wordt inbreuk gemaakt op het eenvoudbeginsel van de juridische dimensie. De nieuwe btw-regelgeving brengt een administratieve lastenverzwaring met zich mee die relatief zwaarder weegt voor kleinere internetondernemers. De genoemde aanbevelingen dragen ook bij aan het mitigeren van de inbreuk die wordt gemaakt op dit aspect.

De nieuwe btw-regelgeving heeft ook gevolgen voor de gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten wat betreft de btw-heffing. Door uit te gaan van het bestemmingslandbeginsel worden ondernemers die digitale diensten verrichten geconfronteerd met verschillende btw-tarieven. Dit ligt aan het feit dat de btw-tarieven op EU-niveau niet volledig zijn geharmoniseerd. Digitale diensten worden als gevolg van de nieuwe btw-regelgeving in het bestemmingsland wel op evenwaardige wijze in de heffing betrokken. Dit is het meest relevant aangezien de consument zich in de regel niet in de positie bevindt om invloed uit te oefenen op het btw-tarief dat hij verschuldigd is. De keuze voor de lidstaat van vestiging wordt niet meer beïnvloed door de nieuwe btw-regelgeving. Op dit punt zie ik geen inbreuk.

Tot slot is nader ingegaan op de economische omvang van de digitale dienstverlening. Zowel de omvang nu als de potentiële omvang in de toekomst. De nieuwe btw-regelgeving beoogt om niet-economische prikkels weg te halen, maar tegelijkertijd komen er niet-economische prikkels bij in de vorm van een administratieve lastenverzwaring en de confrontatie met meerdere btw-tarieven die gevolgen heeft voor de prijsstrategie van bedrijven. Hierdoor ontstaat een tegenstrijdigheid. Enerzijds beoogt de nieuwe btw-regelgeving om niet-economische prikkels weg te halen die het handelsverkeer negatief beïnvloeden, en anderzijds zien we dat ondernemers gehinderd worden om digitale diensten aan te bieden vanwege de zwaardere administratieve lasten.

Het is evenwel zo dat de digitale economie steeds groter wordt. Zo kocht 53% van de consumenten een goed of dienst via het internet in 2015, ten opzichte van slechts 20% in 2004. Tijdens een conferentie in september 2015 gaf de Europese Commissie aan dat meer dan 11.000 bedrijven zich voor MOSS hadden geregistreerd en dat er naar verwachting €3 miljard aan btw betaald zou worden. Dit is exclusief de btw die wordt afgedragen via lokale registraties. Gezien het groeipotentieel van de digitale dienstenmarkt, biedt de nieuwe btw-regelgeving een goede basis voor de toekomst. Ecommerce Europe schat het aandeel van de Europese digitale economie in het Bruto Nationaal Product op 2,45%, waarvan verwacht wordt dat dit in 2016 zal verdubbelen en in 2020 bijna verdriedubbeld zal zijn.

Een heffing die in lijn is met het bestemmingslandbeginsel acht ik het meest wenselijk, ondanks de implicaties die dit met zich meebrengt. De invoering van de nieuwe btw-regelgeving zorgt ervoor dat niet-economische prikkels worden weggenomen. Bovendien is gekozen voor een btw-stelsel met het voornoemde beginsel als uitgangspunt. Wel ben ik de mening toegedaan dat er verbeteringen mogelijk zijn en dat een inbreuk op het bestemmingslandbeginsel toelaatbaar is in de vorm van een omzetrempel. Administratieve lasten voor kleine ondernemers kunnen hierdoor verminderd worden. Daarnaast zijn de andere hiervoor genoemde aanbevelingen nodig om het MOSS-systeem te verbeteren.

Literatuurlijst

Literatuur

- Beelen, S., Braun, K., Mobach, O., & Paardt, R. v. (2006). *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Choudhary, V. (2011). Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment. *International Tax Journal*, 37.
- Doesum, A. v. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer.
- Hilten, M. v., & Kesteren, H. v. (2012). *Omzetbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Merkx, M. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. Deventer: Kluwer.
- Merkx, M. (2012). Mini één-loketsysteem voor grote btw-veranderingen. *BTW-bulletin*.
- Merkx, M. (2014). De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015. *BTW-bulletin*.
- Reugebrink, J., & Hilten, M. v. (1997). *Omzetbelasting*. Deventer: FED.
- Ryan, J. (2010). *A history of the internet and the digital future*. Londen: Reaktion Books.
- Schippers, M. (2015). Centralisatie en vereenvoudiging in btw- en douaneaangiften. *Weekblad Fiscaal Recht*.
- Swinkels, J. (2000). *De belastingplichtige in de Europese BTW*.
- Vos, R. (2013). De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015. *BTW-bulletin*.

Europese wetgeving, voorstellen, mededelingen en andere EU-bronnen

- Europese Commissie. (2009, oktober 27). Opgehaald van http://www.europa-nu.nl/id/vj6ipirvrnzh/mededeling_van_de_commissie_aan_het
- Europese Commissie. (2011, december 6). Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf
- Europese Commissie. (2011, december 6). *On the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf
- Europese Commissie. (2012, januari 13). *Belastingen: éénloketsysteem wordt uitgebreid om grensoverschrijdende naleving btw-verplichtingen te vereenvoudigen*. Opgehaald van http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-17_nl.htm
- Europese Commissie. (2012, januari 11). *Uitdagingen voor elektronische handel binnen de interne markt*. Opgehaald van http://www.europa-nu.nl/id/viw1i9uaryys/nieuws/uitdagingen_voor_elektronische_handel
- Europese Commissie. (2012, december 18). *Voorstel voor een verordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=NL>

- Europese Commissie. (2013, oktober 23). *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_nl.pdf
- Europese Commissie. (2014, oktober 29). *On the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf
- Europese Commissie. (2014, mei 28). *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf
- Europese Commissie. (2014, april 3). *Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf
- Europese Commissie. (2015). *Basic summary information for micro businesses on 2015 EU VAT*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/information_microbusinesses_euvat_2015.pdf
- Fiscaal en Financieel Comité. (1962). *Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité*. 8070/4/XII/1962/5: Europese Commissie.
- Het Europees Parlement en de Raad van de EU. (2010, maart 10). *Richtlijn 2010/13/EU*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:095:0001:0024:NL:PDF>
- Publicatieblad van de Europese Unie. (2012, oktober 26). *Handvest van de grondrechten van de Europese Unie*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=NL>
- Raad van de EU. (2008, februari 12). *Richtlijn 2008/8/EG*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:NL:PDF>
- Raad van de EU. (2012, oktober 9). *Verordening (EU) nr. 967/2012*. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0967&from=NL>

OECD

- OECD. (2001, juli). *Electronic Commerce*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/sti/consumer/2346217.pdf>
- OECD. (2001). *Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Opgehaald van <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315281e.pdf?expires=1460036840&id=id&accname=guest&checksum=97C7DD4A2F3A60BE86E0CD57CF334DA6>

OECD. (2015, november). *International VAT/GST Guidelines*. Opgehaald van <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>

Parlementaire behandeling

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

Kamerstukken II. (2014/15). 2015Z01127. *De nieuwe regels voor btw op elektronische diensten*.

Kamerstukken II. (2014/15). 2015Z01991. *Regels voor elektronische diensten op kleine ondernemers, die per 1 januari 2015 van kracht zijn*.

Jurisprudentie

ARO Lease BV, C-190/95 (Hof van Justitie juli 17, 1997).

BNB 1984/295, 22 153 (Hoge Raad juni 2, 1984).

Commissie/Frankrijk, C-481/98 (Hof van Justitie mei 3, 2001).

DFDS A/S, C-260/95 (Hof van Justitie februari 20, 1997).

Faaborg-Gelting Linien A/S, C-231/94 (Hof van Justitie mei 2, 1996).

Gregg en Gregg, C-216/97 (Hof van Justitie september 7, 1999).

Gunter Berkholz, C-168/84 (Hof van Justitie juli 4, 1985).

Lease Plan Luxembourg SA, C-390/96 (Hof van Justitie mei 7, 1998).

Planzer Luxembourg, C-73/06 (Hof van Justitie april 19, 2007).

Rompelman, C-268/83 (Hof van Justitie februari 14, 1985).

Internetbronnen

AAP, News Corp Australia Network. (2014, september 17). Opgehaald van <http://www.news.com.au/technology/website-tally-hits-one-billion-internet-live-stats-shows/story-e6frfrnr-1227061517034>

Blueberry Dynamic. (sd). *De nieuwe BTW-MOSS wet van 1 januari 2015 raakt online ondernemers hard en pijnlijk*. Opgehaald van <http://www.blueberrydynamic.nl/artikelen/de-nieuwe-btw-moss-wet-van-1-januari-2015-raakt-online-ondernemers-hard-en-pijnlijk>

Emerce.nl. (2014, mei 20). *Netflix verplaatst hoofdkantoor van Luxemburg naar Nederland*. Opgehaald van <http://www.emerce.nl/nieuws/netflix-verplaatst-hoofdkantoor-luxemburg-nederland>

FM.NL Financieel Management. (2015, januari 7). Opgehaald van <http://financieel-management.nl/artikel/nieuwe-btwregels-duperen-kleine-internetondernemers>

NU.nl. (2014, januari 2). *Accijnsverhoging nekslag voor grenspomp*. Opgehaald van <http://www.nu.nl/economie/3666191/accijnsverhoging-nekslag-grenspomp.html>

Meridian Global Services. (2015, september 11). *Fiscalis Conference: 'Modernising VAT for cross-border E-Commerce'*. Opgehaald van <https://www.meridianglobalservices.com/blog/2015/09/11/Fiscalis-Conference-Modernising-VAT-for-cross-border-E-Commerce>

Taxamo. (2016, januari 18). *Norway VOES compliance now supported by Taxamo*. Opgehaald van <https://www.taxamo.com/norway-voes-compliance/>

Worldometers. (2015, maart 11). Opgehaald van <http://www.worldometers.info/nl/vpnService.nl>. (sd). *Anoniem surfen met een proxy server*. Opgehaald van <http://vpnservice.nl/anoniem-surfen-proxy/>

Overige bronnen

Centraal Planbureau (CPB). (2015, mei). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*. Opgehaald van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

Confederation Fiscale Europeenne Fiscal Committee. (2015). *Opinion Statement FC14/2015 on Modernising VAT for cross-border e-commerce*. Opgehaald van <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2014-2015%20on%20Modernising%20VAT%20for%20cross-border%20e-commerce.pdf>

Ecommerce Europe. (2015, juni). *Analysis of the survey "Barriers to Growth"*. Opgehaald van <http://www.ecommerce-europe.eu/stream/survey-barriers-to-growth-ecommerce-europe-2015.pdf>

Ecommerce Europe. (2015, september 17). *Ecommerce Europe presented VAT issues related to e-commerce at a European Commission's conference*. Opgehaald van <http://www.ecommerce-europe.eu/news/2015/ecommerce-europe-presented-vat-issues-related-to-e-commerce-at-a-european-commissions-conference>

Ecommerce Europe. (2015). *European B2C E-commerce Report 2015*. Opgehaald van <http://nrw.nl/wp-content/uploads/2015/07/European-b2c-e-commerce-report-2015.pdf>

United States Census Bureau. (2009, oktober). Opgehaald van <http://www.census.gov/hhes/computer/>