

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

De BTW-problemen van de interneteconomie

Datum	18-08-2017
Begeleider	P.C.J. Oerlemans
Student	Rob Buter
Studentnummer	371930

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	5
Hoofdstuk 1: Inleiding	7
1.1 Aanleiding	7
1.2 Probleemstelling	8
1.3 Opzet	8
Hoofdstuk 2: Ondernemerschap voor de BTW	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Doelstellingen	9
2.2.1 Interne markt	9
2.2.2 Neutraliteit	9
2.2.3 Consumptie	11
2.3 Wettelijk kader	11
2.3.1 Begrippen	11
2.3.2 Belastingplichtige vs. ondernemer	12
2.3.3 Ieder	12
2.3.4 Zelfstandig	12
2.3.5 Economische activiteit	13
2.3.6 Oogmerk of resultaat	14
2.4 Hobbyist vs. ondernemer	15
2.4.1 Hobbyist vs. ondernemer	15
2.4.2 Arresten	16
2.4.2.1 Enkler	16
2.4.2.2 Redlihs	16
2.4.2.3 Kostov	17
2.4.2.4 Fuchs	18
2.4.3 Gevolgen ondernemerschap	18
2.4.3.1 Materiële gevolgen	18
2.4.3.2 Formele gevolgen	19
2.4.3.3 Kleineondernemersregeling	19
2.4.4 Gevolgen Belastingdienst	20
2.5 De opkomende interneteconomie	21
2.5.1 De interneteconomie	21
2.5.2 Airbnb	21

2.5.3 Uber	23
2.5.4 Vloggers en bloggers	25
2.6 Deelconclusie	26
Hoofdstuk 3: Grensoverschrijdende btw-gevolgen van de opkomende interneteconomie	28
3.1 Inleiding	28
3.2 Bestemmingslandbeginsel vs. oorspronglandbeginsel	28
3.3 Plaatsbepaling	29
3.3.1 Levering van goederen	29
3.3.2 Verrichten van diensten	30
3.3.2.1 Algemeen	30
3.3.2.2 B2B-diensten	30
3.3.2.3 B2C-diensten	31
3.4 Uitzonderingen	32
3.4.1 Onroerende goederen	32
3.4.2 Vervoersdiensten	32
3.4.3 Reclame	33
3.4.4 Afstandsverkopen	33
3.4.5 Elektronische diensten	34
3.5 Problemen belastingautoriteiten	36
3.5.1 Verouderd systeem	36
3.5.2 Level playing field	36
3.5.3 Tariefshoppen	38
3.5.4 Handhaving en controle	39
3.5.5 Fraude	39
3.6 Problemen ondernemers	41
3.6.1 Concurrentienadeel	41
3.6.2 MOSS-regeling	42
3.6.3 Elektronische B2C-diensten	43
3.6.4 Drempelbedragen	43
3.6.5 Kleineondernemersregeling	43
3.7 Deelconclusie	44
Hoofdstuk 4: Maatregelen en voorstellen	46
4.1 Inleiding	46
4.2 Criteria	46
4.3 Genomen maatregelen	48
4.3.1 Het snelle reactiemechanisme	48
4.3.2 Verleggingsregeling fraudegevoelige goederen en diensten	49

4.3.3 Online verkopen	50
4.3.3.1 COM(2016) 756	50
4.3.3.2 COM(2016) 757	51
4.3.3.3 COM(2016) 758	54
4.3.4 BEPS	56
4.4 Andere mogelijke oplossingen	58
4.4.1 Belastingplicht deelplatformen	58
4.4.2 Uniforme kleineondernemersregeling	60
4.5 Deelconclusie	63
Hoofstuk 5: Conclusie	65
Literatuurlijst	67

Lijst met afkortingen

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BNB	Beslissing in Belastingzaken Nederlandse rechtspraak
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2008, L44
B2B	business-to-business
B2C	business-to-consumer
C2B	consumer-to-business
C2C	consumer-to-consumer
E-commerce	Electronic commerce
Eerste richtlijn	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting
E-publicaties	Langs elektronische weg geleverde publicaties
EU	Europese Unie
G20	Groep van Twintig
GST	Goods and Services Tax
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Ibid	Ibidem
IT	Information technology
MOSS	Mini One Stop Shop
nr.	nummer
NtFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
p.	pagina
r.o.	rechtsoverweging
Tweede richtlijn	Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting
Uitv.beschik. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
VAT	Value Added Tax
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
V-N	Vakstudie-Nieuws

VOF	Vennootschap onder firma
vs.	Versus
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

Hoofstuk 1 - Inleiding

1.1 Aanleiding

Tegenwoordig speelt de interneteconomie een steeds grotere rol in de samenleving. Hierbij valt te denken aan de verschillende apps op mobiele telefoons om eten en kleding te bestellen. Daarnaast wordt het personenvervoer nu aangevuld door ondernemingen als Uber die via een mobiele app reizigers in contact brengt met zowel officiële taxichauffeurs als privéchauffeurs. Ook kan bijvoorbeeld een overnachting worden geregeld via Airbnb, een online marktplaats voor de verhuur van privé-accommodaties. In deze tijd van het internet speelt ‘social media’ een belangrijke rol. Persoonlijke ervaringen kunnen worden gedeeld via media als Snapchat, Instagram en Whatsapp. Daarnaast vervullen vloggers en bloggers in toenemende mate een belangrijke rol in de samenleving. In ruil voor ‘gratis’ artikelen van fabrikanten of winkels verplichten zij zich om deze artikelen te promoten. Zij promoten artikelen door een review over het product te schrijven op hun blog of door een productervaring te delen door middel van een vlog. Vaak wordt er in bovengenoemde gevallen echter voorbijgegaan aan de gevolgen voor de btw.

Een probleem dat de opkomende interneteconomie met zich meebrengt is dat in veel gevallen onduidelijk is wanneer een persoon precies belastingplichtig is voor de btw. Het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer is soms lastig te maken, zeker bij activiteiten die zowel in de privésfeer als in de ondernemings sfeer plaats kunnen vinden. De opkomende interneteconomie heeft deze onduidelijkheid vergroot. Het internet zorgt er namelijk voor dat de drempel naar het ondernemerschap voor particulieren lager wordt waardoor het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer nog lastiger valt te maken. Dit wordt mede ingegeven door een verouderd btw-systeem dat niet is berekend op de moderne vormen van ondernemerschap via internet.

Voor belastingdiensten zal het aantal te controleren btw-ondernemers als gevolg van de opkomende interneteconomie flink toenemen. Daarnaast zijn deze ondernemers lastig te controleren, aangezien bijvoorbeeld vloggers en bloggers vaak producten in natura krijgen. Tevens zijn vele van deze btw-ondernemers zich er niet van bewust dat zij voldoen aan de criteria voor het ondernemerschap van de btw. Ook zullen grensoverschrijdende transacties toenemen als gevolg van de opkomende interneteconomie. Kortom, de opkomende interneteconomie stelt zowel belastingautoriteiten als belastingplichtigen voor belangrijke uitdagingen op het gebied van de btw-heffing.

1.2 Probleemstelling

De problemen geschetst in de aanleiding leiden tot de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre dient het ondernemerschap in de Europese BTW-Richtlijn te worden aangepast als gevolg van de BTW-problemen die ontstaan door de opkomende interneteconomie?

Met de aanpassing van het ondernemerschap wordt niet alleen een mogelijke aanpassing van het begrip ‘belastingplichtige’ bedoeld. Het ziet tevens op een vereenvoudiging van de btw-plicht. Vereenvoudiging in de zin dat de btw-heffing voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten gemakkelijker en duidelijker wordt. Tevens wordt bedoeld op een aanpassing waarbij de nieuwe vormen van ondernemerschap die ontstaan door de interneteconomie op een juiste wijze onder de btw-heffing vallen.

1.3 Opzet

In hoofdstuk 2 wordt stilgestaan bij het verschil tussen een hobbyist en een ondernemer voor de btw. Om dit verschil te duiden worden allereerst de doelstellingen en de begrippen ‘belastingplichtige’ en ‘ondernemer’ behandeld. Dit gebeurt aan de hand van wetsartikelen en jurisprudentie. De btw-problemen van de interneteconomie worden toegelicht aan de hand van Airbnb, Uber en vloggers en bloggers. Hoofdstuk 2 gaat tevens in op de binnenlandse gevolgen van de btw-plicht. In hoofdstuk 3 worden vervolgens de grensoverschrijdende btw-gevolgen van de opkomende interneteconomie behandeld. Hierbij worden zowel de gevolgen voor de internetondernemers als voor belastingautoriteiten besproken. In hoofdstuk 4 worden criteria geïntroduceerd waaraan de oplossingen voor de btw-problemen van de interneteconomie moeten voldoen. Vervolgens worden reeds genomen maatregelen, reeds gedane voorstellen en enkele andere oplossingen getoetst aan deze criteria. Hoofdstuk 5 sluit af met een conclusie en de beantwoording van de probleemstelling.

Hoofdstuk 2 – Ondernemerschap voor de BTW

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden allereerst de doelstellingen van de btw besproken. Vervolgens wordt er ingegaan op het begrip ‘belastingplichtige’ uit de Btw-richtlijn en op het begrip ‘ondernemer’ uit de Wet OB. Met behulp van de bijbehorende wetsartikelen en arresten met betrekking tot het ondernemerschap voor de btw wordt het verschil tussen een hobbyist en een ondernemer voor de btw behandeld. Daarna worden de binnenlandse gevolgen die ontstaan als er sprake is van ondernemerschap voor de btw behandeld, zowel voor de internetondernemers als voor de Belastingdienst. De grensoverschrijdende gevolgen komen aan bod in hoofdstuk 3. Tot slot worden, ter verduidelijking van de huidige btw-problemen die de opkomst van de interneteconomie met zich meebrengt, de situaties van Airbnb, Uber en vloggers en bloggers getoetst aan de criteria van het ondernemerschap.

2.2 Doelstellingen

2.2.1 Interne markt

De doelstellingen van de btw in Europees verband kunnen niet los worden gezien van de doelstellingen van de EU zelf. Eén van de belangrijkste doelstellingen van de EU is het tot stand brengen van een interne markt.¹ Met een interne markt wordt een ruimte zonder binnengrenzen bedoeld waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van de Verdragen.² Een onderdeel in de totstandbrenging van een interne markt is de harmonisatie van de omzetbelasting.³ Op deze manier draagt de btw in Europees verband bij aan de doelstelling een interne markt tot stand te brengen. De eerste stap in de harmonisatie van de omzetbelasting werd gezet door de invoering van de Eerste en Tweede richtlijn inzake omzetbelasting. Een belangrijke ontwikkeling hierbij was dat lidstaten een gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde moesten invoeren.⁴ De harmonisatie van de omzetbelasting wordt nu geregeld in de huidige richtlijn, ook wel de Btw-richtlijn genoemd.

2.2.2 Neutraliteit

Een andere doelstelling van de EU waar de Btw-richtlijn aan bijdraagt, is fiscale neutraliteit. De totstandkoming van de interne markt wordt bevorderd, indien belastingen op transacties binnen en

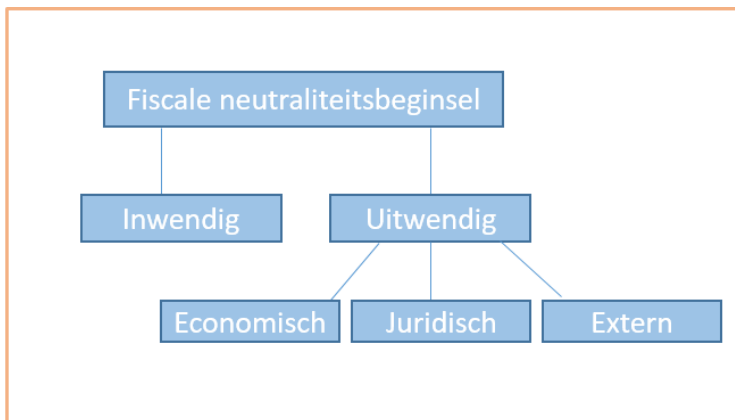
¹ Art. 3 lid 3 VEU.

² Art. 26 lid 2 VWEU.

³ Art. 113 VWEU.

⁴ Art. 1 Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

tussen lidstaten neutraal uitwerken. Met neutraliteit wordt hier bedoeld dat de omzetbelasting geen invloed heeft op de bestaande verhoudingen.⁵ In figuur 1 wordt het fiscale neutraliteitsbeginsel uitgesplitst in de verschillende vormen.



Figuur 1 - eigen ontwerp

De inwendige neutraliteit heeft betrekking op de last die een ondernemer heeft van de btw-heffing. De btw-heffing is gericht op de consument die het goed of de dienst verbruikt. Aangezien de omzetbelasting een algemene indirecte verbruiksbelasting is, is de ondernemer echter de belastingplichtige die de btw moet afdragen. Inwendige neutraliteit houdt daarom in dat de ondernemer de btw gemakkelijk kan afwentelen op de consument en administratief zo weinig mogelijk lasten heeft van de btw-heffing.⁶

De uitwendige neutraliteit ziet op een gelijke belastingdruk tussen vergelijkbare goederen en diensten en kan worden onderverdeeld in economische, juridische en externe neutraliteit.⁷ Economische neutraliteit beoogt het gedrag van consumenten niet te beïnvloeden. In verband met de prijselasticiteit van de vraag zal economische neutraliteit echter lastig kunnen worden bereikt. De prijselasticiteit geeft aan hoe de vraag naar een product reageert op de prijsverandering van dat product. Door de btw-heffing veranderen prijzen van producten en zorgt de prijselasticiteit ervoor dat het gedrag van consumenten wordt beïnvloed.

Juridische neutraliteit houdt in dat de btw rechtsevenredig is aan de prijs. Hierbij speelt het gelijkheidsbeginsel een belangrijke rol. Voor de btw is het namelijk van belang dat gelijke gevallen ook gelijk worden behandeld. Een voorbeeld hiervan is het arrest Fischer⁸ waarbij illegale kansspelen werden georganiseerd. Het HvJ oordeelde uiteindelijk dat illegale kansspelen voor de btw hetzelfde moeten worden behandeld als legale kansspelen. Onder externe neutraliteit wordt verstaan dat het

⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 13.

⁶ Ibid.

⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 13-15.

⁸ HvJ 11 juni 1998, zaak C-283/95 (*Fischer*).

goed wordt belast daar waar het verbruik plaatsvindt. Dit houdt in dat de invoer van goederen dient te worden belast terwijl voor de uitvoer van goederen het nultarief geldt.

2.2.3 *Consumptie*

Vanuit de doelstellingen van de EU bezien draagt de omzetbelasting bij aan de fiscale neutraliteit en aan de totstandbrenging van een interne markt. De omzetbelasting op zichzelf bezien heeft het doel om alle consumptieve uitgaven te belasten.⁹ Daarnaast vormt de omzetbelasting een grote inkomstenbron voor de overheid. Zo worden de totale inkomsten van de omzetbelasting voor de Nederlandse overheid over 2017 geraamd op 47,8 miljard euro.¹⁰ Zoals eerder aangegeven wordt de belasting niet direct geheven bij de consument maar is het de ondernemer die de btw moet afdragen. Op deze wijze verloopt de heffing eenvoudiger en doelmatiger dan het geval waarin elke consument de btw zelfstandig zou moeten afdragen. De btw moet uiteindelijk echter wel drukken bij de consument. Om daadwerkelijk de consumptie te belasten, zijn de begrippen belastingplichtige uit de Btw-richtlijn en ondernemer uit de Wet OB van essentieel belang. Consumptie kan immers eenvoudiger en doelmatiger worden belast, indien de begrippen duidelijk zijn over de vraag wanneer belastingplicht ontstaat. Daarnaast zijn de begrippen bepalend voor het recht op aftrek van voorbelasting.

2.3 *Wettelijk kader*

2.3.1 *Begrippen*

De term ‘belastingplichtige’ wordt gedefinieerd in artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn en luidt als volgt: *’Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit’*.

Aangezien een richtlijn met zich meebrengt dat lidstaten een resultaatverplichting hebben, is de Wet OB gebaseerd op de Btw-richtlijn. De resultaatverplichting houdt in dat lidstaten hun eigen invulling mogen geven aan een richtlijn, mits zij het beoogde resultaat van de richtlijn behalen. Dit verklaart waarom in de Wet OB mocht worden gekozen voor de term ‘ondernemer’ in plaats van de term ‘belastingplichtige’. In artikel 7 lid 1 van de Wet OB wordt de term ‘ondernemer’ als volgt gedefinieerd: *’Een ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent’*. Lid 2 geeft vervolgens aan dat onder een bedrijf mede moet worden verstaan een beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 59.

¹⁰ Miljoenennota 2017.

2.3.2 *Belastingplichtige vs. ondernemer*

Alhoewel lidstaten in hun nationale wetgeving tot op zekere hoogte een eigen invulling mogen geven aan de richtlijn, kan de vraag opkomen of met de term ‘ondernemer’ uit de Wet OB wel hetzelfde wordt bedoeld als met de term ‘belastingplichtige’ uit de Btw-richtlijn. In de jurisprudentie heeft de Hoge Raad deze vraag reeds beantwoord. De Hoge Raad oordeelde dat de Nederlandse wetgever aan de term ‘ondernemer’ geen andere betekenis heeft willen geven dan aan de term ‘belastingplichtige’.¹¹ Dit heeft tot gevolg dat de Europese jurisprudentie ook van toepassing is op de term ‘ondernemer’. In de rest van deze scriptie wordt dan ook verondersteld dat de betekenis van het begrip ‘ondernemer’ gelijk is aan de betekenis van het begrip ‘belastingplichtige’. De opkomende interneteconomie zorgt ervoor dat niet altijd duidelijk is wanneer iemand ondernemer is voor de btw. Dit leidt ertoe dat het ondernemersbegrip momenteel een belangrijke plaats inneemt in de omzetbelasting. Om die reden worden in de volgende subparagrafen enkele belangrijke elementen van het ondernemersbegrip uitgelicht.

2.3.3 *Ieder*

Zowel in artikel 9 Btw-richtlijn als in artikel 7 Wet OB komt het begrip (een)ieder voor. Het begrip ‘ieder’ geeft al aan dat in beginsel iedereen onder het ondernemersbegrip kan vallen. In de jurisprudentie is de term ‘ieder’ verder verduidelijkt en blijkt dat het gaat om natuurlijke personen, rechtspersonen en allerlei samenwerkingsverbanden als maatschappen.¹² Daarnaast speelt de rechtsvorm geen rol waardoor bijvoorbeeld een buitenlandse rechtsvorm ook onder het ondernemersbegrip kan worden geschaard. Bij samenwerkingsverbanden is van belang dat de participerende personen niet zelf als ondernemer worden gezien, indien het samenwerkingsverband onder het ondernemersbegrip valt.¹³

2.3.4 *Zelfstandig*

Het begrip ‘zelfstandig’ wordt omschreven in artikel 10 van de Btw-richtlijn. Uit dit artikel blijkt dat loontrekkenden en andere personen niet belastingplichtig zijn voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of een andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt. Deze ondergeschiktheid richt zich op de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en op de verantwoordelijkheid van de werkgever. Bovenstaande lijkt erop te duiden dat bij het ontbreken van een dienstbetrekking er geen sprake is van ondergeschiktheid. Dit hoeft echter niet altijd zo te zijn. Natuurlijke personen kunnen afhankelijk van bepaalde omstandigheden nog steeds ondergeschikt zijn zonder dat er sprake is van een dienstbetrekking.

¹¹ Hoge Raad 2 juni 1984, *BNB* 1984/295.

¹² Hoge Raad 5 januari 1983, *BNB* 1983/76.

¹³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 62.

Hierbij kan onder andere worden gedacht aan de hoeveelheid instructies en toezicht van de opdrachtgever, het aantal werkgevers en de duur van de opdracht.¹⁴

Om te bepalen of wordt voldaan aan de zelfstandigheid, kan ook worden gekeken wie het bedrijfsrisico loopt.¹⁵ Over het algemeen zal de persoon die het risico loopt tevens zelfstandig optreden. Een voorbeeld hiervan uit de jurisprudentie is de uitspraak van het HvJ in de zaak *Ayuntamiento de Sevilla*.¹⁶ In deze zaak ging het om ressortontvangers in Spanje die voor een lokale overheid belasting inden. Het HvJ oordeelde dat deze ressortontvangers moesten worden geacht hun werkzaamheden zelfstandig te verrichten. In deze uitspraak werd meegenomen dat de ressortontvangers zelf aansprakelijk waren voor hun werkzaamheden. Daarnaast ontbrak er een verhouding van ondergeschiktheid tussen de ressortontvangers en de lokale overheid.

2.3.5 Economische activiteit

In artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn wordt als voorwaarde gesteld dat de belastingplichtige een economische activiteit moet verrichten. Tevens wordt aangegeven dat alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter als een economische activiteit worden gezien. Ook de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen en de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen worden beschouwd als economische activiteiten. In artikel 2 lid 1 Btw-richtlijn worden de handelingen opgesomd die onderworpen zijn aan de btw. Aan de hand van de arresten *Rompelman* en *Faxworld* wordt hieronder de ruime werking van het begrip 'economische activiteit' toegelicht.

In de zaak *Rompelman*¹⁷ ging het om de koop van een appartementsrecht in een pand dat nog gebouwd moest worden. Dit appartementsrecht werd gekocht met het idee dit als showroom in de toekomst te verhuren. De discussie speelde zich af omtrent de vraag vanaf wanneer er recht was op aftrek van voorbelasting. Anders geformuleerd luidde de vraag wat precies tot de economische activiteit behoorde. Uit r.o. 6 blijkt dat de inspecteur teruggave van de btw weigerde, omdat de daadwerkelijke exploitatie van het onroerend goed nog niet was begonnen. Het HvJ oordeelde echter dat de voorbereidende handelingen ook tot de economische activiteit behoorden. Hierdoor mocht de btw op de facturen van de aannemers en op de levering van het appartementsrecht worden afgetrokken.

¹⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 78-79.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*).

¹⁷ HvJ 14 februari 1985, zaak C-268/83 (*Rompelman*).

In het arrest Faxworld¹⁸ betrof het een personenvennootschap (Faxworld GbR) die slechts was opgericht met het doel een kapitaalvennootschap (Faxworld AG) op te richten. De vraag was in hoeverre de voorbereidende werkzaamheden van Faxworld GbR op zichzelf gezien een economische activiteit vormden. Zodra Faxworld AG was opgericht zou Faxworld GbR haar activiteiten stoppen en al haar goederen tegen boekwaarde overdragen aan Faxworld AG. In tegenstelling tot het arrest Rompelman worden hier de voorbereidende handelingen en de hoofdhandeling dus gescheiden gehouden. Desalniettemin oordeelde het HvJ dat ook in dit geval de voorbereidende handelingen door Faxworld GbR als economische activiteit worden aangemerkt. Uit de arresten Rompelman en Faxworld blijkt derhalve dat het begrip ‘economische activiteit’ ruim moet worden opgevat, in ieder geval met betrekking tot voorbereidende handelingen.

2.3.6 Oogmerk of resultaat

Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn eindigt met de zinsnede ‘*ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit*’. Dit doet vermoeden dat, om als belastingplichtige te worden aangemerkt, zowel het oogmerk van de economische activiteit als het resultaat daarvan geen rol spelen. Uit de jurisprudentie blijkt echter dat dit vermoeden onjuist is. Om als economische activiteit te kwalificeren moet er namelijk duurzaam worden gestreefd naar opbrengst. Dit opbrengstoogmerk wordt hieronder toegelicht aan de hand van de arresten SPÖ Landesorganisation Kärnten en Commissie tegen Finland.

In het arrest SPÖ Landesorganisation Kärnten¹⁹ was er sprake van een afdeling van de Sociaaldemocratische Partij van Oostenrijk (SPÖ) die rechtspersoonlijkheid bezat. Deze afdeling verrichtte externe propaganda-activiteiten voor de afdelingen onder haar. Hierbij kan worden gedacht aan de aankoop van reclamemateriaal welke vervolgens werd gefactureerd aan de afdelingen onder haar. In geschil was of de activiteiten van de betreffende afdeling konden worden gezien als economische activiteiten waardoor zij als belastingplichtige kon worden aangemerkt en het recht op aftrek van voorbelasting zou verkrijgen. Het HvJ oordeelde dat de externe propaganda-activiteiten geen economische activiteiten vormden. Als beweegreden blijkt uit r.o. 21 dat de activiteiten geen duurzame opbrengsten opleverden. In r.o. 22 wordt namelijk gesteld dat SPÖ voor haar activiteiten afhankelijk is van overheidsmiddelen, lidmaatschapsbijdragen en donaties. Uit dit arrest blijkt dat een activiteit pas een economische activiteit is wanneer er duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd.

Uit het voorgaande arrest blijkt dat SPÖ als organisatie niet duurzaam naar opbrengst streefde en daarom niet belastingplichtig was voor de btw. Uit Commissie Finland²⁰ blijkt bovendien dat het duurzaam streven naar opbrengst voor iedere prestatie afzonderlijk geldt. In dit arrest ging het om

¹⁸ HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02 (*Faxworld*).

¹⁹ HvJ 6 oktober 2009, zaak C-267/08 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

²⁰ HvJ 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (*Commissie Finland*).

Finse openbare bureaus die rechtsbijstand verlenen aan particulieren die over te weinig financiële middelen beschikken. In geschil was of deze bijstand door Finse openbare bureaus moet worden aangemerkt als een economische activiteit. Het HvJ oordeelde dat dit niet het geval was omdat een rechtstreeks verband tussen de bijstand en de vergoeding ontbreekt. In r.o. 48 wordt namelijk aangegeven dat de vergoeding voor de bijstand inkomens- en vermogensafhankelijk is. Daarnaast spelen het aantal uren en de moeilijkheidsgraad geen rol voor de hoogte van de vergoeding. Dit arrest maakt duidelijk dat om te kunnen spreken van een economische activiteit, het van belang is dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de vergoeding.

Bovengenoemde arresten in ogenschouw nemend, is het aannemelijk dat de zinsnede '*ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit*' betrekking heeft op de winst. Dit zou betekenen dat voor een economische activiteit niet is vereist dat er naar winst wordt gestreefd of dat er winst wordt behaald. Dit sluit aan bij het doel van de omzetbelasting die is gericht op het belasten van consumptie. Het gaat erom dat op indirecte wijze degenen worden belast die particulieren in staat stellen te consumeren. Voor een algemene indirecte verbruiksbelasting is het daarbij niet van belang dat deze 'heffingspunten' naar winst streven.²¹

Uit het voorgaande blijkt dus dat voor een economische activiteit een duurzaam opbrengstoogmerk van belang is, terwijl een winststreven geen rol speelt. De vraag is echter wat precies onder duurzaam moet worden verstaan. Uit het opbrengstoogmerk vloeit voort dat de prestaties regelmatig moeten worden verricht.²² Het regelmatig verrichten van een prestatie duidt er namelijk op dat een duurzaam streven aanwezig is. Alhoewel dit regelmatigheidsvereiste de uitvoerbaarheid van de omzetbelasting ten goede komt, is niet geheel duidelijk wanneer er sprake is van regelmatig presteren. Deze onduidelijkheid over het regelmatig presteren speelt met name ook met betrekking tot de opkomende interneteconomie.

2.4 Hobbyist vs. ondernemer

2.4.1 Hobbyist vs. ondernemer

In paragraaf 2.3 is het ondernemersbegrip toegelicht aan de hand van wetteksten en jurisprudentie. Op basis van deze wetteksten en jurisprudentie moet worden bepaald of iemand ondernemer is voor de btw. Echter, in de praktijk blijkt dat het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer soms lastig is te maken. De opkomst van de interneteconomie heeft dit onderscheid bepaald niet eenvoudiger gemaakt. Uit een rapport van de Belastingdienst blijkt namelijk dat de opkomende interneteconomie het probleem met zich meebrengt dat in veel gevallen onduidelijk is wanneer een

²¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 68.

²² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 71.

persoon precies ondernemer is voor de btw.²³ In het rapport wordt aangegeven dat de interneteconomie met name heeft geleid tot de opkomst van C2C-markten waarin consumenten onderling presteren aan elkaar. Daarnaast neemt ook de betekenis van C2B-markten toe waarin consumenten prestaties verrichten aan bedrijven. Oftewel, internet vergemakkelijkt de toegang tot het ondernemerschap waardoor de grens tussen een hobbyist en een ondernemer vervaagt. Om de scheiding tussen de privésfeer en ondernemersactiviteiten te verduidelijken, wordt in de volgende subparagraaf stilgestaan bij enkele arresten die hier betrekking op hebben.

2.4.2 Arresten

2.4.2.1 Enkler

In de zaak Enkler²⁴ was mevrouw Enkler geregistreerd als bedrijfsmatig verhuurder van kampeerwagens. Zij claimde aftrek van voorbelasting over de aankoop van een kampeerwagen. De vraag was echter of zij recht had op deze aftrek van voorbelasting. Zij stond weliswaar geregistreerd als bedrijfsmatig verhuurder van kampeerwagens maar zij bezat slechts één kampeerwagen. Daarnaast verhuurde zij de kampeerwagen voornamelijk aan haar echtgenoot en slechts twee keer aan derden. In geschil was of zij, met betrekking tot de verhuur, handelde als ondernemer of als privé persoon.

Het HvJ oordeelde in r.o. 22 dat de verhuur van een kampeerwagen een exploitatie van die kampeerwagen is, die tevens een economische activiteit vormt indien de verhuur is gericht op duurzame opbrengst. Het opbrengsttoogmerk staat los van de behaalde resultaten. Het HvJ geeft verder aan dat bij een zaak die naar haar aard zowel voor economische als privédoeleinden kan worden gebruikt, alle exploitatiemogelijkheden moeten worden onderzocht om te bepalen of aan het opbrengsttoogmerk wordt voldaan. Dit kan door een vergelijking te maken van de daadwerkelijke exploitatie door betrokkene met de in de regel gangbare exploitatie van een overeenkomstige activiteit. Het uiteindelijke oordeel luidde dat de nationale rechter moest nagaan of de verhuur van de kampeerwagen was gericht op het verkrijgen van duurzame opbrengst. Hierbij moesten alle omstandigheden van deze zaak worden behandeld.

2.4.2.2 Redlihs

In het arrest Redlihs²⁵ ging het om de verkoop van hout uit het bos dat eigendom was van de heer Redlihs. De houtleveringen vormden volgens de heer Redlihs geen economische activiteit omdat deze voortkwamen uit een stormschade. De stormschade beschouwde hij als een vorm van overmacht. Uit r.o. 29 blijkt echter dat het voor een economische activiteit irrelevant is wat de achterliggende reden voor de activiteit is. Daarnaast constateerde het HvJ in r.o. 31 dat *‘de verkoop van vruchten van een*

²³ Verkenning Interneteconomie HHA 2016-2.

²⁴ HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94 (*Enkler*).

²⁵ HvJ 19 juli 2012, zaak C-263/11 (*Redlihs*).

lichamelijke zaak, zoals hout afkomstig uit een privébos, beschouwd moet worden als „exploitatie” van die zaak in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn’.

Of deze exploitatie kan worden aangemerkt als een economische activiteit is afhankelijk van de stappen die de heer Redlihs heeft ondernomen. Indien hij actief stappen heeft ondernomen die ook genomen zouden zijn door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, is er sprake van een economische activiteit. Hierbij is het ook van belang dat er duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd. Het HvJ oordeelde uiteindelijk dat het aan de nationale rechter was om alle omstandigheden te beoordelen om zo vast te kunnen stellen of het bos werd geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Dit hangt onder andere af van het tijdvak waarin de leveringen plaatsvonden, het aantal afnemers en de bedragen. Uit dit arrest blijkt dat, weliswaar afhankelijk van de omstandigheden, het mogelijk is dat een privépersoon ondernemer wordt voor de btw door het actief handelen in het economische verkeer.

2.4.2.3 Kostov

In de zaak Kostov²⁶ was de heer Kostov particulier gerechtsdeurwaarder en voor zijn werkzaamheden als gerechtsdeurwaarder geregistreerd als belastingplichtige voor de btw. In 2008 tekende hij een lastgevingsovereenkomst die hem verplichtte biddingen te doen op onroerend goed van de Bulgaarse staat. Indien hij de bieding zou winnen, was hij tevens een verbintenis aangegaan om het verkregen onroerend goed over te dragen aan de andere partij. Voor deze lastgevingsovereenkomst ontving de heer Kostov een vergoeding van 25.500 euro. In geschil was of hij deze vergoeding had ontvangen als tegenprestatie voor een belastbare dienst. De heer Kostov pleitte dat het een incidentele dienst betrof die losstond van zijn belaste werkzaamheden als gerechtsdeurwaarder.

Alhoewel uit artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn volgt dat lidstaten kunnen afzien van een incidentele belastingplicht, blijkt uit r.o. 28 van dit arrest dat dit niet noodzakelijkerwijs betekent dat een op een bepaald terrein werkzame belastingplichtige die incidenteel een handeling verricht die tot een ander werkterrein behoort, de btw over deze handeling niet hoeft te voldoen. Het HvJ oordeelde zelfs dat de heer Kostov, reeds belastingplichtig als deurwaarder, ook voor elke andere economische activiteit die hij incidenteel verricht als belastingplichtige moet worden aangemerkt. De motivering hierbij is dat de heer Kostov reeds belastingplichtig was en dat daarom de doelstellingen van een eenvoudige en zo algemeen mogelijke btw-heffing het best worden gerealiseerd, indien hij ook wordt belast voor incidentele prestaties.

²⁶ HvJ 13 juni 2013, zaak C-62/12 (*Kostov*).

2.4.2.4 Fuchs

In het arrest Fuchs²⁷ had de heer Fuchs zonnepanelen op het dak van zijn woning laten installeren. Met deze zonnepanelen werd elektriciteit opgewekt welke niet kon worden opgeslagen in de zonnepaneleninstallatie zelf. Door middel van een overeenkomst met Ökostrom Solarpartner werd deze elektriciteit daarom geleverd aan het openbare elektriciteitsnet. Uit r.o. 9 blijkt dat de vergoeding van deze leveringen plaatsvond tegen de marktprijs en onderworpen was aan btw. De heer Fuchs kocht de elektriciteit die hijzelf nodig had tegen de leveringsprijs in bij Ökostrom Solarpartner.

De discussie speelde omtrent de vraag of de heer Fuchs als ondernemer kon worden gekwalificeerd zodat hij de btw op de aankoop en installatie van de zonnepanelen kon aftrekken. De heer Fuchs was deze mening toegedaan en verzocht om een teruggave van voorbelasting aan de Oostenrijkse belastingdienst. De Oostenrijkse belastingdienst besloot echter om de teruggave te weigeren. Uit r.o. 13 blijkt dat de Oostenrijkse belastingdienst de heer Fuchs niet als ondernemer aanmerkte, omdat de exploitatie van zonnepanelen niet als een economische activiteit werd gezien.

Het HvJ oordeelde dat de exploitatie van zonnepanelen wel degelijk als een economische activiteit moet worden aangemerkt. In r.o. 18 wordt hierbij wel de voorwaarde gesteld dat de exploitatie van zonnepanelen moet zijn gericht op een duurzame opbrengst. Aan deze voorwaarde wordt voldaan aangezien de elektriciteit tegen vergoeding wordt geleverd aan het openbare elektriciteitsnet. Hierdoor oordeelde het HvJ dat er sprake was van een economische activiteit en zodoende had de heer Fuchs recht op aftrek van voorbelasting van de btw op de aankoop en installatie van de zonnepanelen.

2.4.3 Gevolgen ondernemerschap

2.4.3.1 Materiële gevolgen

De opkomst van de interneteconomie leidt tot een toename in het aantal ondernemingen.²⁸ Het voldoen aan de criteria van het ondernemerschap voor de omzetbelasting brengt echter enkele gevolgen met zich mee. Deze gevolgen zijn te splitsen in materiële gevolgen en formele gevolgen. Drie belangrijke materiële gevolgen worden in deze subparagraaf kort behandeld. Een eerste belangrijk materieel gevolg is dat een ondernemer verplicht is omzetbelasting te voldoen over de door hem ter zake van zijn prestaties in rekening gebrachte vergoedingen.²⁹ Een ander belangrijk materieel gevolg dat hiermee samenhangt is het recht op aftrek van voorbelasting op de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting door toeleveranciers.³⁰ Dit recht op aftrek geldt tevens voor de betaalde omzetbelasting bij invoer of verwerving.³¹ Het recht van aftrek bewerkstelligt dat alleen belasting wordt betaald over

²⁷ HvJ 20 juni 2013, zaak C-219/12 (*Fuchs*).

²⁸ L. Oostrom et al., *Measuring the internet economy in The Netherlands: a big data analysis*, CBS 2016.

²⁹ Art. 2 Btw-richtlijn.

³⁰ Art. 168 Btw-richtlijn.

³¹ *Ibid.*

de toegevoegde waarde. Van belang is wel dat aftrek van btw alleen is toegestaan als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in een eerder stadium verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek geldt.³² Het ondernemerschap kan daarnaast nog een rol spelen bij de plaats waar een dienst wordt verricht.³³

2.4.3.2 *Formele gevolgen*

Naast materiële gevolgen heeft het ondernemerschap voor de btw ook formele gevolgen. In deze subparagraaf wordt kort stilgestaan bij enkele belangrijke formele gevolgen. Een eerste belangrijk formeel gevolg is dat een belastingplichtige opgave moet doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.³⁴ Deze opgave is belangrijk omdat alleen ondernemers recht hebben op aftrek van voorbelasting. Andere belangrijke formele gevolgen zijn het doen van aangifte van de in een tijdvak verschuldigde omzetbelasting en het indienen van de opgaaf intracommunautaire prestaties.

Verder is het voeren van een administratie die voldoet aan de eisen van de wet een belangrijk formeel gevolg. Onder deze eisen valt mede de verplichting van de ondernemer om ter zake van zijn leveringen en diensten aan een andere ondernemer een factuur uit te reiken.³⁵ In artikel 226 van de Btw-richtlijn wordt aangegeven hoe de factuur er inhoudelijk uit moet zien. Dat een correcte factuur belangrijk is, blijkt uit het arrest *Terra Baubedarf*.³⁶ In dit arrest oordeelde het HvJ dat het recht op aftrek van voorbelasting pas kan worden uitgeoefend vanaf het moment dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht en de belastingplichtige in bezit is van een correcte factuur.

2.4.3.3 *Kleineondernemersregeling*

Uit de Verkenning Interneteconomie blijkt dat de opbrengsten van de meeste btw-ondernemingen die ontstaan door de interneteconomie vrij gering zullen zijn en dat zij meer btw zullen terugvragen op hun aanvangsinvesteringen dan het bedrag aan btw dat zij uiteindelijk zullen voldoen.³⁷ Vanuit deze geringe opbrengst bezien, neemt het belang van de kleineondernemersregeling toe met de opkomst van de interneteconomie. Alvorens in hoofdstuk 4 in te gaan op mogelijke aanpassingen van de kleineondernemersregeling, worden in deze subparagraaf de hoofdlijnen van de huidige Nederlandse kleineondernemersregeling toegelicht.

³² HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98 (*Midland Bank*), r.o. 20.

³³ Artt. 44 en 45 Btw-richtlijn.

³⁴ Art. 213 Btw-richtlijn.

³⁵ Art. 220 Btw-richtlijn.

³⁶ HvJ 29 april 2004, zaak C-152/02 (*Terra Baubedarf*).

³⁷ Verkenning Interneteconomie HHA 2016-2.

De Nederlandse kleineondernemersregeling is vastgelegd in artikel 25 Wet OB en is gebaseerd op de artikelen 281 tot en met 294 van de Btw-richtlijn. Om de kleineondernemersregeling toe te mogen passen gelden de volgende vier voorwaarden³⁸:

- Er is sprake van een eenmanszaak of een samenwerkingsverband van natuurlijke personen.
- De onderneming is in Nederland gevestigd.
- De te betalen btw na aftrek van voorbelasting bedraagt minder dan € 1.883.
- Er wordt voldaan aan de administratieve verplichtingen voor de btw.

De btw-vermindering kan worden toegepast indien aan deze voorwaarden wordt voldaan. Bij een te betalen btw-bedrag van € 1.345 of minder hoeft er helemaal geen btw te worden betaald.³⁹ Indien de ondernemer aannemelijk kan maken dat hij jaarlijks, na de toepassing van de kleineondernemersregeling, geen btw hoeft te voldoen, komt hij in aanmerking voor ontheffing van zijn administratieve verplichtingen en factureringsplicht.⁴⁰ Dit sluit aan bij het achterliggende doel van de kleineondernemersregeling om kleine ondernemers te ontzien in het voeren van een administratie. Tot slot is nog van belang dat de vermindering nooit hoger is dan het te betalen bedrag aan btw. Kortom, toepassing van de kleineondernemersregeling kan niet leiden tot een teruggave van de btw.

2.4.4 Gevolgen Belastingdienst

Zoals aangegeven zijn C2C-markten en C2B-markten belangrijker geworden door de opkomst van de interneteconomie. Het internet maakt onderling contact tussen consumenten gemakkelijker en daardoor de drempel naar het ondernemerschap lager. Dit heeft, naast de genoemde gevolgen voor ondernemers, ook gevolgen voor de Belastingdienst. In deze subparagraaf ligt de focus op binnenlandse activiteiten. De uitdagingen waar de Belastingdienst en belastingdiensten uit andere landen mee kampen als gevolg van grensoverschrijdende transacties door de opkomende interneteconomie worden behandeld in hoofdstuk 3.

Een belangrijk gevolg voor de Belastingdienst ziet op de handhaving van belastingen.⁴¹ Allereerst leidt de opkomst van zowel C2C-markten als C2B-markten naar verwachting tot een groei van het aantal btw-ondernemers. Dit zal op haar beurt groeiende administratieve verplichtingen voor de Belastingdienst tot gevolg hebben. Hierbij moet worden gedacht aan het uitoefenen van toezicht op de btw-ondernemers, het registreren van nieuwe ondernemers en het toekennen van bepaalde faciliteiten. De toename van het aantal btw-ondernemers als gevolg van de opkomst van de interneteconomie leidt dus tot hogere uitvoeringskosten terwijl de verwachting is dat hier nauwelijks belastinginkomsten

³⁸ Brochure: 'De kleineondernemersregeling', belastingdienst februari 2016.

³⁹ Art. 24 Uitv.besch. OB.

⁴⁰ Art. 25 Uitv.besch. OB.

⁴¹ Verkenning Interneteconomie HHA 2016-2.

tegenover zullen staan. De verwachting is namelijk dat het veelal kleine ondernemers zijn die aftrek van btw op hun aanvangsinvesteringen claimen en vervolgens voor de door hun verrichte prestaties een beroep doen op de kleineondernemersregeling. Gezien de huidige beperkte controlecapaciteit ligt hier een uitdaging voor de Belastingdienst.⁴²

Deze uitdaging voor de Belastingdienst wordt niet gemakkelijker gemaakt door de vervaging van het onderscheid tussen hobbyïsme en ondernemerschap. De opkomst van C2C-markten en C2B-markten leidt tot onduidelijkheid wanneer iemand als consument handelt of als ondernemer. De fysieke grenzen zijn immers weg waardoor consumenten gemakkelijker met elkaar kunnen handelen. Deze onduidelijkheid die de interneteconomie met zich meebrengt leidt tot nieuwe handhavingsvraagstukken voor de Belastingdienst.

2.5 De opkomende interneteconomie

2.5.1 De interneteconomie

Eerder in dit hoofdstuk is aangegeven dat het onderscheid tussen hobbyïsten en ondernemers onduidelijker is geworden door de opkomst van de interneteconomie. Om te kijken hoe dit onderscheid momenteel wordt gemaakt, wordt in de volgende subparagrafen achtereenvolgens stilgestaan bij de situaties van Airbnb, Uber en vloggers en bloggers. Deze drie situaties worden toegelicht omdat Airbnb en Uber bekende voorbeelden zijn van de opkomende C2C-markten en omdat vloggers en bloggers onderdeel uitmaken van de opkomende C2B-markten. Aan de hand van deze voorbeelden kan worden toegelicht tegen welke problemen wordt aangelopen met betrekking tot het ondernemerschap voor de btw.

2.5.2 Airbnb

De afkorting Airbnb staat voor Air Bed and Breakfast en is een digitaal platform dat mensen met elkaar in contact brengt.⁴³ Aan de ene kant zijn er de aanbieders van accommodaties die via Airbnb kunnen adverteren. Aan de andere kant zijn er de afnemers die via Airbnb deze accommodaties kunnen boeken. Het aanbod van accommodaties bestaat voornamelijk uit woonruimtes die voor korte perioden ter beschikking worden gesteld door particulieren. Deze personen beogen vaak naast hun vaste baan wat extra inkomsten te genereren. Airbnb zelf treedt op als bemiddelaar. De reiziger betaalt het bedrag aan Airbnb die het bedrag doorbetaalt aan de verhuurder. Bij de doorbetaling aan de verhuurder houdt Airbnb echter een vergoeding voor de bemiddeling in. Deze vergoeding is belast op grond van artikel 2 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn. De verhuur van de eigen woning kan

⁴² U. Jonker, 'Hoge ambtenaren waarschuwen voor gevolgen kaalslag bij Belastingdienst', *Het Financieele Dagblad* 19 januari 2017, fd.nl.

⁴³ <https://www.airbnb.nl/about/about-us>.

belastinggevolgen hebben voor de verhuurder.⁴⁴ Voorbeelden hiervan zijn de toeristenbelasting en de inkomstenbelasting. De focus ligt hier echter op de gevolgen voor de btw.

Onder het begrip ‘ieder’ vallen ook natuurlijke personen. Met betrekking tot de verhuur van hun eigen woning via Airbnb voldoen natuurlijke personen aan het zelfstandigheidsvereiste. Zij lopen immers zelf de bedrijfsrisico’s en zijn met betrekking tot hun eigen woning niet ondergeschikt aan Airbnb. Hierdoor komen natuurlijke personen die hun woonruimte via Airbnb ter beschikking stellen in aanmerking voor het ondernemerschap voor de btw. Lastiger is de vraag of de verhuur van een woning via Airbnb moet worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

Uit het arrest Enkler kan worden opgemaakt dat, om te worden aangemerkt als een economische activiteit, de verhuur via Airbnb gericht dient te zijn op een duurzame opbrengst. Hiervan is sprake als de verhuurder zijn woning regelmatig via Airbnb verhuurt. Het is echter niet geheel duidelijk wat wordt verstaan onder regelmatig. Zo wordt er gesteld dat een verhuurder via Airbnb al regelmatig handelt als hij meer dan één keer zijn woning verhuurt.⁴⁵ Anderzijds wordt aangegeven dat per geval moet worden beoordeeld of er sprake is van ondernemerschap of dat de verhuur slechts incidenteel plaatsvindt.⁴⁶ Dit is dan afhankelijk van de duur en de frequentie van de verhuur. In de praktijk zullen de meeste aanbieders via Airbnb vaker dan incidenteel hun woning aanbieden en derhalve zijn ze belastingplichtig voor de btw.⁴⁷ Een bijkomend probleem is echter dat niet alle ondernemers zich hiervan bewust zijn.⁴⁸

Ervan uitgaande dat het merendeel van de verhuurders via Airbnb belastingplichtig is voor de btw, is het de vraag of zij over de verhuur ook daadwerkelijk btw in rekening moeten brengen. In artikel 135 lid 1 onderdeel 1 Btw-richtlijn staat namelijk dat lidstaten een vrijstelling moeten verlenen voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen. In lid 2 wordt echter het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of sectoren met soortgelijke functie uitgesloten van deze vrijstelling. In de Wet OB is dit terug te vinden in artikel 11 lid 1 onderdeel b. Aangezien de verhuur via Airbnb een soortgelijke functie als een hotelbedrijf heeft, valt deze verhuur niet onder de vrijstelling. Dit kan ook worden opgemaakt uit het arrest Blasi waarin wordt gesteld dat het verstrekken van accommodatie

⁴⁴ W. van Noort, ‘Airbnb-gebruiker? Dit ga je merken van de Belastingdienst’, *NRC Handelsblad* 13 juni 2015, nrc.nl.

⁴⁵ <https://www.duijntax.com/news/48/167/Hoe-zijn-mijn-AirBnB-inkomsten-belast>.

⁴⁶ <http://www.hlb-van-daal.nl/nl/nieuws/3190-airbnb-verhuur-van-woning-of-kamer.html>.

⁴⁷ Europese Commissie, Working Paper no. 878, 22 september 2015, taxud.c.1(2015)4370160.

⁴⁸ S van der Laan, ‘Moet ik belasting betalen over Airbnb-inkomsten?’, *Elsevier* 10 augustus 2016, elsevier.nl.

voor korte duur aan vreemden belastbaar is als handeling bestaande in het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke functie als een hotelbedrijf.⁴⁹

Uit Tabel I behorende bij de Wet OB blijkt dat het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor korte periode verblijf houden belast wordt tegen het verlaagde tarief van 6%. Een Airbnb-verhuurder dient dus 6% btw af te dragen over zijn huuropbrengsten. Tevens heeft hij recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die hij maakt voor de verhuur. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan schoonmaakkosten en energiekosten.

De verhuurder die zijn woning via Airbnb aanbiedt, kan in de meeste gevallen gebruikmaken van de kleineondernemersregeling.⁵⁰ Zoals eerder aangegeven hoeft er geen btw te worden betaald bij een te betalen btw-bedrag van € 1.345 of minder. Op jaarbasis is dit gelijk aan een jaaronzet van ruim 22.000 euro.⁵¹ De meeste verhuurders via Airbnb behalen deze jaaronzet niet en kunnen derhalve een beroep doen op de kleineondernemersregeling van artikel 25 Wet OB. Hierdoor zijn zij geen btw verschuldigd en kunnen zij verzoeken om ontheffing van administratieve verplichtingen en factureringplicht. Dit geldt overigens niet als de verhuurder al op een andere manier btw-plichtig is. In dat geval moet de btw uit de tijdelijke verhuur via Airbnb worden aangegeven bij de overige btw-afdrachten. Hierdoor zal het te betalen bedrag aan btw waarschijnlijk sneller boven de € 1.345 komen te liggen.

2.5.3 Uber

Uber is een internetonderneming die via haar mobiele apps taxichauffeurs in contact brengt met reizigers.⁵² De inkomsten van Uber bestaan uit een commissie die wordt berekend over de ritprijs en uit de doorverkoop van verzamelde persoonsgegevens. Op grond van artikel 2 lid 1 Btw-richtlijn zijn deze inkomsten belast. De apps van Uber kunnen zowel worden gebruikt door officiële taxichauffeurs als door privéchauffeurs. De app die kan worden gebruikt door privéchauffeurs is UberPop. De officiële taxichauffeurs protesteren echter tegen het personenvervoer door privéchauffeurs via UberPop. Zij vinden dat er sprake is van oneerlijke concurrentie aangezien privéchauffeurs vaak niet over een vereiste vergunning beschikken. In Nederland heeft dit ertoe geleid dat UberPop illegaal is geworden.⁵³

⁴⁹ HvJ 12 februari 1998, zaak C-346/95 (*Blasi*), r.o. 27.

⁵⁰ http://belastingbelangen.nl/artikel/Fiscale_gevolgen_Airbnb_verhuur.

⁵¹ $(1.345 \div 6) \times 100 = 22.416$ euro.

⁵² <https://www.uber.com/nl/our-story/>.

⁵³ W. van Noort, 'Uber stopt met UberPop in Nederland', *NRC Handelsblad* 18 november 2015, nrc.nl.

Aan het begrip ‘ieder’ wordt in de situatie van UberPop voldaan aangezien natuurlijke personen hier ook onder vallen. Over het begrip ‘zelfstandig’ is echter enige discussie. Zo vroeg kamerlid Bashir van de SP zich af of UberPop-chauffeurs niet ondergeschikt zijn aan hun opdrachtgever Uber.⁵⁴ Dit omdat zij geen taxivergunning hebben en daarom afhankelijk zouden zijn van Uber. Het kabinet stelde echter dat het hier gaat om zelfstandig opererende personen die zelf het bedrijfsrisico lopen. Daarnaast treedt Uber slechts op als bemiddelaar. Vervolgens rest de vraag of het vervoeren van personen door UberPop-chauffeurs moet worden aangemerkt als een economische activiteit.

Net als in de situatie van Airbnb is niet geheel duidelijk wat moet worden verstaan onder het begrip regelmatig. Desalniettemin zullen de meeste UberPop-chauffeurs worden aangemerkt als ondernemer voor de btw.⁵⁵ Het vervoer van personen verrichten zij immers tegen betaling. Uit het arrest Fischer⁵⁶ kan daarnaast worden opgemaakt dat illegale activiteiten, die ook legaal kunnen plaatsvinden, onderworpen moeten worden aan de btw. Oftewel, dat UberPop verboden is in Nederland maakt voor de btw niet uit. Dit sluit aan bij de doelstelling van juridische neutraliteit.

Uit Tabel I behorende bij de Wet OB kan worden opgemaakt dat het vervoer van personen onder het verlaagde tarief van 6% valt. Dit betekent dat het vervoer van personen door UberPop-chauffeurs onderworpen is aan het btw tarief van 6%. Daarnaast heeft de UberPop-chauffeur recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die hij maakt voor het personenvervoer. Deze kosten bestaan uit de kosten voor onderhoud en vervoer. Dit recht bestaat echter alleen voor zover hij de auto heeft gebruikt om belaste omzet te behalen.⁵⁷ De verhouding tussen zakelijk gebruik en privégebruik kan worden gemaakt met behulp van een kilometeradministratie. Indien de UberPop-chauffeur geen kilometeradministratie bijhoudt, vindt er een bijtelling voor privégebruik plaats van 2,7% van de catalogusprijs van de auto, inclusief btw en bpm.⁵⁸

Een groot probleem vormt echter het niet nakomen van fiscale verplichtingen door UberPop-chauffeurs.⁵⁹ Naast dat zij vaak verzuimen hun inkomsten voor de inkomstenbelasting op te geven, dragen zij vaak geen btw af over hun taxidienst. Uber zelf stelde zich op het standpunt dat de vervoersdienst een dienst tussen particulieren is en dat er daarom geen btw hoefde te worden berekend. Uit voorgaande blijkt echter dat het personenvervoer door UberPop-chauffeurs wel degelijk

⁵⁴ K. Bouma, ‘Uberpop-chauffeurs ontduiken massaal belasting’, *de Volkskrant* 27 maart 2015, volkskrant.nl.

⁵⁵ Kamerstukken II 2014/15, Aanhangsel van de Handelingen nr. 1152, antwoord op vraag 15.

⁵⁶ HvJ 11 juni 1998, zaak C-283/95 (*Fischer*), r.o. 31.

⁵⁷

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aftrekken/btw_e_n_de_auto/zakelijk_gebruik_van_de_priveauto/.

⁵⁸

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aftrekken/btw_e_n_de_auto/privegebruik_auto_van_de_zaak/.

⁵⁹ K. Bouma, ‘Uberpop-chauffeurs ontduiken massaal belasting’, *de Volkskrant* 27 maart 2015, volkskrant.nl.

een belaste prestatie is. Naast dat niet alle UberPop-chauffeurs op de hoogte zijn van hun belastingplicht, speelt het verbod op deze vervoersdienst ook een belangrijke rol in het niet nakomen van de fiscale verplichtingen.

Net als de verhuurder die zijn woning via Airbnb aanbiedt, zal een UberPop-chauffeur echter vaak in aanmerking komen voor de kleineondernemersregeling van artikel 25 Wet OB. De meeste UberPop-chauffeurs zullen immers niet boven een jaarmzet van 22.000 euro uitkomen. Het niet nakomen van de fiscale verplichtingen zal dan ook voornamelijk samenhangen met de inkomstenbelasting en niet met de omzetbelasting.

2.5.4 Vloggers en bloggers

Een vlog staat voor video weblog en is als het ware een dagboek waarin een vlogger door middel van filmpjes zijn dagelijkse activiteiten laat zien. Een blog is een persoonlijk dagboek op een website dat wordt bijgehouden door een blogger. Het verschil met een vlog is dat een blog geen video's bevat. Vloggers en bloggers verrichten vaak prestaties voor bedrijven en bevinden zich derhalve op de C2B-markten. Met name de populaire vloggers en bloggers hebben een groot aantal volgers en vormen daardoor interessante reclameobjecten voor bedrijven.⁶⁰

Vloggers en bloggers zijn natuurlijke personen en vallen daarmee onder het begrip 'ieder'. Vloggers en bloggers kunnen echter in loondienst werkzaam zijn en daardoor niet aan het begrip zelfstandig voldoen. Daarnaast is het de vraag of een vlogger of blogger, indien hij voor slechts één bedrijf producten promoot, niet alsnog ondergeschikt is ten opzichte van deze opdrachtgever. Voor zover vloggers en bloggers echter niet in loondienst werkzaam zijn, zullen zij meestal niet ondergeschikt zijn ten opzichte van een werkgever en wordt derhalve aan het begrip zelfstandig voldaan.

De vraag is of vloggers en bloggers die als zelfstandig worden beschouwd economische activiteiten verrichten in de zin van artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn. Vloggers en bloggers promoten vaak artikelen die zij 'gratis' ontvangen van fabrikanten en winkels. In feite is er hier dus sprake van een ruilovereenkomst. Enerzijds verstrekt de fabrikant of winkelier als ondernemer een product terwijl anderzijds de vlogger of blogger in ruil hiervoor reclamediensten verricht. In beginsel zijn zowel de verstrekking van het product door de ondernemer als het verrichten van reclamediensten door de vlogger of blogger een belastbare handeling voor de btw.⁶¹ De grens tussen ondernemerschap en hobbyïsme kan in het geval van vloggers en bloggers echter vaag zijn. Voor populaire vloggers en bloggers valt er veel voor te zeggen om deze als ondernemers voor de btw aan te merken. Zij nemen

⁶⁰ J. Woudt, 'Vlogger trekt net zoveel kijkers als de wedstrijd van het Nederlands elftal', *Het Financieele Dagblad* 22 augustus 2016, fd.nl.

⁶¹ J.B.O. Bijl & A. Sanders, 'Bloggen en vloggen: #btw?', BTW Brief 2016, nr. 11.

namelijk deel aan het economische verkeer door tegen vergoeding reclamediensten te verrichten. Tevens handelen zij niet incidenteel maar met een zekere regelmaat. De vraag is echter of dit ook geldt voor nauwelijks bekende vloggers en bloggers. Het zijn vooral de populaire vloggers en bloggers die goed verdienen. Het merendeel van de vloggers en bloggers kan nauwelijks bestaan van de inkomsten uit het vloggen en bloggen.⁶²

Het heffen van btw heeft echter tot doel om alle consumptieve uitgaven te belasten. Daarbij is niet van belang dat er daadwerkelijk winst wordt behaald. Zolang vloggers en bloggers, ondanks dat zij nauwelijks inkomsten hebben, wel gericht zijn op het duurzaam verkrijgen van opbrengst, zijn zij dus belastingplichtig voor de btw. Het verrichten van reclamediensten valt niet onder een vrijstelling of het verlaagde tarief en is derhalve belast tegen 21%. Voor de vloggers en bloggers met een geringe omzet biedt de kleineondernemersregeling echter een uitkomst. Zij kunnen verzoeken tot ontheffing van hun administratieve verplichtingen, indien hun jaaromzet niet boven de 6.400 euro⁶³ uitkomt.

De fabrikanten en winkels die ‘gratis’ artikelen verstrekken aan de vloggers en bloggers zijn belastingplichtig voor de btw. De artikelen worden namelijk onder bepaalde voorwaarden verstrekt aan de vloggers en bloggers. Vaak zijn deze voorwaarden ook schriftelijk vastgelegd.⁶⁴ In feite is er sprake van een soort ruilovereenkomst waarbij vloggers en bloggers reclamediensten verrichten tegen de verstrekking van artikelen. De vraag is welke waarde moet worden toegekend aan de verstrekking van de ‘gratis’ artikelen. Uit de jurisprudentie blijkt dat de vergoeding in natura moet worden uitgedrukt in geld en dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is.⁶⁵ Voor de levering van goederen is de subjectieve waarde hetgeen de leverancier heeft opgeofferd voor de reclamedienst.⁶⁶

2.6 Deelconclusie

In Europees verband draagt de harmonisatie van de btw bij aan de totstandbrenging van een interne markt. De totstandkoming van een interne markt wordt daarnaast bevorderd door het streven naar fiscale neutraliteit. Fiscale neutraliteit bestaat uit zowel inwendige als uitwendige neutraliteit en moet ervoor zorgen dat belastingen op transacties binnen en tussen lidstaten neutraal uitwerken. Het doel van de btw-heffing zelf is om alle consumptieve uitgaven te belasten.

In artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn staat de term ‘belastingplichtige’ uitgelegd. Artikel 7 lid 1 Wet OB is gebaseerd op dit artikel uit de Btw-richtlijn en spreekt van een ‘ondernemer’. Uit de jurisprudentie blijkt dat aan de term ‘ondernemer’ geen andere betekenis toekomt dan aan het begrip

⁶² H. Gorris, ‘Heet je niet Enzo Knol? Zie dan maar rond te komen’, *NRC Handelsblad* 30 maart 2017, nrc.nl.

⁶³ $(1.345 \div 21) \times 100 = 6.405$ euro.

⁶⁴ J.B.O. Bijl & A. Sanders, ‘Bloggen en vloggen: #btw?’, BTW Brief 2016, nr 11.

⁶⁵ HvJ 23 november 1988, zaak C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), r.o. 16.

⁶⁶ HvJ 2 juni 1994, zaak C-33/93 (*Empire Stores*), r.o. 18.

‘belastingplichtige’. Essentiële elementen van het ondernemersbegrip zijn de termen ‘ieder’, ‘zelfstandig’ en ‘economische activiteit’. Bij de zelfstandigheid is het van belang dat er geen verhouding van ondergeschiktheid bestaat. Met betrekking tot een economische activiteit blijkt uit de jurisprudentie dat dit begrip ruim moet worden opgevat. Om te kunnen spreken van een economische activiteit is wel van belang is dat er duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd.

Het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer is soms lastig te maken. Dit is vooral lastig bij activiteiten die zowel in de privésfeer als in de ondernemings sfeer plaats kunnen vinden. Uit jurisprudentie blijkt dat het van belang is of er actief stappen zijn ondernomen die ook genomen zouden zijn door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Tevens is van belang dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de vergoeding. Indien wordt voldaan aan het ondernemersbegrip dan heeft dit materiële en formele gevolgen voor de ondernemer. Daarnaast zijn er ook gevolgen voor de Belastingdienst.

De opkomende interneteconomie leidt tot de opkomst van C2C-markten en C2B-markten. Het internet zorgt er namelijk voor dat de drempel naar het ondernemerschap voor particulieren lager wordt. Een gevolg is echter dat het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer nog vager wordt. Zo komt bij de voorbeelden Airbnb, Uber en vloggers en bloggers met name naar voren dat de vraag of er duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd, lastig te beantwoorden is. Dit omdat niet geheel duidelijk is wanneer een prestatie regelmatig wordt verricht. Aangezien de opkomst van de interneteconomie naar verwachting tot een grote toename van kleine ondernemers leidt, is er een belangrijke rol weggelegd voor de kleineondernemersregeling. Deze regeling kan ertoe leiden dat ondernemers van hun administratieve verplichtingen worden ontheven.

Hoofdstuk 3 – Grensoverschrijdende btw-gevolgen van de opkomende interneteconomie

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de grensoverschrijdende btw-gevolgen van de opkomende interneteconomie. De interneteconomie vergemakkelijkt grensoverschrijdende transacties wat leidt tot heffingsproblemen voor belastingdiensten en tot onduidelijkheden bij btw-ondernemers. Deze problemen hebben met name betrekking op de plaats waar een goed wordt geleverd of een dienst wordt verricht. De interneteconomie zorgt namelijk voor het verdwijnen van het fysieke contact tussen partijen. Om de problemen te analyseren worden allereerst de beginselen en standaardregels uitgelegd met betrekking tot de plaats van een goederenlevering of dienstverrichting. Vervolgens wordt specifiek op de interneteconomie ingegaan, worden de regelingen die daarbij horen uitgelegd en worden de huidige problemen toegelicht.

3.2 Bestemmingslandbeginsel vs. oorspronglandbeginsel

Voor het bepalen van de plaats van een aan de btw onderworpen prestatie kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee hoofdbeginselen, het bestemmingslandbeginsel en het oorspronglandbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat het land van de bestemming over de goederen en diensten mag heffen.⁶⁷ Oftewel, de btw moet ten goede komen aan het land waar het verbruik plaatsvindt. Het oorspronglandbeginsel kent de heffingsbevoegdheid toe aan het land waar de goederen of diensten vandaan komen. Voor de btw-heffing geldt het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt.

Alhoewel het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt wordt genomen, betekent dit niet dat de btw altijd wordt geheven in het land waar het verbruik plaatsvindt. Toepassing van uitsluitend het bestemmingslandbeginsel stuit op enkele praktische problemen.⁶⁸ In hoofdstuk 2 is uitgelegd dat de btw een indirecte belasting is die wordt geheven bij de ondernemer en niet bij de consument. Uitgaande van het bestemmingslandbeginsel houdt dit in dat de ondernemer moet nagaan waar de consument het goed of de dienst verbruikt. Dit leidt tot administratieve lasten en bovendien is het soms lastig te bepalen waar het verbruik daadwerkelijk plaatsvindt. Stel dat iemand in Nederland een serie van Netflix downloadt die hij vervolgens tijdens een autoreis van Nederland naar Frankrijk gaat bekijken. Het verbruik vindt dan plaats in meerdere landen waardoor, indien moet worden aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel, de plaats van de prestatie onduidelijk is.

⁶⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 155.

⁶⁸ *Ibid.*

Vanuit praktisch oogpunt kan beter worden uitgegaan van het oorspronglandbeginsel. Voor ondernemers is het in die situatie immers vaak gemakkelijker om vast te stellen waar de goederen of diensten vandaan komen. De btw-heffing vormt in dat geval echter meer een productiebelasting dan een algemene indirecte verbruiksbelasting. De heffingsbevoegdheid wordt dan toegewezen aan de lidstaat die de productie van de goederen mogelijk heeft gemaakt. Dit is in strijd met het doel om alle consumptieve uitgaven te belasten daar waar het verbruik plaatsvindt. Kortom, zowel aan het bestemmingslandbeginsel als aan het oorspronglandbeginsel kleven nadelen. In de volgende paragraaf wordt toegelicht hoe de plaats van een prestatie daadwerkelijk wordt bepaald.

3.3 Plaatsbepaling

3.3.1 Leveringen van goederen

Voor het bepalen van de plaats van de levering van een goed moet een onderscheid worden gemaakt tussen de levering van een goed zonder vervoer en de levering van een goed met vervoer. De levering van een goed zonder vervoer wordt geregeld in artikel 31 Btw-richtlijn. Daarin staat dat de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt, moet worden aangemerkt als de plaats van levering. Artikel 32 Btw-richtlijn bepaalt vervolgens dat de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt, moet worden aangemerkt als de plaats van levering van goederen met vervoer.

De vraag is hoe deze artikelen zich verhouden tot het bestemmingslandbeginsel. Oftewel, wordt de levering van een goed belast daar waar het goed wordt verbruikt. Deze verhouding komt naar voren in artikel 2 lid 1 onderdelen b en d Btw-richtlijn waarin de intracommunautaire verwervingen van goederen en de invoer van goederen als belastbare prestaties worden aangemerkt. Alhoewel de levering plaatsvindt in het land van vertrek, is de belasting verschuldigd in het land van aankomst. In het land van vertrek wordt de uitvoer of intracommunautaire levering namelijk onderworpen aan het nultarief. Op deze manier kan de leverancier de voorbelasting in aftrek brengen en wordt het goed belast daar waar het verbruik daadwerkelijk plaatsvindt. Door deze manier van heffen wordt voorkomen dat ondernemers uit land x die goederen leveren aan afnemers uit land y btw verschuldigd zijn in land y.

Opgemerkt dient te worden dat indien de afnemer een particulier is en daarom geen belastbare intracommunautaire verwerving kan verrichten, de levering belast is naar de btw-tarieven die voor die

goederen gelden in het land van de leverancier.⁶⁹ Voor deze leveringen van goederen geldt het nultarief dus niet.

3.3.2 Verrichten van diensten

3.3.2.1 Algemeen

Uitgaande van het bestemmingslandbeginsel zouden diensten belast moeten worden daar waar zij werkelijk worden verbruikt. In tegenstelling tot goederen zijn diensten echter niet ‘tastbaar’ waardoor het lastig is om btw te heffen bij de invoer.⁷⁰ Bovendien is het zoals eerder aangegeven vaak lastig om precies te bepalen waar gebruik wordt gemaakt van een dienst. Kortom, vanuit praktisch oogpunt is het niet verstandig om diensten te belasten op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt.

Om bovenstaande problemen te voorkomen, sloten de Zesde richtlijn en de Btw-richtlijn aan bij de plaats van besteding.⁷¹ De diensten werden daardoor belast in het land van de besteding. Dit is het land waar de zetel of vaste inrichting van de dienstverrichter is gevestigd. Het aansluiten bij de plaats van besteding leidt echter tot concurrentienadelen voor ondernemers binnen de Europese Unie ten opzichte van ondernemers buiten de Europese Unie. Zij zullen immers ook btw moeten afdragen als hun afnemers buiten de Europese Unie zijn gevestigd terwijl ondernemers buiten de Europese Unie in dat geval geen btw hoeven af te dragen. Dit is in strijd met de fiscale neutraliteit. Om de fiscale neutraliteit te waarborgen goldt wel een aantal uitzonderingen. Deze misten echter hun werking doordat lidstaten deze uitzonderingen verschillend interpreteerden.⁷² Daarnaast maakte de opkomende interneteconomie het gemakkelijker voor ondernemers om zich te vestigen in landen met de laagste btw-tarieven.⁷³ Sinds 2010 wordt daarom een onderscheid gemaakt tussen B2B-diensten en B2C-diensten.

3.3.2.2 B2B-diensten

De hoofdregel voor B2B-diensten is te vinden in de Btw-richtlijn. Volgens artikel 44 Btw-richtlijn is de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Dit is de plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend.⁷⁴ Uit artikel 44 blijkt verder dat indien een dienst wordt verricht aan een vaste inrichting, de plaats van de dienst aansluit bij de plaats waar de vaste inrichting zich bevindt. Mocht zowel een zetel als een vaste inrichting ontbreken, dan geldt de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige afnemer als plaats van dienst. Met

⁶⁹ Dit is de hoofdregel. Onder bepaalde voorwaarden is de afstandsverkopenregeling van toepassing, deze regeling wordt behandeld in paragraaf 3.4.4.

⁷⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 164.

⁷¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 164-165.

⁷² Ibid.

⁷³ FD, ‘Netflix opent Europees hoofdkwartier in Amsterdam’, *Het Financieele Dagblad* 7 maart 2015, fd.nl.

⁷⁴ Art. 10 Btw-uitvoeringsverordening.

woonplaats wordt het adres in het bevolkingsregister bedoeld en de gebruikelijke verblijfplaats is de plaats waar de belastingplichtige gewoonlijk verblijft vanwege persoonlijke en beroepsmatige bindingen.⁷⁵ Uit de hoofdregel blijkt dus dat diensten die worden verricht aan andere ondernemers in beginsel belastbaar zijn in het land van de afnemer.

Vanuit praktisch oogpunt lijkt de bovenstaande hoofdregel niet zinvol. Indien een Nederlandse ondernemer bijvoorbeeld een dienst verleent aan een Duitse ondernemer, zou op grond van de hoofdregel gedacht kunnen worden dat de Nederlandse ondernemer Duitse btw moet voldoen. Dit is echter niet het geval. Volgens artikel 194 Btw-richtlijn mag de heffing worden verlegd naar de afnemer. Het voordeel hiervan is dat de dienstverrichter geen btw verschuldigd is in het buitenland. De afnemer vermeldt in zijn aangifte vervolgens de vergoeding en de btw die naar hem is verlegd.⁷⁶ De afnemer kan de verlegde btw vaak als voorbelasting in aftrek brengen.

Een andere praktische handreiking is dat ondernemers voor alle aan hen verrichte diensten als ondernemer worden aangemerkt.⁷⁷ Ondernemers verrichten naast belastbare diensten ook vaak niet-belastbare diensten. Om de plaatsbepaling voor belastingheffing van B2B-diensten niet onnodig ingewikkeld te maken, is deze handreiking gedaan. Deze handreiking geldt ook voor een rechtspersoon die over een btw-identificatienummer beschikt waaronder hij diensten afneemt.⁷⁸ Het voordeel is dat de dienstverrichter nu niet hoeft na te gaan of de afgenomen diensten zijn gebruikt voor belastbare activiteiten. Alhoewel de status van de afnemer op meerdere manieren kan worden vastgesteld, kan in beginsel worden uitgegaan van het btw-identificatienummer van de afnemer.⁷⁹

3.3.2.3 B2C-diensten

De hoofdregel voor B2C-diensten staat omschreven in artikel 45 Btw-richtlijn. Hierin staat dat de plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien de dienstverrichter de dienst verricht vanuit een vaste inrichting, is de plaats waar de vaste inrichting is gevestigd de plaats van dienst. De woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter geldt als plaats van dienst bij het ontbreken van zowel een zetel van bedrijfsuitoefening als van een vaste inrichting. Uit de hoofdregel kan worden opgemaakt dat diensten die worden verricht voor anderen dan ondernemers in beginsel belastbaar zijn in het land van de dienstverrichter.

⁷⁵ Artt. 12 en 13 Btw-uitvoeringsverordening.

⁷⁶

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_berekenen_aan_uw_klanten/waarover_btw_berekenen/verleggingsregeling/hoe_werkt_btw_verleggen.

⁷⁷ Art. 43 Btw-richtlijn.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Art. 214 Btw-richtlijn.

Op de hoofdregels van B2B-diensten en B2C-diensten bestaan echter enkele uitzonderingen. De reden voor de uitzonderingen is om de belastingheffing beter aan te laten sluiten bij het bestemmingslandbeginsel.⁸⁰ De uitzonderingen beogen belasting te heffen daar waar het verbruik plaatsvindt. In de volgende paragraaf worden de belangrijkste uitzonderingen die relevant zijn voor de interneteconomie toegelicht.

3.4 Uitzonderingen

3.4.1 Onroerende goederen

Volgens artikel 47 Btw-richtlijn is de plaats waar het onroerend goed is gelegen de plaats van dienst. Hierbij gaat het om diensten die betrekking hebben op onroerende goederen. Op deze manier wordt bewerkstelligd dat de btw wordt geheven op de plaats waar het verbruik plaatsvindt. Relevant met betrekking tot de interneteconomie is dat het verstrekken van accommodaties in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie onder artikel 47 Btw-richtlijn valt. Hierdoor is de plaats van dienst bij de verhuur van onroerende goederen de plaats waar het onroerend goed is gelegen. Voor verhuurders die hun huis via Airbnb verhuren, heeft dit tot gevolg dat de plaats waar hun onroerend goed is gelegen wordt aangemerkt als de plaats van dienst.

3.4.2 Vervoersdiensten

Voor bepaalde vervoersdiensten geldt een uitzondering. Een voorbeeld hiervan zijn personenvervoersdiensten. Volgens artikel 48 Btw-richtlijn is de plaats van personenvervoersdiensten de plaats waar de vervoersdienst plaatsvindt. Bij een grensoverschrijdende vervoersdienst houdt dit in dat er een splitsing moet worden gemaakt. Deze splitsing vindt plaats naar verhouding van de afgelegde afstanden. Hierdoor kan de dienstverrichter dus in meerdere landen te maken krijgen met btw. Alhoewel wordt aangesloten bij de plaats waar het daadwerkelijke verbruik plaatsvindt, is dit uitvoeringstechnisch gezien geen eenvoudig systeem. Lidstaten kunnen het echter vooralsnog niet eens worden om bijvoorbeeld aan te sluiten bij de lidstaat van vertrek als plaats van een personenvervoersdienst. Met betrekking tot de interneteconomie betekent dit bijvoorbeeld voor UberPop-chauffeurs dat de plaats waar hun vervoersdienst plaatsvindt de plaats van dienst is.

Een andere uitzondering geldt voor intracommunautair goederenvervoer voor niet-ondernemers. Hier hebben lidstaten wel overeenstemming bereikt om voor de plaats van dienst aan te sluiten bij de lidstaat van vertrek.⁸¹ Intracommunautair goederenvervoer is het vervoer van goederen tussen lidstaten. Hiermee wordt bedoeld dat zowel de plaats van vertrek als de plaats van aankomst is gelegen

⁸⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 170.

⁸¹ Art. 50 Btw-richtlijn.

in een lidstaat.⁸² Intracommunautair goederenvervoer voor ondernemers valt daarentegen onder de hoofdregel en is belast in het land van de afnemer.

3.4.3 Reclame

In artikel 59 Btw-richtlijn wordt voor de plaats van bepaalde diensten voor niet-belastingplichtigen buiten de Gemeenschap afgeweken van de hoofdregel dat de diensten belast zijn in het land van de dienstverrichter. In plaats daarvan wordt voor de plaats van dienst aangesloten bij de plaats waar de persoon is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Een voorbeeld van diensten die onder dit artikel vallen zijn diensten op het gebied van reclame. Dit zijn diensten die tot doel hebben de verkoop van een product of dienst te stimuleren.⁸³

3.4.4 Afstandsverkopen

In artikel 33 Btw-richtlijn staat de bijzondere regeling omtrent afstandsverkopen omschreven. Afstandsverkopen zijn verkopen aan particulieren of daarmee gelijkgestelden door een leverancier uit een andere lidstaat waarbij deze leverancier verantwoordelijk is voor het vervoer. Voor deze verantwoordelijkheid is het voldoende dat het vervoer voor zijn rekening komt. Afstandsverkopen zijn onder bepaalde voorwaarden belast in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd. Deze regeling voor afstandsverkopen vormt hierdoor een uitzondering op de hoofdregel van artikel 32 Btw-richtlijn waarin staat dat de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt, moet worden aangemerkt als de plaats van levering van goederen met vervoer. Uitgaande van het bestemmingslandbeginsel kan worden gesteld dat de regeling voor afstandsverkopen op deze manier aansluit bij de plek van het daadwerkelijke verbruik.

De achterliggende reden voor deze regeling heeft voornamelijk te maken met het zogenoemde ‘tariefshoppen’.⁸⁴ Tariefshoppen houdt in dat particulieren en gelijkgestelden hun inkopen doen in de lidstaten met de laagste btw-tarieven. Artikel 97 Btw-richtlijn stelt immers slechts een ondergrens aan het normale tarief van 15%. Hierdoor zijn de tarieven niet volledig geharmoniseerd tussen de lidstaten. Aangezien voor particulieren de btw de kostprijs van producten verhoogt, zullen zij geneigd zijn te gaan tariefshoppen. Als reactie hierop zullen ondernemers eerder geneigd zijn zich te vestigen in de lidstaten met de laagste tarieven. Het belang van de regeling voor afstandsverkopen neemt toe met de opkomst van de interneteconomie. Het wordt voor particulieren immers gemakkelijker om producten te bestellen uit andere lidstaten. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan internetverkopen via websites als Ebay en Amazon.

⁸² Art. 51 Btw-richtlijn.

⁸³ HvJ 17 november 1993, zaak C-69/92 (*Commissie-Luxemburg*), r.o. 17.

⁸⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 434.

Voor de regeling voor afstandsverkopen gelden enkele cumulatieve voorwaarden⁸⁵:

- De afnemer is een particulier of uit hoofde van artikel 3 lid 1 Btw-richtlijn niet aan btw onderworpen voor zijn intracommunautaire verwervingen van goederen;
- De goederen kunnen worden vervoerd;
- De leverancier is direct of indirect verantwoordelijk voor het vervoer;
- De leverancier levert voor meer dan het drempelbedrag aan afnemers in een andere lidstaat.

In de artikelen 33 en 34 Btw-richtlijn worden enkele leveringen van goederen uitgesloten van de afstandsverkopenregeling. Daarnaast geldt er in Nederland een drempelbedrag van €100.000.⁸⁶ Indien het drempelbedrag niet wordt overschreden, blijft de hoofdregel van toepassing. Met name voor kleine ondernemers is het drempelbedrag een welkome aanvulling op de afstandsverkopenregeling. Indien hun verkopen belast zijn in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd, brengt dit grotere administratieve lasten met zich mee. Hierbij valt te denken aan het registreren in de andere lidstaat, het berekenen van lokale btw in die lidstaat, het op de hoogte moeten zijn van lokale administratieve verplichtingen en lokale regels met betrekking tot de btw-aangifte. Door het drempelbedrag kunnen de kleine ondernemers in administratief opzicht worden ontzien.

3.4.5 Elektronische diensten

De btw-regelgeving voor elektronische diensten heeft per 1 januari 2015 een belangrijke wijziging ondergaan. Voor deze wijziging waren elektronische diensten verricht door ondernemers uit de EU aan particulieren of niet-ondernemers uit de EU belast in het land waar de ondernemer is gevestigd. Voor elektronische diensten verricht aan particulieren of niet-ondernemers werd aangesloten bij de hoofdregel voor B2C-diensten.⁸⁷ Per 1 januari 2015 wordt voor de plaats van een elektronische dienst verricht aan een niet-belastingplichtige echter aangesloten bij de plaats waar deze persoon is gevestigd, zijn woonplaats heeft of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft.⁸⁸ Het doel van de wijziging is om beter aan te sluiten bij de plaats waar het verbruik daadwerkelijk plaatsvindt.⁸⁹ Daarnaast leidde de oude regeling ertoe dat veel aanbieders van elektronische diensten zich vestigden in landen met lage btw-tarieven.⁹⁰ Het voordeel van elektronische diensten is immers dat zij gemakkelijk te leveren zijn vanuit een ander land.

⁸⁵ Art. 33 Btw-richtlijn.

⁸⁶ Art. 5a lid 4 Wet OB.

⁸⁷ Hoofdregel is art. 45 Btw-richtlijn.

⁸⁸ Art. 58 sub c Btw-richtlijn.

⁸⁹ European Commission, *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*, Brussels, 3 April 2014.

⁹⁰ FD, 'Deloitte: dienstverleners niet voorbereid op verandering in btw', *Het Financieele Dagblad* 15 september 2014, fd.nl.

Om duidelijkheid te scheppen over wat moet worden verstaan onder een elektronische dienst, is bij de Btw-richtlijn een indicatieve lijst gevoegd. In bijlage II van de Btw-richtlijn worden de volgende voorbeelden van elektronische diensten gegeven:

- het leveren en onderhouden van websites;
- het leveren en bijwerken van software;
- het leveren van beelden, geschreven stukken en informatie;
- het ter beschikking stellen van databanken;
- het leveren van gedigitaliseerde producten als muziek, films en spellen;
- het leveren van onderwijs op afstand.

De wijziging leidt tot meer administratieve verplichtingen voor de aanbieders van elektronische diensten nu zij moeten nagaan waar hun afnemer woont.⁹¹ Om de administratieve lasten enigszins te verlichten gelden er enkele uitgangspunten waarbij de aanbieder kan aansluiten voor de plaatsbepaling.⁹² Als een elektronische dienst wordt geleverd aan een fysieke locatie zoals een wifihotspot, telefooncel, internetcafé, restaurant of hotellobby, dan geldt deze locatie als plaats van dienst. Indien bij personenvervoer binnen de EU een elektronische dienst wordt geleverd aan boord van een schip, trein of vliegtuig, dan kan worden aangesloten bij de plaats van vertrek van het personenvervoer. De plaats waar de vaste lijn van de afnemer is geïnstalleerd geldt als plaats van dienst als de elektronische dienst via die vaste lijn wordt geleverd. Voor elektronische diensten die via een mobiele telefoon worden geleverd, kan worden aangesloten bij de landencode van de simkaart van de afnemer. Tevens kan als plaats van dienst worden aangemerkt de plek waar de decoder is of de plaats waar de viewing card naar toe is gestuurd. Dit geldt indien een decoder of viewing card nodig is voor de dienst. Tot slot heeft de aanbieder zelf de mogelijkheid om de plaats van de afnemer te bepalen. Hiervoor zijn 3 niet-tegenstrijdige bewijsmiddelen nodig. Hierbij kan worden gedacht aan het factuuradres, IP adres, bankgegevens en andere zakelijke gegevens.

Aanbieders van elektronische diensten kunnen door gebruik te maken van de mini One Stop Shop regeling (MOSS-regeling) voorkomen dat zij zich moeten registreren in alle lidstaten waarin zij een afnemer hebben. Via de MOSS-regeling mogen zij zich registreren in één lidstaat en kunnen zij de te betalen btw over hun diensten aangeven in deze lidstaat.⁹³ De btw-aangifte geschiedt per kwartaal en in de aangifte wordt de te betalen btw uitgesplitst naar de tarieven per lidstaat. De belastingdienst van die lidstaat stuurt de btw-meldingen en de betaalde btw vervolgens door naar de desbetreffende

⁹¹ Met wonen doel ik mede op plaats waar persoon is gevestigd of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

⁹²https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/goederen_en_diensten_naar_andere_eu_landen/btw_berekenen_bij_diensten/wijziging_in_digitale_diensten_vanaf_2015/wijziging_in_digitale_diensten_vanaf_2015.

⁹³ European Commission, *Guide to the VAT mini One Stop Shop*, Brussels, 23 October 2013.

lidstaten. Zowel binnen de EU als buiten de EU gevestigde ondernemers kunnen gebruikmaken van deze optionele regeling. Indien ondernemers afzien van deze regeling moeten zij aangifte doen en btw betalen in alle landen waar zij een afnemer hebben. Daarnaast is het niet mogelijk om de MOSS-regeling slechts voor bepaalde lidstaten toe te passen. Indien wordt gekozen voor de MOSS-regeling geldt deze regeling dus voor alle lidstaten waar de afnemers zich bevinden.

3.5 Problemen belastingautoriteiten

3.5.1 Verouderd systeem

De opkomende interneteconomie leidt in grensoverschrijdende gevallen tot hoofdbreken bij belastingautoriteiten. Een oorzaak hiervan is dat het btw-stelsel een verouderd stelsel is waardoor het niet goed aansluit bij de huidige economie. De huidige btw-regels voor grensoverschrijdende activiteiten stammen al uit 1993.⁹⁴ Hierdoor wordt niet goed ingespeeld op technologische ontwikkelingen, veranderingen in businessmodellen en de gevolgen van de globalisering. Een voorbeeld van een gevolg van globalisering is het verdwijnen van het fysieke contact tussen partijen. Doordat via het internet steeds meer transacties geregeld kunnen worden, wordt de toegang tot het ondernemerschap laagdrempeliger. Dit leidt echter tot onduidelijkheid over de vraag in hoeverre nieuwe ondernemingsvormen belast zijn en waar zij belast zijn. Daarnaast staan belastingdiensten voor grote uitdagingen met betrekking tot handhaving en controle.

3.5.2 Level playing field

Eén van de grootste uitdagingen voor belastingautoriteiten die de interneteconomie met zich meebrengt, is het waarborgen van een level playing field.⁹⁵ Met een level playing field wordt geduid op een gelijk speelveld tussen de traditionele ondernemers en de nieuwe ondernemers. Dit betekent bijvoorbeeld dat belastingautoriteiten een gelijk speelveld moeten creëren tussen hoteleigenaren en verhuurders via Airbnb. Een gelijk speelveld kan zowel zien op een gelijke uitkomst als op gelijke regels.⁹⁶ Met het oog op de interneteconomie is vooral van belang dat er gelijke regels gelden tussen traditionele ondernemers en nieuwe ondernemers. Dit sluit aan bij het streven naar juridische neutraliteit.

De vraag is echter in hoeverre traditionele ondernemers en nieuwe ondernemers daadwerkelijk dezelfde producten of diensten leveren. Een typerend voorbeeld hiervan is de discussie omtrent de btw-behandeling van e-books ten opzichte van fysieke boeken. Het leveren van e-books valt onder artikel 24 Btw-richtlijn en wordt derhalve aangemerkt als een dienst. De levering van een fysiek boek

⁹⁴ European Commission, *Action Plan on VAT: Questions and Answers*, Brussels, 7 April 2016.

⁹⁵ G.J. van Norden, 'Fiscaliteit en de nieuwe economie', *NtFR* 2015/2205, p. 1.

⁹⁶ CPB, *Equal Rules or Equal Opportunities? Demystifying Level Playing Field*, No.34, October 2003.

wordt daarentegen beschouwd als de levering van een goed in de zin van artikel 14 Btw-richtlijn. Door dit verschil in behandeling mogen e-books niet onder het verlaagde btw-tarief vallen. Er valt echter veel voor te zeggen dat een fysiek boek en een e-book soortgelijke producten zijn. Voor de afnemer, in dit geval de lezer, zal immers zowel via het fysieke boek als het e-book hetzelfde verhaal kunnen worden gelezen. Frankrijk en Luxemburg pasten vanwege deze reden het verlaagde tarief toe op e-books. Na inbreukprocedures van de Europese Commissie oordeelde het HvJ uiteindelijk dat de Btw-richtlijn alleen voor fysieke boeken het verlaagde tarief toestaat.⁹⁷ Overigens is de Europese Commissie nu van plan om e-books en e-papers onder het verlaagde tarief te laten vallen.⁹⁸

Met betrekking tot bitcoins werd juist geoordeeld dat er eenzelfde behandeling moest plaatsvinden. De bitcoin is een digitale geldeenheid die bestaat in een online cloud. Deze digitale geldeenheid is echter niet gereguleerd, staat niet onder toezicht van overheden en wordt door overheden niet aangemerkt als een wettig betaalmiddel. Op grond van artikel 135 lid 1 onderdeel e van de btw-richtlijn vallen handelingen betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die een wettig betaalmiddel zijn echter onder de btw-vrijstelling. De vraag was dus of bitcoins ook op grond van artikel 135 lid 1 onderdeel e van de btw-richtlijn onder de btw-vrijstelling vallen.

Vanuit het fiscale neutraliteitsbeginsel valt er veel voor te zeggen om de aan- en verkoop van bitcoins onder de btw-vrijstelling te laten vallen. Volgens dit beginsel moeten soortgelijke diensten hetzelfde worden behandeld. Alhoewel bitcoins geen wettige betaalmiddelen zijn, hebben zij wel de functie van een betaalmiddel en zouden zij hetzelfde behandeld moeten worden als wettige betaalmiddelen. In het Hedqvist arrest concludeerde het HvJ dat het inwisselen van traditionele valuta's tegen bitcoins en andersom, tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met de marge die ontstaat uit het verschil tussen de prijs waarvoor de betrokken marktdeelnemer de valuta's koopt en de prijs waarvoor hij deze verkoopt aan zijn klanten, vrijgesteld is van btw.

Naast genoemde voorbeelden is het door de opkomst van de interneteconomie voor belastingautoriteiten vooral lastig om een gelijk speelveld te waarborgen tussen C2C en B2C. In het vorige hoofdstuk kwam naar voren dat het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer soms lastig is te maken. Dit met name bij activiteiten die zowel in de privé sfeer als in de ondernemings sfeer plaats kunnen vinden. In de Duitse rechtspraak is al wel geoordeeld dat het regelmatig verkopen van goederen via Ebay tot belastingplicht voor de btw kan leiden.⁹⁹ In deze zaak werd echter vier jaar op een rij een omzet van meer dan € 20.000 behaald. De onduidelijkheid ziet

⁹⁷ HvJ 5 maart 2015, zaak C-479/13 (*Commissie-Frankrijk*) en HvJ 5 maart 2015, zaak C-502/13 (*Commissie-Luxemburg*).

⁹⁸ J. Segenhout, 'Btw-tarieven voor digitale boeken en kranten mogen omlaag', *Het Financieele Dagblad* 25 november 2016, fd.nl.

⁹⁹ BFH 26 juni 2012, V R 2/11.

echter meer op het grensgebied. Oftewel, vanaf wanneer wordt een consument aangemerkt als ondernemer voor de btw.

3.5.3 Tariefshoppen

Bij de behandeling van afstandsverkopen is reeds toegelicht dat tariefshoppen betekent dat inkopen worden gedaan daar waar de btw-tarieven het laagste zijn. Zolang voor een deel van de goederen en diensten wordt aangesloten bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, blijft een incentive bestaan voor ondernemers om zich te vestigen in de lidstaten met de laagste btw-tarieven. De vraag is hoe de overheden van lidstaten hiermee omgaan. Luxemburg speelde bijvoorbeeld handig in op het tariefshoppen. Veel ondernemingen die elektronische diensten, telecommunicatiediensten, radio omroepdiensten en televisieomroepdiensten verrichten, vestigden zich namelijk in Luxemburg vanwege het lage btw-tarief van 15%.¹⁰⁰ Met betrekking tot bovengenoemde diensten wordt zoals aangegeven in paragraaf 3.4.5 nu aangesloten bij plaats waar de niet-belastingplichtige afnemer woont. Hierdoor verdwijnt op dit gebied de fiscale aantrekkelijkheid van Luxemburg.

Een andere vorm van tariefshoppen ziet op ondernemingen die in meerdere lidstaten zijn gevestigd. Zij kunnen diensten die binnen het hele concern worden gebruikt dan aankopen in de lidstaat waar het laagste btw-tarief geldt. Dit is bijvoorbeeld voordelig voor bedrijven in de financiële dienstverlening die onder de btw-vrijstelling voor financiële diensten vallen.¹⁰¹ Voor deze bedrijven vormt de btw namelijk een kostenpost. Zij kunnen de dienst op de meest gunstige plek in het concern binnenhalen om vervolgens intern het gebruik van de dienst zonder belasting door te geven.¹⁰²

Er kan worden gesteld dat met het oog op de Europese harmonisatie van de btw het niet wenselijk is dat lidstaten met elkaar concurreren met betrekking tot de btw-tarieven. Indien de btw-heffing daadwerkelijk wil bijdragen aan de totstandkoming van een interne markt zouden ondernemers niet geprikkeld moeten worden zich in een andere lidstaat te vestigen of diensten in bepaalde lidstaten af te nemen. Dat ondernemers gebruikmaken van de verschillende tarieven is goed te begrijpen. Daarnaast is het in lijn met de vrijheid van vestiging dat ondernemers zich mogen vestigen in een lidstaat naar keuze. De uitdaging ligt daarom vooral bij de lidstaten zelf om de btw nog verder te harmoniseren¹⁰³ en daardoor tariefshoppen te voorkomen.

¹⁰⁰ FDMagazine, 'Nieuwe btw-regels domper voor Europese economie?', *FDMagazine* 1 oktober 2014, fdmagazine.be.

¹⁰¹ Art. 135 Btw-richtlijn.

¹⁰² OECD, *OESO-discussiestuk over de belastinguitdagingen van de digitale economie in relatie tot "base erosion and profit shifting" (BEPS) aan het publiek voorgelegd voor commentaar*, V-N 2014/24.4, 24 maart 2014.

¹⁰³ Harmoniseren is het op elkaar afstemmen van wet- en regelgeving. Alhoewel Europese lidstaten afspraken hebben gemaakt over het minimum standaardtarief, verschillen de standaard btw-tarieven van elkaar. Met harmoniseren wordt hier dan ook het op elkaar afstemmen van de standaard btw-tarieven bedoeld.

3.5.4 Handhaving en controle

In het vorige hoofdstuk is toegelicht dat de Nederlandse Belastingdienst door de opkomst van de interneteconomie voor een enorme uitdaging staat op het gebied van handhaving en controle. Deze uitdaging geldt ook voor de belastingautoriteiten uit andere lidstaten. Bovendien speelt met betrekking tot grensoverschrijdende activiteiten de samenwerking tussen lidstaten op het gebied van handhaving en controle een belangrijke rol. Bij grensoverschrijdende transacties zijn namelijk partijen uit twee of meer lidstaten betrokken. Het blijft echter lastig om op grote schaal individuele controles uit te voeren op de activiteiten van internetondernemers.¹⁰⁴ Controle is echter wel gewenst nu een deel van de internetondernemers zich of niet bewust is van de belastingplicht of opzettelijk geen belasting afdraagt in verband met een geringe pakkans.¹⁰⁵

Deelplatformen¹⁰⁶ zouden een belangrijke rol kunnen spelen in de handhaving en controle van de btw-heffing. Over het algemeen zijn deelplatformen echter weinig transparant en niet zo bereidwillig om belastingautoriteiten gegevens te verstrekken.¹⁰⁷ Dit komt omdat zij vooral gericht zijn op het delen van bijvoorbeeld auto's te stimuleren en zich liever niet bemoeien met de belastingzaken. Dit te meer omdat de belastingen vaak per land verschillen waardoor het hun meer moeite kost om de verschillende belastingautoriteiten te helpen. Daarnaast zullen zij de privacy van de gebruikers van hun platform willen waarborgen. Desalniettemin zijn er enkele gevallen waarneembaar waarin een deelplatform bereid is een belastingheffing te ondersteunen. Een voorbeeld hiervan is Airbnb dat een akkoord heeft gesloten met de gemeente Amsterdam.¹⁰⁸ In dit akkoord staat dat Airbnb de toeristenbelasting namens de verhuurder int en vervolgens afdraagt aan de gemeente Amsterdam. Hierdoor hoeven de verhuurders niet zelf de toeristenbelasting af te dragen.

3.5.5 Fraude

De btw-heffing in de Europese Unie is fraudegevoelig. Zo wordt er jaarlijks naar schatting voor 50 miljard euro gefraudeerd met de btw-heffing.¹⁰⁹ De interneteconomie speelt op meerdere manieren een rol in deze btw-fraude. Hieronder worden enkele aspecten van btw-fraude toegelicht die verband houden met de interneteconomie.

Een eerste vorm van btw-fraude hangt samen met de handhaving en controle en is dat de btw niet wordt afgedragen. In paragraaf 3.5.4 kwam al naar voren dat de onwetendheid bij belastingplichtigen

¹⁰⁴ A. de Vos, 'Delende burger zet fiscus aan het denken', *Het Financieele Dagblad* 12 juni 2015, fd.nl.

¹⁰⁵ G.J. van Norden, 'Fiscaliteit en de nieuwe economie', *Ntfr* 2015/2205, p. 4.

¹⁰⁶ Een deelplatform maakt deel uit van de deeleconomie en houdt in dat via een platform aanbod en vraag van verschillende particulieren samenkomen.

¹⁰⁷ European Commission, *Action Plan on VAT*, Brussels, 7 April 2016.

¹⁰⁸ <https://www.airbnb.nl/help/article/860/amsterdam>.

¹⁰⁹ C. Schmidt, 'Btw-fraude in Europa is zo gepleegd', *Trouw* 8 april 2016, trouw.nl.

over hun belastingplicht hier een oorzaak van kan zijn. Daarnaast kwam naar voren dat belastingplichtigen vaak verwachten niet gepakt te worden en daarom moedwillig geen btw afdragen. Een voorbeeld hiervan zijn Chinese online verkopers die vaak geen btw afdragen over hun online verkopen in Groot-Brittannië.¹¹⁰ Daarnaast zijn er ondernemers die slechts een deel van de verschuldigde btw afdragen, zeker de ‘nieuwe’ ondernemers. Het probleem van de interneteconomie is namelijk dat het voor belastingdiensten lastig is om na te gaan hoeveel iemand nou daadwerkelijk verdient. Gebruikers van deelplatformen maken hier gebruik van door slechts een deel van de belastbare prestaties op te geven.¹¹¹

Een andere vorm van btw-fraude is dat een particulier zich voordoeft als ondernemer en daardoor de btw-heffing omzeilt. Als een particulier via een internationale webwinkel iets koopt, kan hij de btw omzeilen door het btw-nummer van een willekeurig bedrijf in te vullen.¹¹² Alhoewel het gebruiken van een anderms btw-nummer strafbaar is, is het eenvoudig om deze te gebruiken. Zo kan er gemakkelijk een fictieve naam en adres worden opgegeven zolang er maar een geldig btw-nummer wordt ingevuld. Daarbij voeren de webshops zelf nauwelijks controle uit of de afnemer wel echt btw-plichtig is. In bijvoorbeeld België moeten bedrijven één keer per jaar een lijst doorgeven met klanten die btw-plichtig zijn. Hierdoor kan gecontroleerd worden of de gegevens en het btw-nummer overeenkomen. Daar dit niet in elke lidstaat gebeurt, wordt fraude waarbij particulieren zich voordoen als ondernemer mogelijk gemaakt.

De meest voorkomende vorm van btw-fraude is de btw-carrouselfraude.¹¹³ Hierbij komt het er kort gezegd op neer dat bedrijven btw niet afdragen aan de fiscus terwijl zij wel btw in rekening hebben gebracht. In figuur 2 wordt de btw-carrouselfraude uitgelegd aan de hand van een voorbeeld.¹¹⁴ De interneteconomie leidt tot veel grensoverschrijdende transacties en maakt daardoor de carrouselfraude met btw gemakkelijker. Een oplossing die voor sommige goederen en diensten al wordt toegepast is de verleggingsregeling. Hierdoor moet de afnemer zelf de btw rechtstreeks afdragen aan de fiscus in plaats van de leverancier.

¹¹⁰ B. van der Steen, ‘Groot Brittannië vecht tegen btw-fraude op online verkoop’, 14 maart 2017, grantthornton.nl.

¹¹¹ Verkenning Interneteconomie HHA 2016-2.

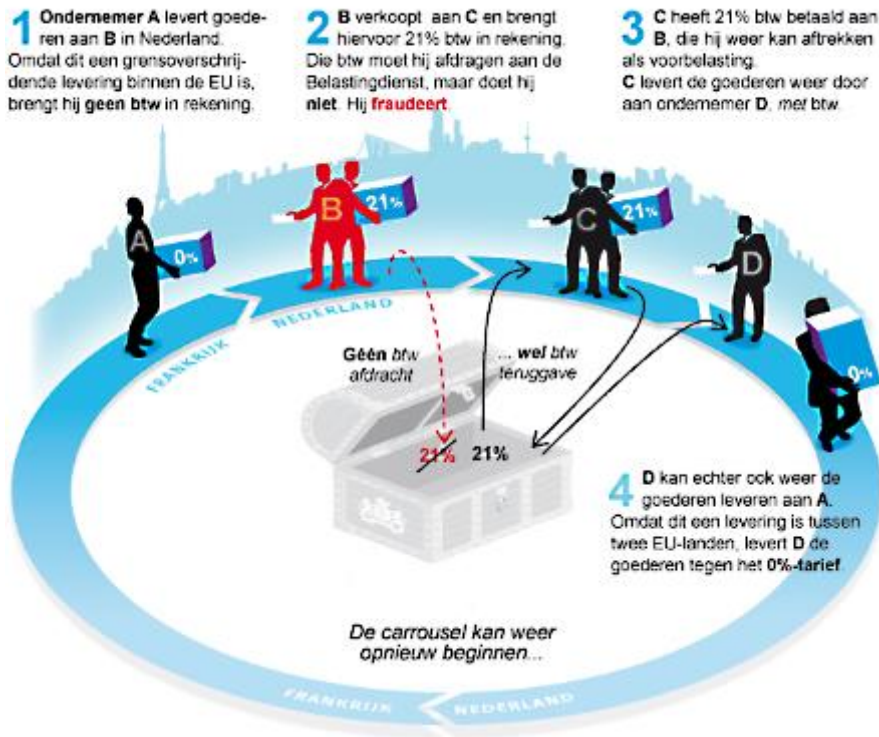
¹¹² ‘Online shoppen zonder btw te betalen is perfect mogelijk’, 22 februari 2016, nieuwsblad.be.

¹¹³ FD, ‘Hoe draait de btw-carrousel?’, *Het Financieele Dagblad* 24 oktober 2016, fd.nl.

¹¹⁴ Bron figuur 2:

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw-fraude/btw_carrouselfraude/btw_carrouselfraude.

Carrouselfraude met BTW



Figuur 2 - Belastingdienst

3.6 Problemen ondernemers

3.6.1 Concurrentienadeel

EU-ondernemers ondervinden door het huidige btw-systeem enkele nadelen ten opzichte van niet-EU-ondernemers. Een eerste belangrijk nadeel dat de btw-heffing met zich meebrengt zijn de hoge nalevingskosten voor EU-ondernemers. Gemiddeld is een bedrijf met betrekking tot de btw-heffing 8000 euro nalevingskosten kwijt in elke lidstaat waar zij afnemers heeft.¹¹⁵ Met name voor midden- en kleinbedrijven vormt de btw-heffing daarom een belangrijke belemmering.

Een ander belangrijk concurrentienadeel ziet op de vrijstelling bij invoer van kleine verzendingen. Indien particulieren goederen uit het buitenland ontvangen van bedrijven maakt het verschil of dit bedrijf is gevestigd in een lidstaat of niet. In het geval het bedrijf is gevestigd in een lidstaat moet er btw worden berekend over de goederen. Dit ongeacht de waarde van de verzending. Voor bedrijven buiten de EU geldt echter een vrijstelling bij invoer van kleine verzendingen. Dit houdt in dat zij tot een bepaald bedrag geen btw hoeven te berekenen over de levering van hun goederen. In Nederland

¹¹⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-commerce_en.

geldt deze vrijstelling voor niet-EU-landen tot en met het bedrag van 22 euro.¹¹⁶ Deze 22 euro ziet op de waarde van de verzending exclusief verzekerings- en vervoerskosten.

De achterliggende reden van de vrijstelling is dat de kosten van belastingheffing niet zouden opwegen tegen de btw-opbrengsten van de kleine verzendingen. Internet heeft er echter toe geleid dat consumenten gemakkelijk goederen kunnen bestellen uit het buitenland. Hierdoor zorgt de opkomst van de interneteconomie voor een toename van het gebruik van de vrijstelling bij invoer van kleine verzendingen. Dit zorgt voor een concurrentienadeel voor EU-ondernemers. Zij moeten namelijk wel btw berekenen wat doorwerkt in de prijs naar de consument.

3.6.2 MOSS-regeling

De MOSS-regeling zoals toegelicht in paragraaf 3.4.5 geldt momenteel alleen voor elektronische B2C-diensten. Voor ondernemers zou het echter wenselijk kunnen zijn om de MOSS-regeling ook toe te passen op overige diensten waarbij voor de plaats van dienst wordt aangesloten bij de plaats waar de afnemer is gevestigd. Daarnaast zou het voor de afstandsverkopenregeling ook een handige oplossing kunnen bieden. In de huidige situatie moeten de aanbieders van deze diensten of afstandsverkopen zich namelijk registreren in elke lidstaat waar zij een afnemer hebben. Dit leidt er mede toe dat de administratieve lasten zo hoog zijn als hierboven aangegeven in paragraaf 3.6.1. Vanuit het perspectief van de ondernemer is het vaak efficiënter om gebruik te kunnen maken van de MOSS-regeling zodat de ondernemer zich slechts in één lidstaat hoeft te registreren.

De MOSS-regeling zelf kan in administratief opzicht ook enigszins worden vereenvoudigd. Onder de huidige MOSS-regeling moet de ondernemer de factureringsregels van de lidstaten van zijn afnemers toepassen. Hierdoor moet de ondernemer zich alsnog deels aanpassen aan de regels van de lidstaat van de afnemer. Voor de ondernemer zelf zou het minder administratieve lasten geven als kan worden aangesloten bij de factureringsregels van zijn eigen lidstaat. Dit vormt echter slechts een klein nadeel aangezien de factureringsregels binnen de EU geharmoniseerd zijn. Het grootste nadeel van de MOSS-regeling is dat er vorderingen en schulden ontstaan tussen lidstaten. De recente financiële problemen van bijvoorbeeld Griekenland tonen aan dat er risico's kunnen ontstaan met betrekking tot het incasseren van de vorderingen.

116

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/douane/goederen_ontvang_n_uit_het_buitenland/van_organisaties_en_bedrijven/moet_ik_belastingen_bij_invoer_betalen.

3.6.3 Elektronische B2C-diensten

Voor elektronische B2C-diensten wordt voor de plaats van dienst aangesloten bij de plaats waar de afnemer is gevestigd, zijn woonplaats heeft of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. Uit paragraaf 3.4.5 bleek dat om de administratieve lasten te verlichten er enkele uitgangspunten gelden waarbij de aanbieder kan aansluiten voor de plaatsbepaling van de afnemer. Momenteel moeten ondernemers over minimaal twee bewijsstukken beschikken die de plaats van de afnemer kunnen aantonen. In de praktijk blijkt dit een administratieve last voor met name het midden- en kleinbedrijf.¹¹⁷

Bepaalde ondernemers ondervinden, sinds per 1 januari 2015 wordt aangesloten bij de lidstaat van de afnemer, een nadeel. Dit zijn de ondernemers die in de eigen lidstaat onder een kleineondernemersregeling zouden vallen maar nu belasting verschuldigd zijn in de lidstaat van de afnemer. De Europese Commissie heeft echter al wel een voorstel gedaan om deze ondernemers tegemoet te komen.¹¹⁸

3.6.4 Drempelbedragen

In paragraaf 3.4.4 is de bijzondere regeling voor afstandsverkopen toegelicht. Deze regeling beoogt tariefshoppen tegen te gaan door aan te sluiten bij de plaats van het daadwerkelijke verbruik. Om de regeling toe te mogen passen gelden enkele voorwaarden. Eén van die voorwaarden was dat de leverancier voor meer dan het drempelbedrag moest leveren aan afnemers in een andere lidstaat. Deze drempelbedragen lopen echter zeer uiteen.¹¹⁹ Zo hanteren lidstaten als Spanje, Frankrijk en Italië een drempelbedrag van 35.000 euro terwijl bijvoorbeeld Nederland en Duitsland een drempelbedrag van 100.000 euro hanteren. Hierdoor moeten ondernemers uit bepaalde lidstaten eerder aansluiten bij de plaats waar de afnemer is gevestigd dan de ondernemers in lidstaten met hogere drempelbedragen. Met het oog op het willen bereiken van een interne markt zijn de verschillende drempelbedragen ongewenst te noemen. Zolang de standaard btw-tarieven tussen de lidstaten van elkaar verschillen, kan de regeling voor afstandsverkopen worden toegepast om tariefshoppen te voorkomen.

3.6.5 Kleineondernemersregeling

Gebaseerd op de artikelen 281 tot en met 294 van de Btw-richtlijn mogen lidstaten voor de belastingheffing van kleine ondernemingen vereenvoudigde regels toepassen. Om de kleineondernemersregeling toe te mogen passen, gelden enkele voorwaarden. In de meeste lidstaten geldt er een btw-registratiedrempel. Deze btw-registratiedrempel verschilt echter, net als de

¹¹⁷ R. Wolf, 'Een online BTW-revolutie?', 10 januari 2017, taxence.nl.

¹¹⁸ Europese Commissie, COM(2016) 757, Brussel, 1 december 2016.

¹¹⁹

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf.

drempelbedragen voor afstandsverkopen, behoorlijk per lidstaat.¹²⁰ Zo hebben Zweden, Nederland en Spanje helemaal geen btw-registratiedrempel terwijl bijvoorbeeld Luxemburg een registratiedrempel van € 30.000 hanteert. In paragraaf 2.4.3.3 is wel toegelicht dat Nederland de voorwaarde stelt dat de te betalen btw na aftrek van voorbelasting minder moet bedragen dan € 1.883. Vanuit het perspectief van de ondernemer is het echter merkwaardig dat vergelijkbare ondernemers in verschillende lidstaten anders worden behandeld. Daarnaast is met het oog op het tot stand brengen van een interne markt onwenselijk dat de regeling per lidstaat verschilt.

3.7 Deelconclusie

Voor de btw-heffing wordt momenteel het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt genomen waarbij in beginsel wordt geheven in het land waar het verbruik plaatsvindt. In dit hoofdstuk is toegelicht dat het vanuit praktische overwegingen niet altijd gewenst is om aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. Aansluiten bij het oorspronglandbeginsel is echter in strijd met het doel van de btw-heffing.

Voor de plaats van levering van goederen zonder vervoer wordt aangesloten bij de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt. Voor goederen die worden vervoerd, wordt aangesloten bij de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Door de uitvoer en intracommunautaire leveringen te onderwerpen aan het nultarief en door invoer en intracommunautaire verwervingen aan te merken als belastbare prestaties worden goederen belast daar waar het verbruik plaatsvindt. Dit geldt niet voor goederenleveringen aan particulieren. Deze leveringen zijn belast in het land van vertrek naar het daar geldende tarief.

Voor de plaats van dienst wordt een onderscheid gemaakt tussen B2B-diensten en B2C-diensten. B2B-diensten worden belast daar waar de belastingplichtige afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft. Met behulp van de verleggingsregeling mogen dienstverrichters bij B2B-diensten de btw-heffing verleggen naar de afnemers. B2C-diensten worden belast daar waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Op de hoofdregels voor de plaatsbepaling van goederen en diensten worden enkele uitzonderingen gemaakt. Met deze uitzonderingen wordt beoogd om de belastingheffing beter aan te laten sluiten bij de plaats waar het verbruik daadwerkelijk plaatsvindt. Een andere reden is het tegengaan van

120

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf.

tariefshoppen. Om deze reden wordt onder bepaalde voorwaarden voor afstandsverkopen aangesloten bij de lidstaat waar de afnemer is gevestigd. Een belangrijke wijziging in verband met uitzonderingen is dat per 1 januari 2015 voor de plaats van een elektronische dienst verricht aan een niet-belastingplichtige wordt aangesloten bij de plaats waar deze persoon is gevestigd, zijn woonplaats heeft of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft.

In dit hoofdstuk is verder naar voren gekomen dat de opkomst van de interneteconomie heeft geleid tot een lagere drempel naar het ondernemerschap. Dit leidt tot problemen bij zowel belastingautoriteiten als bij ondernemers. Deze problemen worden mede veroorzaakt doordat het btw-systeem verouderd is. Voor belastingautoriteiten wordt het door de opkomst van de interneteconomie een nog grotere uitdaging om een level playing field te waarborgen, tariefshoppen tegen te gaan en fraude te bestrijden. Daarnaast ligt er op het gebied van handhaving en controle een belangrijke uitdaging.

Voor de EU-ondernemers zelfs is het een probleem dat de btw-heffing hoge nalevingskosten met zich meebrengt. Daarnaast ondervinden zij een concurrentienadeel ten opzichte van niet-EU-ondernemers met betrekking tot de vrijstelling bij invoer van kleine verzendingen die alleen voor niet-EU-ondernemers geldt. Daarnaast zouden op het gebied van de MOSS-regeling, de drempelbedragen en de kleineondernemersregeling enkele verbeteringen kunnen worden doorgevoerd.

Hoofdstuk 4 – Maatregelen en voorstellen

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij oplossingen voor de huidige problemen die de interneteconomie met zich meebrengt op het gebied van de btw-heffing. Allereerst worden de criteria toegelicht waaraan de oplossingen moeten voldoen. Vervolgens worden reeds genomen maatregelen behandeld. Hierbij wordt tevens ingegaan op reeds gedane voorstellen die nog moeten worden geïmplementeerd. Tot slot worden andere mogelijke oplossingen aangedragen.

4.2 Criteria

In 1997 organiseerde de OESO in Turku een conferentie waarbij voor het eerst bij de mogelijkheden en problemen van de interneteconomie werd stilgestaan. Onder deze problemen vielen ook de problemen met betrekking tot het heffen van belastingen. Tijdens de conferentie kwam met name naar voren dat de samenwerking tussen overheden en het bedrijfsleven een belangrijke rol zou moeten gaan vervullen om de problemen van de interneteconomie op te lossen.¹²¹ Aan de Turku-conferentie werd in 1998 een vervolg gegeven tijdens het congres van Ottawa.

Uit het rapport dat verscheen naar aanleiding van het congres van Ottawa blijkt dat de potentie van de interneteconomie toen al werd erkend. De interneteconomie wordt in het rapport bestempeld als een mogelijk essentiële schakel in de groei van de economie.¹²² Daarnaast pleit het rapport voor een beleid dat is afgestemd op de onderlinge samenwerking tussen alle partijen om zo de internationale ontwikkeling van de interneteconomie te stimuleren. Met betrekking tot het belasten van consumptie bij grensoverschrijdende handel wordt gesteld dat de belastingheffing moet plaatsvinden daar waar het verbruik plaatsvindt. Een ander onderdeel van het rapport is de bijdrage van het Comité voor Fiscale Zaken van de OESO waarin richtlijnen worden meegegeven voor de belastingheffing van de interneteconomie.

De richtlijnen met betrekking tot de belastingheffing van de interneteconomie worden in het rapport samengevat in vijf kernpunten.

¹²¹ OECD (1998), “Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report”, OECD Digital Economy Papers, No. 38, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/236647320075>.

¹²² OECD (1998), “A borderless world: realising the potential of global electronic commerce”, Ottawa, 7-9 October 1998 Conference Conclusions.

Neutraliteit

Met neutraliteit wordt bedoeld dat de belastingheffing neutraal uitwerkt tussen de verschillende vormen van de interneteconomie en tussen de traditionele economie en de interneteconomie. Dit criterium sluit aan bij het fiscale neutraliteitsbeginsel dat is toegelicht in hoofdstuk twee. Kort gezegd komt het erop neer dat keuzes moeten worden gemaakt op grond van zakelijke overwegingen en niet op grond van belastingoverwegingen.

Efficiëntie

Efficiëntie betekent dat de nalevingskosten en administratieve lasten voor zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten zo laag mogelijk dienen te worden gehouden.

Zekerheid en eenvoud

De woorden zekerheid en eenvoud duiden erop dat de belastingheffing duidelijk en gemakkelijk te begrijpen moet zijn voor de belastingplichtigen. Dit houdt in dat het voor belastingplichtigen duidelijk is wanneer, waar en hoeveel belasting zij verschuldigd zijn.

Effectiviteit en eerlijkheid

Met effectiviteit en eerlijkheid wordt bedoeld dat de belastingheffing ervoor zorgt dat op het juiste moment het juiste bedrag aan belasting verschuldigd is. Daarnaast moet het gevaar van belastingontwijking en belastingontduiking zoveel mogelijk worden ingeperkt.

Flexibiliteit

Flexibiliteit houdt in dat het belastingsysteem mee ontwikkelt met de technologische en commerciële ontwikkelingen. Het belastingsysteem moet dus dynamisch zijn en gemakkelijk kunnen insprijgen op veranderende omstandigheden.

Wel dient opgemerkt te worden dat al deze kernpunten samen een ideaal beeld van de belastingheffing schetsen. In de praktijk zullen deze kernpunten tot tegenstellingen kunnen leiden en moet worden afgewogen welk kernpunt belangrijker is. Het willen bereiken van bijvoorbeeld fiscale neutraliteit kan gepaard gaan met hogere nalevingskosten en administratieve lasten zodat de belastingheffing minder efficiënt wordt.

Bovengenoemde criteria uit het Ottawa-rapport zijn nog steeds actueel. Een ideaal belastingsysteem is immers neutraal, efficiënt, zeker, eenvoudig, effectief, eerlijk en flexibel. Ter aanvulling op het Ottawa-rapport worden hieronder de criteria uit het btw-actieplan behandeld.¹²³ Deze criteria komen in

¹²³ European Commission, *Action Plan on VAT*, Brussels, 7 April 2016.

grote lijnen overeen met de criteria uit het Ottawa-rapport en tonen aan waar de Europese Commissie momenteel op inzet.

Volgens de Europese Commissie is het btw-systeem dringend aan hervorming toe. Deze hervorming moet plaatsvinden op de volgende punten¹²⁴:

- Het btw-systeem moet eenvoudiger te gebruiken zijn voor belastingplichtigen zodat de nalevingskosten en administratieve lasten omlaag kunnen.
- Het toenemende risico op btw-fraude moet worden bestreden.
- Het btw-systeem moet efficiënter worden door gebruik te maken van de digitale technologie.
- Het btw-systeem moet meer uitgaan van vertrouwen tussen belastingplichtigen en belastingdiensten en tussen belastingdiensten onderling.

Kortom, de aandacht van de Europese Commissie gaat momenteel vooral uit naar het verbeteren van het btw-systeem op het gebied van eenvoud, fraudebestrijding, efficiëntie en vertrouwen.

4.3 Genomen maatregelen

4.3.1 Het snelle reactiemechanisme

In juni 2013 is het snelle reactiemechanisme ingevoerd. Dit mechanisme is ingevoerd ter bestrijding van btw-fraude zoals btw-carrouselfraude en ziet vooral op de criteria van effectiviteit en eerlijkheid.¹²⁵ Het mechanisme is vastgelegd in artikel 199 ter Btw-richtlijn en dient als een snelle toepassing van artikel 395 Btw-richtlijn waarin staat dat lidstaten gemachtigd kunnen worden om ter bestrijding van belastingfraude of belastingontwijking maatregelen te nemen die afwijken van de Btw-richtlijn. Het snelle reactiemechanisme houdt in dat lidstaten een verleggingsregeling mogen invoeren om fraude te bestrijden.¹²⁶ Deze verleggingsregeling mag maximaal negen maanden van kracht zijn.¹²⁷ Daarna kan de lidstaat eventueel een beroep doen op artikel 395 Btw-richtlijn. Indien een lidstaat het snelle reactiemechanisme wil toepassen, heeft de Europese Commissie een korte periode om bezwaar te maken tegen deze toepassing. Een eventueel bezwaar hangt met name af van de standpunten van andere lidstaten.¹²⁸

Het grote voordeel van het snelle reactiemechanisme is dat lidstaten snel kunnen inspelen op btw-fraude. Binnen de periode van twee maanden kan een verleggingsregeling worden ingevoerd en daardoor de fraude worden bestreden. Dit komt omdat het verzoek van een lidstaat om het snelle

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf.

¹²⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 11 oktober 2013, nr. DGB/2013/5286M.

¹²⁷ Art. 199 ter lid 1 Btw-richtlijn.

¹²⁸ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf.

reactiemechanisme toe te mogen passen bij de Europese Commissie wordt gedaan en niet bij de Europese Raad. Hierdoor is er geen instemming van alle lidstaten vereist. Wel is de verzoekende lidstaat verplicht het standaardformulier toe te zenden aan de andere lidstaten.¹²⁹ Er kleven echter ook enkele nadelen aan het snelle reactiemechanisme.¹³⁰ Een belangrijk nadeel is dat het snelle reactiemechanisme wordt toegepast als de btw-fraude al is gepleegd en geconstateerd. Het mechanisme werkt dus alleen ter voorkoming van verdere btw-fraude en moet daarom meer worden gezien als symptoombestrijding van btw-fraude. Een ander nadeel ziet op de omvang van de btw-fraude. Het snelle reactiemechanisme is vooral een middel bij omvangrijke btw-fraude en kan daarom niet worden toegepast op alle vormen van btw-fraude.

4.3.2 Verleggingsregeling fraudegevoelige goederen en diensten

Een andere maatregel die de effectiviteit en eerlijkheid van de belastingheffing beoogt te verbeteren is de verleggingsregeling voor bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten. Deze regeling is vastgelegd in artikel 199 bis Btw-richtlijn en geldt momenteel tot en met 31 december 2018. De regeling houdt in dat voor bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten de btw moet worden verlegd naar de afnemer. Het betreft de levering van de volgende goederen en diensten¹³¹: broeikasgasemissierechten, mobiele telefoons, geïntegreerde schakelingen, gas- en elektriciteitscertificaten, telecommunicatiediensten, spelconsoles, tablet-pc's, laptops, granen, industriële gewassen, ruwe en half afgewerkte metalen.

Het voordeel van de regeling is dat lidstaten gericht maatregelen kunnen nemen. De verleggingsregeling geldt immers specifiek voor de goederen en diensten die fraudegevoelig zijn. Lidstaten hebben de mogelijkheid om zelf de voorwaarden voor de toepassing van de regeling te bepalen. Hierbij kan worden gedacht aan drempelbedragen en de categorieën leveranciers en afnemers waarvoor de regeling moet gelden. Voor de tijdelijke verleggingsregeling van artikel 199 bis Btw-richtlijn gelden wel enkele voorwaarden. Zo mag de verleggingsregeling geen afbreuk doen aan de basisbeginselen van de btw-heffing.¹³² Daarnaast moet een lidstaat bij toepassing van de tijdelijke verleggingsregeling bepaalde informatie verstrekken aan het btw-comité.¹³³ Deze informatie ziet onder andere op het toepassingsgebied van de verleggingsregeling, het soort fraude, de evaluatiecriteria van de regeling en de tijdsperiode waarin de regeling geldt. Op grond van lid 3 moeten lidstaten een evaluatieverslag indienen bij de Europese commissie betreffende de effectiviteit en efficiency van de maatregel.

¹²⁹ Art. 199 ter lid 2 Btw-richtlijn.

¹³⁰ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2013, nr. AFP/2013/847 U, V-N 2014/5.5.

¹³¹ Art. 199 bis lid 1 Btw-richtlijn.

¹³² Raad van de Europese Unie 22 juli 2013, nr. 2013/43/EU, *Pb EU* 2013 L 01/4.

¹³³ Art. 199 bis lid 2 Btw-richtlijn.

Met het oog op de fiscale neutraliteit kan worden beweerd dat de verleggingsregeling voor fraudegevoelige goederen en diensten voor alle lidstaten hetzelfde zou moeten zijn. Zoals aangegeven mogen lidstaten zelf de voorwaarden voor de toepassing van de regeling bepalen. Hierdoor kan de regeling per lidstaat verschillend uitwerken en kunnen belastingoverwegingen een belangrijke rol gaan spelen. Een mogelijke aanvulling op de verleggingsregeling voor fraudegevoelige goederen en diensten is dan ook dat alle lidstaten dezelfde verleggingsregeling invoeren, dit ter voorkoming van btw-fraude.

4.3.3 Online verkopen

4.3.3.1 COM(2016) 756

In 2016 heeft de Europese Commissie drie voorstellen gepubliceerd die deel uitmaken van het wetgevingspakket betreffende de modernisering van de btw voor grensoverschrijdende e-commerce tussen ondernemingen en consumenten. Deze drie voorstellen bevatten oplossingen voor enkele huidige problemen omtrent de btw-heffing van online verkopen.

Het eerste voorstel ziet op een vereenvoudigde vaststelling van de locatie van de afnemer en is gebaseerd op artikel 397 Btw-richtlijn.¹³⁴ Zoals toegelicht in paragraaf 3.6.3 moeten ondernemers onder de huidige regels over minimaal twee stukken beschikken die de plaats van de afnemer kunnen aantonen. Dit blijkt in de praktijk een zware administratieve last voor met name het midden- en kleinbedrijf. Het verkrijgen van twee bewijsstukken over de plaats van de afnemer vergt investeringen in systemen en retailsoftware. Voor midden- en kleinbedrijven die nauwelijks grensoverschrijdend opereren, staan deze investeringen niet in verhouding tot hun verkopen over de grens. De Europese Commissie erkent dit probleem en komt in dit eerste voorstel met een oplossing.

De oplossing houdt in dat een belastingplichtige in beginsel aan één bewijsstuk genoeg heeft om de btw-locatie van de afnemer aan te tonen. Voorwaarde is wel dat de ondernemer voor niet meer dan 100.000 euro intracommunautaire elektronische B2C-diensten verricht. In het voorstel wordt gepleit om de vereenvoudiging vanaf 1 januari 2018 te laten ingaan. Dit omdat de vereenvoudiging nauwelijks aanpassingen behoeft van de IT-systemen. Met betrekking tot de criteria van een gewenste belastingheffing houdt dit voorstel een afweging in van efficiëntie ten opzichte van zekerheid. Implementatie van het voorstel zal de administratieve lasten verminderen en daarmee de efficiëntie vergroten. Eén bewijsstuk ten opzichte van twee niet-tegengestelde bewijsstukken houdt echter in dat de zekerheid over de btw-locatie van de afnemer afneemt. Opgemerkt dient wel te worden dat in het voorstel wordt genoemd dat de vereenvoudiging slechts ziet op 0,3% van de totale

¹³⁴ Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 756.

grensoverschrijdende verkoop. Dit maakt in mijn ogen dat de keuze voor efficiëntie ten opzichte van zekerheid goed valt te motiveren.

4.3.3.2 COM(2016) 757

Het tweede voorstel ziet op een uitbreiding van de MOSS-regeling, een omzetrempel voor e-commerce, enkele administratieve vereenvoudigingen, de afschaffing van de btw-vrijstelling voor de invoer van kleine verzendingen, de afschaffing van invoer-btw bij de invoer van afstandsverkoopgoederen en een vereenvoudigde btw-douaneregeling.¹³⁵ Deze aanpassingen worden hieronder per geval behandeld.

Uitbreiding MOSS-regeling

Zoals eerder toegelicht geldt de MOSS-regeling momenteel alleen voor elektronische B2C-diensten. Het voorstel bevat een uitbreiding van de MOSS-regeling voor alle diensten. Daarnaast is het voorstel om de MOSS-regeling van toepassing te laten zijn op intracommunautaire afstandsverkopen van materiële goederen en afstandsverkopen van goederen uit niet-EU-landen. Voor de afstandsverkopenregeling geldt momenteel de voorwaarde dat de leverancier voor meer dan het drempelbedrag aan afnemers in een andere lidstaat moet leveren. Daarnaast bleek dat lidstaten verschillende drempelbedragen hanteren. Als oplossing hiervoor worden de drempelbedragen voor afstandsverkopen afgeschaft en moet er vanaf 2021 een drempelbedrag gaan gelden van 10.000 euro voor zowel intracommunautaire afstandsverkopen van goederen als voor elektronische diensten. In verband met het ontwikkelen van IT-systemen wordt voorgesteld om de uitbreiding van de MOSS-regeling per 2021 in te voeren.

In het voorstel wordt de verwachting uitgesproken dat de uitbreiding van de MOSS-regeling zal leiden tot een efficiëntere en eenvoudigere belastingheffing.¹³⁶ De belastingheffing wordt naar verwachting efficiënter omdat de nalevingskosten en administratieve lasten omlaag kunnen gaan. De uitbreiding van de MOSS-regeling leidt er immers toe dat ondernemers zich niet meer hoeven te registreren in alle lidstaten waar zij een afnemer hebben. Deze vereenvoudigde registratieverplichting leidt er tevens toe dat de belastingheffing voor belastingplichtigen gemakkelijker wordt. Het invoeren van een uniforme drempel van 10.000 euro voor zowel intracommunautaire afstandsverkopen van goederen als voor elektronische diensten draagt daarnaast bij aan de totstandkoming van een interne markt.

¹³⁵ Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757.

¹³⁶ Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757. p. 3.

Een belangrijke kanttekening bij de uitbreiding van de MOSS-regeling is het eerder benoemde nadeel dat er vorderingen en schulden tussen lidstaten ontstaan. Het incasseren van de vorderingen brengt risico's met zich mee. Van belang is dus dat lidstaten elkaar moeten kunnen vertrouwen en dat de incasso-risico's niet te groot worden.

Omzetrempel e-commerce

Het voorstel bevat een omzetrempel voor elektronische diensten van 10.000 euro per 2018. Vanaf 2021 gaat deze omzetrempel over in de hierboven aangegeven omzetrempel van 10.000 euro voor zowel intracommunautaire afstandsverkopen van goederen als voor elektronische diensten. De omzetrempel voor elektronische diensten is met name van belang voor kleine ondernemers. Sinds de gewijzigde regels voor elektronische B2C-diensten kunnen zij niet altijd meer de kleineondernemersregeling uit hun lidstaat toepassen. De omzetrempel beoogt dit nadeel voor kleine ondernemers te voorkomen. Deze omzetrempel komt tevens de fiscale neutraliteit van de belastingheffing ten goede. Kleine ondernemers die elektronische B2C-diensten verrichten, kunnen door de omzetrempel wel in aanmerking komen voor een kleineondernemersregeling en worden niet benadeeld ten opzichte van ondernemers met eenzelfde omzet die geen elektronische B2C-diensten verrichten.

Administratieve vereenvoudigingen

In het voorstel worden enkele administratieve vereenvoudigingen voorgesteld.¹³⁷ De bedoeling is om een deel van deze vereenvoudigingen vanaf 2018 door te voeren en de overige vereenvoudigingen vanaf 2021. Dit in verband met het verbeteren en testen van de IT-systemen. Een eerste administratieve vereenvoudiging ziet op een aanpassing van artikel 219 bis Btw-richtlijn. In dit artikel worden de regels van facturering uitgelegd en op grond van lid 1 moet voor de facturering worden aangesloten bij de regels van de lidstaat waar de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Belastingplichtigen stuiten hierdoor op het probleem dat zij bij de toepassing van de MOSS-regeling de factureringsregels van de lidstaten van de afnemers moeten toepassen. De voorgestelde vereenvoudiging houdt in dat de ondernemers mogen aansluiten bij de factureringsregels van de lidstaat van hun MOSS-registratie. Zij hoeven vanaf 2018 dus slechts de factureringsregels van één lidstaat na te leven. Dit vormt slechts een kleine vereenvoudiging aangezien de factureringsregels van de lidstaten geen grote verschillen vertonen sinds de invoering van nieuwe factureringsregels in 2013.¹³⁸

¹³⁷ Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757. p. 8-9.

¹³⁸

<https://www.smkraad.nl/blogitem.asp?BerichtID=17&title=Nieuwe%20factureringsregels%20per%201%20januari%202013>.

Een andere administratieve vereenvoudiging uit het voorstel ziet op de termijn voor het bewaren van de boekhouding. In de huidige artikel 369 Btw-richtlijn en 369 duodecies Btw-richtlijn staat dat er een bewaarplicht van tien jaar voor de boekhouding geldt. Net als voor de factureringsregels bevat het voorstel een uitwerking om aan te sluiten bij de lidstaat van de MOSS-registratie. Dit houdt in dat voor de bewaartermijn wordt aangesloten bij de termijn die de lidstaat van de MOSS-registratie hanteert. Het voordeel hiervan is dat de meeste lidstaten een kortere bewaarplicht dan tien jaar hanteren.

De administratieve vereenvoudigingen die vanaf 2021 worden ingevoerd zien op de artikelen 364 en 365 Btw-richtlijn. Artikel 364 ziet op de termijn voor het indienen van de MOSS-aangifte. Deze termijn is momenteel 20 dagen na het verstrijken van het belastingtijdvak. Het voorstel is om de termijn te verlengen naar 30 dagen na het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de aangifte betrekking heeft. Artikel 365 Btw-richtlijn wordt aangepast zodat wijzigingen van MOSS-aangiften in latere aangiften kunnen worden verwerkt. Momenteel mogen wijzigingen van MOSS-aangiften alleen worden verwerkt in diezelfde aangifte.

Met betrekking tot de criteria van de belastingheffing spreekt het voor zich dat bovenstaande maatregelen leiden tot een vereenvoudiging van de belastingheffing. Daarnaast beogen deze administratieve vereenvoudigingen de administratieve lasten te verminderen waardoor de belastingheffing efficiënter kan plaatsvinden.

Afschaffing btw-vrijstelling invoer kleine verzendingen

In het vorige hoofdstuk is toegelicht dat EU-ondernemers een concurrentienadeel ondervinden ten opzichte van niet-EU-ondernemers met betrekking tot de vrijstelling bij invoer van kleine verzendingen en dat de opkomst van de interneteconomie dit concurrentienadeel heeft vergroot. Overigens wordt de vrijstelling ook vaak toegepast zonder dat aan de voorwaarden is voldaan waardoor de vrijstelling ook een rol speelt in de btw-fraude. Om dit concurrentienadeel weg te nemen en om de fraudegevoeligheid van de vrijstelling te bestrijden, wordt voorgesteld om de vrijstelling met ingang van het jaar 2021 af te schaffen.¹³⁹

De afschaffing van de btw-vrijstelling voor invoer van kleine verzendingen komt de fiscale neutraliteit van de belastingheffing ten goede. Ondernemers uit EU-lidstaten zullen voor kleine verzendingen niet langer benadeeld worden ten opzichte van ondernemers uit derde landen. Doordat de vrijstelling ook een rol speelt in de btw-fraude kan worden gesteld dat de btw-heffing door de afschaffing effectiever en eerlijker wordt. In het voorstel komen echter ook de nadelen van de afschaffing aan bod. Gesteld

¹³⁹ Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757. p. 15.

wordt dat het aantal pakjes waarover btw moet worden berekend flink zal toenemen.¹⁴⁰ Dit betekent dat de nalevingskosten en administratieve lasten omhoog zullen gaan. Dit maakt de belastingheffing minder efficiënt.

Afschaffing invoer-btw invoer afstandsverkoop-goederen

Afstandsverkopen zijn onder bepaalde voorwaarden belast in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd.¹⁴¹ In sommige gevallen zijn de goederen eerst ingevoerd vanuit een derde land. Momenteel is de leverancier over deze invoer invoer-btw verschuldigd welke hij kan terugvragen. Het voorstel bevat een vereenvoudiging voor deze invoer-btw. Het voorstel is om vanaf 2021 bij de invoer van afstandsverkoop-goederen een vrijstelling te laten gelden. Dit op de voorwaarde dat de afstandsverkoop die samenhangt met deze invoer onder de MOSS-regeling wordt aangegeven. Aan de ene kant vereenvoudigt deze maatregel de belastingheffing. Aan de andere kant is er het gevaar dat de vrijstelling ertoe leidt dat gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling terwijl de opvolgende afstandsverkoop niet wordt aangegeven onder de MOSS-regeling. Het is in mijn ogen dan ook van belang dat lidstaten er goed op toezien dat de opvolgende afstandsverkopen daadwerkelijk worden aangegeven onder de MOSS-regeling.

Vereenvoudigde btw-douaneregeling

Zoals hierboven aangegeven leidt een afschaffing van de btw-vrijstelling voor invoer van kleine verzendingen tot meer administratieve lasten. Om deze administratieve lasten enigszins te verlichten, bevat het voorstel een vereenvoudigde btw-douaneregeling. Deze vereenvoudiging geldt bij invoer van zendingen tot 150 euro en moet ingaan per 2021. De vereenvoudiging houdt in dat de belastingplichtige de invoer-btw die hij verschuldigd is achteraf elektronisch kan betalen via een maandelijkse aangifte. Deze vereenvoudigde btw-douaneregeling beoogt de eenvoud en efficiëntie van de belastingheffing te vergroten.¹⁴²

4.3.3.3 COM(2016) 758

Het derde voorstel heeft betrekking op de btw-tarieven die gelden voor e-publicaties. Volgens de huidige btw-richtlijn mogen e-publicaties niet onder het verlaagde btw-tarief vallen.¹⁴³ Een gevolg hiervan is dat er geen gelijk speelveld wordt gecreëerd tussen gedrukte publicaties en e-publicaties. In het voorstel erkent de Europese Commissie dat beide vormen van publicaties dezelfde inhoud verzorgen voor de lezer. Aangegeven wordt dat het verschil in formaat geen reden mag zijn voor een

¹⁴⁰ Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757. p. 4.

¹⁴¹ Art. 44 Btw-richtlijn.

¹⁴² Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757. p. 15.

¹⁴³ Art. 98 lid 2 Btw-richtlijn.

andere btw-behandeling van e-publicaties.¹⁴⁴ Het voorstel is dan ook om het verlaagde btw-tarief toe te passen op e-publicaties.

Om het verlaagde tarief toe te kunnen passen op e-publicaties is een wijziging van artikel 98 Btw-richtlijn vereist. In het huidige artikel staat de zinsnede *''de verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten''*. Het voorstel bevat een aanvulling op deze zinsnede waarin een uitzondering wordt gemaakt voor langs elektronische weg geleverde publicaties. Dit op de voorwaarde dat de e-publicaties niet uitsluitend of hoofdzakelijk uit muziek- of video-inhoud bestaan. Het staat lidstaten overigens vrij om de verlaagde btw-tarieven toe te passen op de e-publicaties. Dit betekent dat lidstaten bij goedkeuring van het voorstel ervoor mogen kiezen om de e-publicaties onder het normale tarief te blijven belasten. Het voorstel bevat tevens een toevoeging aan artikel 99 Btw-richtlijn. Voorgesteld wordt om lidstaten de optie te bieden om nultarieven toe te passen of om andere tarieven te hanteren die lager zijn dan het minimumpercentage van 5%.¹⁴⁵ Dit met het oog op de afstemming van btw-tarieven tussen gedrukte publicaties en e-publicaties.¹⁴⁶

In het voorstel wordt genoemd dat een gelijke btw-behandeling van gedrukte publicaties en e-publicaties beter aansluit bij de technologische ontwikkelingen.¹⁴⁷ Dit komt de flexibiliteit van de btw-heffing ten goede. Daarnaast houdt het voorstel deels een verbetering van de fiscale neutraliteit in aangezien e-publicaties niet langer ongunstiger behandeld hoeven te worden voor de btw dan gedrukte publicaties. Door dit voorstel hoeft de keuze tussen een gedrukt boek of een e-book niet langer op grond van belastingoverwegingen te worden gemaakt. Desalniettemin kleven er in mijn ogen de nodige nadelen aan het voorstel. Een eerste nadeel ziet op de keuzemogelijkheid die lidstaten krijgen om de verlaagde tarieven toe te passen op e-publicaties. Daar waar dit ten koste van de belastingopbrengst kan gaan, zullen lidstaten wellicht overwegen het verlaagde tarief niet toe te passen. Hierdoor ontstaat naar mijn mening een ongewenste situatie waarin een deel van de lidstaten een verlaagd tarief toepast op e-publicaties en deel van de lidstaten niet. Dit is ongewenst omdat een deel van de lidstaten e-publicaties ongunstiger blijft behandelen ten opzichte van gedrukte publicaties en daarmee niet afdoende rekening houdt met de technologische en economische ontwikkelingen. Dit komt het tot stand brengen van een interne markt niet ten goede. Een ander nadeel heeft betrekking op de nalevingskosten. In het voorstel wordt genoemd dat de nalevingskosten omhoog zullen gaan door

¹⁴⁴ Europese Commissie, *Voorstel wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 758. p. 1.

¹⁴⁵ Art. 99 lid 1 Btw-richtlijn.

¹⁴⁶ Europese Commissie, *Voorstel wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 758. p. 6.

¹⁴⁷ Europese Commissie, *Voorstel wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 758. p. 2.

de verschillende tarieven die toegepast mogen worden.¹⁴⁸ Dit leidt tot een minder efficiënte btw-heffing. Daarnaast kan de vraag worden gesteld of de btw-heffing niet efficiënter kan plaatsvinden door het verlaagde tarief af te schaffen en één uniform tarief in te voeren. Uit onderzoek van Bettendorf en Cnossen blijkt dat de btw gemoderniseerd moet worden en dat een belangrijke pijler van een modern btw-systeem een uniform tarief is.¹⁴⁹

4.3.4 BEPS

In 2015 zijn de definitieve rapporten van het BEPS-project openbaar gemaakt. In deze rapporten worden 15 actiepunten voorgesteld die grondslaguitholling en winstverplaatsing moeten tegengaan. De actiepunten zijn op verzoek van de G20 opgesteld door de OESO en hebben als doel internationaal dezelfde afspraken te maken. Het idee is dat het gemakkelijker zal worden om grondslaguitholling en winstverplaatsing tegen te gaan als internationaal gezien dezelfde afspraken worden gehanteerd.¹⁵⁰ Voor deze scriptie is met name actiepunt 1 van het BEPS-rapport relevant. Dit actiepunt ziet op de belastinguitdagingen van de digitale economie.

In het rapport wordt genoemd dat de digitale economie de beleidsmakers voor grote uitdagingen stelt met betrekking tot de belastingheffing.¹⁵¹ Deze uitdagingen zien zowel op de directe belastingen als op de indirecte belastingen. Met betrekking tot de btw-heffing wordt gesteld dat de digitale economie tot moeilijkheden leidt wanneer diensten, goederen en immateriële vaste activa grensoverschrijdend worden geleverd door belastingplichtigen aan particulieren.¹⁵² Om de btw-heffing te vergemakkelijken wordt een aantal oplossingen aangedragen.

Een OESO-discussiestuk uit 2014 bevat enkele aanbevelingen voor de btw-heffing.¹⁵³ Zo worden lagere drempels voor de vrijstelling van de btw aangedragen als een oplossing. Daarnaast wordt gesteld dat belastingautoriteiten zelf gebruik moeten maken van verbeterde technieken waardoor hun efficiëntie omhoog kan. Ook de registratie voor de btw-heffing moet gemakkelijker worden gemaakt voor belastingplichtigen zodat zij eenvoudiger btw kunnen afdragen. Tot slot stelt het discussiestuk dat internationaal beter moet worden samengewerkt. Hierbij moet met name worden gedacht aan een betere internationale inlichtingenuitwisseling.

¹⁴⁸ Europese Commissie, *Voorstel wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 758. p. 5.

¹⁴⁹ L. Bettendorf en S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', CPB Policy Brief, 2014/02.

¹⁵⁰ <https://actueel.pwc.nl/belastingnieuws/beps-publicatie/>.

¹⁵¹ <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ OESO-discussiestuk over de belastinguitdagingen van de digitale economie in relatie tot "base erosion and profit shifting" (BEPS) aan het publiek voorgelegd voor commentaar, 24 maart 2014, V-N 2014/24.4.

Het definitieve BEPS-rapport over actiepunt 1 gaat met name in op de internationale richtlijnen VAT/GST. Landen worden aangeraden hun wetgeving te baseren op deze richtlijnen.¹⁵⁴ De VAT/GST richtlijnen zijn ontworpen door de OESO. In 2006 is de OESO het project gestart om richtlijnen te ontwerpen waarin afspraken en standaarden voor de btw-heffing worden vastgelegd. Dit project is in 2015 voltooid. Het doel van de richtlijnen is om een duidelijk internationaal kader voor de btw-heffing te bepalen zodat bij grensoverschrijdende transacties belastingplichtigen niet worden bemoeilijkt en belastingautoriteiten geen heffingsproblemen ondervinden.¹⁵⁵ De kernpunten van de richtlijnen zien op de neutraliteit van de btw-heffing en het bestemmingslandbeginsel. De VAT/GST richtlijnen moeten vooral worden gezien als een aanbeveling voor de inrichting van de wet-en-regelgeving van de btw-heffing in een land. De OESO kan landen niet verplichten zich te houden aan de richtlijnen.

In mijn ogen zijn de VAT/GST richtlijnen gewenst in de zin dat het handig is voor landen om afspraken en standaarden vast te leggen waaraan zij hun eigen wet-en-regelgeving omtrent de btw-heffing kunnen toetsen. Tevens kunnen zij van nut zijn bij heffingsproblemen in grensoverschrijdende gevallen. Indien zich een probleem voordoet kunnen landen immers aan de hand van de VAT/GST richtlijnen tot een oplossing komen. De situatie waarin alle landen zich precies houden aan de VAT/GST richtlijnen lijkt mij echter nog een utopie. Wereldwijd worden er namelijk verschillende omzetbelastingstelsels gehanteerd. Daarnaast zijn er landen waar geen btw-heffing plaatsvindt of waarin de heffing per staat verschilt. Mijns inziens moeten de VAT/GST richtlijnen dan ook vooral als referentiekader worden gebruikt.

Voor lidstaten van de Europese Unie kan het handig zijn dat de btw-richtlijn in overeenstemming wordt gebracht met de VAT/GST richtlijnen. De globalisering heeft ertoe geleid dat bedrijven op grote schaal zakendoen buiten Europa. Hierbij is van belang dat in grensoverschrijdende transacties met derde landen dubbele heffing of onbedoelde niet-heffing wordt voorkomen. Dit kan worden vergemakkelijkt door de btw-richtlijn in overeenstemming te brengen met het internationale kader, de VAT/GST richtlijnen. Daarnaast kunnen discussies met derde landen worden voorkomen door als Europese Unie eenzelfde standpunt uit te dragen over de interpretatie van de btw-richtlijn.

¹⁵⁴ <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>.

¹⁵⁵ OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

4.4 Andere mogelijke oplossingen

4.4.1 Belastingplicht deelplatformen

Een deelplatform kan op verschillende manieren een rol vervullen in de economie.¹⁵⁶ Zo treedt een deelplatform bijvoorbeeld op als wederverkoper, bemiddelaar of veilinghouder. Van een rol als wederverkoper is sprake wanneer een deelplatform op eigen naam gebruikte goederen van consumenten koopt om deze vervolgens door te verkopen. Op de levering van gebruikte goederen mogen belastingplichtige wederverkopers de margeregeling toepassen.¹⁵⁷ Hierdoor zijn zij btw verschuldigd over het verschil tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs. Belastingplichtige wederverkopers mogen er echter ook voor kiezen om de normale btw-regels toe te passen.¹⁵⁸ Indien via een openbare veiling gebruikte goederen worden aangeboden, dan treedt een deelplatform op als veilinghouder. Een bekend voorbeeld hiervan is het platform Catawiki. Catawiki biedt diensten aan de koper en verkoper en rekt hiervoor zowel een koperscommissie als een verkoperscommissie.¹⁵⁹ In het geval van Catawiki koopt de koper rechtstreeks van de verkoper en is Catawiki slechts btw verschuldigd over de commissies.¹⁶⁰ In de gevallen waarin het platform zelf de gebruikte goederen koopt om deze vervolgens op de veiling aan te bieden, gelden dezelfde btw-regels als voor wederverkopers.

Deelplatformen treden echter voornamelijk op als bemiddelaar. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee soorten bemiddelingsdiensten, diensten waarbij het deelplatform bemiddelingskosten in rekening brengt en diensten die een deelplatform ‘gratis’ verleent. Zoals opgemerkt is een voorbeeld van de eerste soort bemiddelingsdiensten het platform Airbnb dat bemiddelingskosten rekt over de verrichte bemiddelingsdiensten en daarover belasting is verschuldigd volgens artikel 2 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn.¹⁶¹ Een voorbeeld van een deelplatform dat geen bemiddelingskosten rekt is Peerby. Via Peerby kunnen buurtbewoners diverse spullen van elkaar lenen.¹⁶² Het doel van de oprichters van Peerby is om een duurzaam alternatief te vormen voor de maatschappij waarin consumptie centraal staat.¹⁶³ Om deze reden rekt Peerby voor het matchen van vraag en aanbod geen bemiddelingskosten. Tegenwoordig worden overigens voor de nieuwe app PeerbyGo wel bemiddelingskosten berekend.

¹⁵⁶ R. Koolhoven, ‘Het platform in de deeleconomie: elektronisch prikbord of bemiddelaar?’, *WPNR* 2015/7085.

¹⁵⁷ Art. 313 Btw-richtlijn.

¹⁵⁸ Art. 319 Btw-richtlijn.

¹⁵⁹ <https://www.catawiki.nl/help/terms-and-conditions-update>.

¹⁶⁰ Art. 2 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn.

¹⁶¹ Zie paragraaf 2.5.2.

¹⁶² <http://pers.peerby.nl/141756-internationale-erkenning-voor-spullendeel-platform-peerby>.

¹⁶³ B. van Zoelen, ‘Lenen via Peerby nu tóch ook tegen betaling’, *Het Parool* 10 september 2015, parool.nl.

In paragraaf 3.5.4 is reeds toegelicht dat deelplatformen over het algemeen terughoudend zijn in hun samenwerking met belastingautoriteiten. Dit vanwege de extra lasten die ontstaan en vanwege het waarborgen van de privacy van afnemers. Desalniettemin zijn er uitzonderingen zoals Airbnb die voor de inning van toeristenbelasting een akkoord heeft gesloten met de gemeente Amsterdam. Een voorbeeld van samenwerking met betrekking tot de btw-heffing is te vinden in het rapport *Eerlijk delen*.¹⁶⁴ Hierin wordt genoemd dat dienstenplatformen en belastingautoriteiten beter moeten gaan samenwerken. Als voorbeeld worden Marktplaats en de Belastingdienst aangehaald. Marktplaats heeft namelijk bepaalde afspraken met de fiscus om gebruikersinformatie te delen. Marktplaats handelt echter niet proactief en deelt de informatie slechts als het daartoe wordt verplicht.¹⁶⁵ Met het oog op een betere handhaving en controle van de btw-heffing sluit ik mij aan bij de conclusie van het rapport *Eerlijk delen* dat deelplatformen en belastingautoriteiten nauwer moeten samenwerken.

Om de deeleconomie echter daadwerkelijk beter te belasten, is het wellicht een optie om de belastingplicht te verschuiven naar de deelplatformen. Hierbij kan worden gekeken en geleerd van de commissionaarsfictie van art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening. Deze fictie ziet op langs elektronische weg verrichte diensten via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties (appstores). In beginsel wordt een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, aangemerkt als commissionair. Volgens artikel 28 Btw-richtlijn wordt de belastingplichtige dan geacht de dienst te hebben afgenomen en te hebben verricht. Dit houdt in dat de belastingplichtige btw moet voldoen in het land van de afnemer. Dit kan door zich te registreren in elke lidstaat waar een afnemer zich bevindt of door gebruik te maken van de MOSS-regeling. Op deze manier wordt beoogd het aantal belastingplichtigen te beperken en zo de handhaving en controle te verbeteren. Bij de commissionaarsfictie worden gezien de complexiteit van de fictie wel de nodige kanttekeningen geplaatst.¹⁶⁶

Een soortgelijke fictie zou ook mogelijk zijn voor deelplatformen. Het verschuiven van de belastingplicht naar de deelplatformen heeft een aantal voordelen. Met betrekking tot de criteria zal de btw-heffing in mijn ogen efficiënter, eenvoudiger, effectiever en eerlijker kunnen verlopen. Door deelplatformen belastingplichtig te maken in plaats van alle ondernemers die goederen of diensten aanbieden via een deelplatform, wordt het aantal belastingplichtigen beperkt. De nalevingskosten en administratieve lasten voor belastingplichtigen zullen daardoor afnemen nu het deelplatform de btw voor hen afdraagt. Daarnaast hoeven belastingautoriteiten minder belastingplichtigen te controleren. Dit zorgt ervoor dat de btw-heffing efficiënter wordt. Doordat deelplatformen de btw gaan afdragen,

¹⁶⁴ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, *Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie*. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

¹⁶⁵ <https://www.rtlnieuws.nl/economie/home/marktplaats-deelt-informatie-met-fiscus>.

¹⁶⁶ M.M.W.D. Merckx, 'Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter', *WFR* 2014/1315.

wordt de btw-heffing een stuk eenvoudiger voor ondernemers die anders zelf btw waren verschuldigd. Alhoewel het deelplatformen zelf meer lasten zal geven, weegt dit in mijn ogen niet op tegen de vermindering van de lasten voor particulieren (feitelijk ondernemers). Bovendien zijn de meeste deelplatformen al belastingplichtig voor de btw. Belastingplicht voor deelplatformen kan er mijns inziens toe leiden dat de btw-heffing effectiever en eerlijker gaat verlopen. Een deel van de btw-fraude wordt nu veroorzaakt door ondernemers die bewust en onbewust geen btw afdragen over diensten en goederen die zij via een deelplatform leveren. Door deelplatformen te belasten zal de btw-heffing duidelijker worden en leiden tot minder belastingontduiking.

Er kleven echter ook enkele nadelen aan het verschuiven van de belastingplicht naar de deelplatformen. Zonder uitgebreid in te gaan op de nadelen van de commissionairsfictie wordt deze fictie als zeer complex omschreven.¹⁶⁷ Dit blijkt ook uit de 23 pagina's aan extra uitleg over de invulling en werking van de commissionairsfictie. Wil het belasten van deelplatformen leiden tot een betere btw-heffing, dan is het van belang dat dit niet gepaard gaat met complexe regelgeving. Een ander belangrijk nadeel ziet in mijn ogen op de welwillendheid van de deelplatformen. Zoals toegelicht zijn deelplatformen nu meestal alleen bereid informatie over de gebruikers te verstrekken, indien zij hiertoe worden verplicht. Om het verschuiven van de belastingplicht naar de deelplatformen te doen slagen, is een welwillende houding van deelplatformen belangrijk. Op dit gebied valt duidelijk nog winst te behalen.

Dat de belastingplicht kan worden verschoven naar de deelplatformen zonder al te complexe regelgeving wordt bewezen in België. Daar is een regeling aangenomen waarbij diensten die worden aangeboden via een app of digitaal platform belast worden tegen een speciaal tarief van 10%.¹⁶⁸ Het verlaagde tarief van 10% is van toepassing, indien gebruik wordt gemaakt van een geregistreerd platform. Voor deze geregistreerde platformen gaat een bronheffing gelden. De relevante informatie voor de fiscus wordt dus verstrekt door de geregistreerde platformen.

4.4.2 Uniforme kleineondernemersregeling

In paragraaf 3.6.5 is toegelicht dat de lidstaten van de EU verschillende btw-registratiedrempels hanteren voor de kleine ondernemingsregeling en dat deze verschillen niet bevorderlijk zijn voor de totstandbrenging van een interne markt. Daarnaast wordt de regeling door lidstaten op verschillende manieren vormgegeven.¹⁶⁹ Over het algemeen hanteren lidstaten de regel dat onder een bepaalde omzet de belastingplichtige volledig wordt vrijgesteld van de btw-plicht. Dit ziet zowel op de verschuldigdheid van de btw als op bijbehorende administratieve verplichtingen. Nederland en

¹⁶⁷ Ibid.

¹⁶⁸ <http://www.decree.be/nl/kamer-keurt-nieuwe-regeling-deeconomie-goed>.

¹⁶⁹ <http://financieel.infonu.nl/belasting/177923-kleineondernemersregeling-kor-in-de-btw-in-2016-en-2017.html>.

Zweden hebben de kleineondernemersregeling echter anders vormgegeven. De regeling in deze landen voorziet tot een bepaald bedrag in een korting en onder dat bedrag wordt er geen btw geheven.¹⁷⁰

Overigens wordt er in Nederland nagedacht over een vereenvoudiging van de kleineondernemersregeling.¹⁷¹ In vergelijking met het merendeel van de lidstaten is de kleineondernemersregeling in Nederland tamelijk complex. De staatssecretaris van Financiën Wiebes heeft daarom laten weten dat er een onderzoek wordt ingesteld naar een eenvoudigere uitvoering.¹⁷² Met het oog op een efficiëntere en eenvoudigere btw-heffing is aansluiting bij de andere EU-lidstaten mijns inziens wenselijk. Het volledig vrijstellen van de btw-plicht onder een bepaald omzetbedrag zal ertoe leiden dat de nalevingskosten en administratieve lasten omlaag kunnen. Daarnaast zullen belastingplichtigen de kleineondernemersregeling gemakkelijker kunnen toepassen waardoor de btw-heffing eenvoudiger zal verlopen.

In mijn ogen is een eenduidige vormgeving van de kleineondernemersregeling in EU verband een stap in de goede richting. Een vervolgstap is naar mijn mening dat de lidstaten een uniforme kleineondernemersregeling invoeren. Dit houdt in dat naast de vormgeving van de regeling ook de btw-registratiedrempels overeenkomen. Aangezien de btw-registratiedrempels nu zeer uiteen lopen, is het de vraag op welk bedrag de uniforme btw-registratiedrempel moet worden bepaald. Voor de vaststelling van de btw-registratiedrempel kan gebruik worden gemaakt van het model ontworpen door Keen en Mintz.¹⁷³ In dit model wordt meegenomen dat de btw-heffing bepaalde nalevingskosten en administratieve lasten met zich meebrengt. Verondersteld wordt dat deze kosten en lasten regressief zijn. Oftewel, de kosten en lasten van de btw-heffing nemen af naarmate de omzet die een belastingplichtige haalt groter wordt. Volgens het model moet de btw-registratiedrempel uiteindelijk zo worden vastgesteld dat de marginale btw-opbrengst gelijk is aan de som van de marginale nalevingskosten en marginale administratieve kosten.¹⁷⁴

Een ander voordeel ziet op de samenhang met de voorgestelde omzetsdrempel voor de e-commerce van 10.000 euro. Belastingplichtigen in landen met een hoge btw-registratiedrempel worden met het probleem geconfronteerd dat zij normaliter onder de kleineondernemersregeling vallen maar door hun grensoverschrijdende verkoop van e-commerce toch btw-verschuldigd zijn.¹⁷⁵ Door zowel een uniforme omzetsdrempel voor e-commerce als een uniforme btw-registratiedrempel in te voeren, wordt

¹⁷⁰ Zie paragraaf 2.4.3.3 voor uitleg Nederlandse kleineondernemersregeling.

¹⁷¹ Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Brief over vakantiewoningen en btw, 12 juli 2016.

¹⁷² Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Brief over fiscale vereenvoudiging, 20 september 2016.

¹⁷³ Keen, Michael and Jack Mintz, 2004. "The Optimal Threshold for a Value-added Tax." *Journal of Public Economics* 88 (3-4), 559-576.

¹⁷⁴ Met marginaal wordt één euro extra omzet bedoeld.

¹⁷⁵ J. Card, 'EU to propose VAT exemption for small businesses after protests', *The Guardian* 14 September 2015, theguardian.com.

de btw-heffing voor belastingplichtigen in de EU duidelijker en eerlijker. Zij weten dan immers waar zij aan toe zijn en vergelijkbare ondernemers uit verschillende lidstaten worden gelijk behandeld. Dit laatste sluit ook aan bij het streven naar fiscale neutraliteit en draagt bij aan de totstandkoming van een interne markt.

Een uniforme kleineondernemersregeling heeft echter niet alleen maar voordelen. Een belangrijk nadeel ziet op de hoogte van de btw-registratiedrempel. Allereerst duiden de uiteenlopende drempelbedragen van lidstaten erop dat zij het niet gemakkelijk eens zullen worden over het invoeren van één btw-registratiedrempel. Ten tweede zal de optimale btw-registratiedrempel ook kunnen verschillen per lidstaat. Het model van Keen en Mitz bevat een aantal variabelen om de gewenste btw-registratiedrempel te bepalen. Deze variabelen zullen per lidstaat verschillend zijn. Alhoewel het doel is om een interne markt tot stand te brengen, is er momenteel geen sprake van een interne markt. Met het oog op het willen bereiken van een interne markt acht ik een uniforme kleineondernemersregeling desalniettemin gewenst. Ook al zal dit op de korte termijn ten koste kunnen gaan van de efficiëntie van de btw-heffing. Een mogelijk derde nadeel ziet op het model van Keen en Mitz. In navolging van Keen en Mitz zijn er modellen ontwikkeld die enigszins afwijkend zijn.¹⁷⁶ Mijn bedoeling is echter om slechts het basismodel te benoemen waarmee de btw-registratiedrempel kan worden bepaald. Indien de EU daadwerkelijk een uniforme btw-registratiedrempel in wil voeren, zal eerst duidelijk onderzocht moeten worden welk model het beste rekening houdt met de verschillende factoren. Een vierde nadeel ziet op het grensgebied van de btw-registratiedrempel. Uit onderzoek blijkt dat het gedrag van belastingplichtigen rond deze drempel wordt beïnvloed.¹⁷⁷ Belastingplichtigen rond het drempelbedrag zullen proberen hun omzet onder de drempel te houden. Bij het vaststellen van de btw-registratiedrempel moet een model worden gekozen dat hiermee rekening houdt. Tot slot is van belang dat de uniforme kleineondernemersregeling de keuze openlaat om te opteren voor btw-plicht. Dit in verband met de aftrek van voorbelasting die hoger kan liggen dan het te betalen btw-bedrag.

¹⁷⁶ Brashares, Edith and Knittel, Matthew J. and Silverstein, Gerald and Yuskavage, Alex, Calculating the Optimal Small Business Exemption Threshold for a U.S. VAT (May 30, 2014). National Tax Journal, June 2014. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2443979>.

¹⁷⁷ Ibid.

4.5 Deelconclusie

De opkomst van de interneteconomie en de daarbij behorende btw-problemen zijn al geruime tijd een punt van aandacht binnen de OESO en de Europese Commissie. Naar aanleiding van het congres van Ottawa in 1998 heeft de OESO richtlijnen opgesteld voor de belastingheffing van de interneteconomie. De vijf kernpunten van deze richtlijnen zien op neutraliteit, efficiëntie, flexibiliteit, zekerheid en eenvoud en effectiviteit en eerlijkheid. Uit het btw-actieplan van de Europese Commissie van 2016 blijkt dat de Europese Commissie in grote lijnen deze richtlijnen volgt en daarbij de nadruk legt op een btw-systeem dat is gericht op eenvoud, fraudebestrijding, efficiëntie en vertrouwen.

Binnen de EU zijn al enkele maatregelen genomen om btw-problemen van de interneteconomie op te lossen. Zo is het snelle reactiemechanisme ingevoerd ter bestrijding van grootschalige btw-fraude. Het mechanisme houdt in dat de btw voor een periode van maximaal negen maanden kan worden verlegd. Een andere maatregel is de verleggingsregeling voor bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten. Hierdoor kunnen lidstaten gericht maatregelen nemen om btw-fraude te bestrijden.

In 2016 heeft de Europese Commissie een aantal voorstellen gedaan om de btw-heffing voor grensoverschrijdende e-commerce tussen ondernemingen en consumenten te moderniseren. Het eerste voorstel ziet op het bepalen van de locatie van de afnemer. Het voorstel is om onder bepaalde voorwaarden toe te staan dat de belastingplichtige de btw-locatie van de afnemer mag aantonen met één bewijsstuk in plaats van twee. Het tweede voorstel bevat de volgende plannen: een uitbreiding van de MOSS-regeling, een omzetrempel voor e-commerce, enkele administratieve vereenvoudigingen, de afschaffing van de btw-vrijstelling voor de invoer van kleine verzendingen, de afschaffing van invoer-btw bij de invoer van afstandsverkoop-goederen en een vereenvoudigde btw-douaneregeling. Alhoewel deze voorstellen ook enkele nadelen met zich meebrengen, zullen deze voorstellen over het algemeen leiden tot een eenvoudiger en efficiëntere btw-heffing en bijdragen aan het tot stand brengen van een interne markt. Het derde voorstel houdt in dat gedrukte publicaties en e-publicaties hetzelfde behandeld gaan worden. Dit komt de fiscale neutraliteit ten goede.

Naast de Europese Commissie heeft ook de OESO enkele voorstellen gedaan. Zo ziet actiepunt 1 van het BEPS-rapport op de belastinguitdagingen van de digitale economie. Met betrekking tot de btw-heffing wordt onder meer voorgesteld om gebruik te maken van verbeterde technieken, het vereenvoudigen van de registratie, internationaal beter samen te werken en om de wetgeving te baseren op de VAT/GST richtlijnen. Deze richtlijnen zien op de neutraliteit van de btw-heffing en beogen consumptie te belasten daar waar het verbruik plaatsvindt. Gezien de vele btw-stelsels in de wereld moeten deze richtlijnen naar mijn mening vooral als een referentiekader worden gezien.

Aan het slot van dit hoofdstuk is voorgesteld om de belastingplicht te verschuiven naar de deelplatformen. Dit leidt tot minder belastingplichtigen waardoor de btw-heffing efficiënter, eenvoudiger, effectiever en eerlijker kan verlopen. De nalevingskosten en administratieve lasten zullen immers omlaag kunnen. Daarnaast wordt voorkomen dat particulieren (feitelijk ondernemers) bewust of onbewust geen btw afdragen. Wel moet voorkomen worden dat het verschuiven van de belastingplicht naar de deelplatformen leidt tot complexe regelgeving. Bovendien zullen deelplatformen een grotere bereidheid moeten tonen dan zij momenteel doen. Het tweede voorstel ziet op de invoering van een uniforme kleineondernemersregeling in de EU. Hierdoor kan de btw-heffing efficiënter en eenvoudiger plaatsvinden en worden enkele btw-problemen van de interneteconomie opgelost. Een belangrijk nadeel van dit voorstel is echter dat het lastig zal worden om eenzelfde btw-registratiedrempel in alle lidstaten van de EU in te voeren.

Hoofdstuk 5 – Conclusie

In de huidige maatschappij speelt de interneteconomie een voorname rol. Met betrekking tot de btw-heffing heeft dit tot gevolg dat de drempel naar het ondernemerschap lager is komen te liggen. Dit wordt met name veroorzaakt door de opkomst van C2C-markten en C2B-markten. Oftewel, de opkomst van consumenten die prestaties verrichten aan andere consumenten of aan bedrijven. Deze lagere drempel naar het ondernemerschap voor de btw leidt tot btw-problemen voor zowel belastingplichtigen als voor belastingautoriteiten.

Een belangrijk probleem voor belastingplichtigen is dat niet geheel duidelijk is wanneer iemand belastingplichtig is voor de btw of moet worden gezien als een hobbyist. Voor belastingautoriteiten ligt hier de uitdaging om dit verschil te verduidelijken. Andere problemen zien op een concurrentienadeel ten opzichte van niet-EU-ondernemers met betrekking tot de vrijstelling bij invoer van kleine verzendingen, op hoge nalevingskosten die de btw-heffing met zich meebrengt en op de vraag waar de btw-heffing moet plaatsvinden. Voor belastingautoriteiten brengt de opkomende interneteconomie een aantal uitdagingen met zich mee. Deze uitdagingen liggen op het gebied van het waarborgen van een level playing field, het tegengaan van tariefshoppen, fraudebestrijding en handhaving en controle.

Naar aanleiding van de geschetste btw-problemen voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten stond de volgende onderzoeksvraag centraal:

In hoeverre dient het ondernemerschap in de Europese BTW-Richtlijn te worden aangepast als gevolg van de BTW-problemen die ontstaan door de opkomende interneteconomie?

Om deze onderzoeksvraag te beantwoorden is het van belang om het ondernemersbegrip helder te duiden. Uit de behandeling van de begrippen ‘belastingplichtige’ en ‘ondernemer’ bleek dat er drie essentiële termen zijn te onderscheiden: ‘ieder’, ‘zelfstandig’ en ‘economische activiteit’. Bij zelfstandigheid wordt vooral gekeken naar de verhouding van ondergeschiktheid. Een economische activiteit moet daarnaast ruim worden opgevat. Van belang bij economische activiteiten is dat er duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd.

Zoals aangegeven heeft de interneteconomie het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer vervaagd. Dit omdat nieuwe vormen van ondernemen via internet vaak vanuit de privésfeer plaatsvinden. Een voorbeeld hiervan is Airbnb waarbij mensen hun eigen woonruimte ter beschikking stellen. Het verschil tussen een ondernemer en een hobbyist kan worden bepaald door vast te stellen of er actief stappen zijn gezet die ook ondernomen zouden zijn door een fabrikant, handelaar of

dienstverrichter. Tevens is van belang dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de vergoeding. In deze scriptie komt naar voren dat het grootste probleem niet in het ondernemersbegrip schuilt. Op basis van het huidige begrip is vast te stellen wanneer iemand ondernemer is voor de btw. De problemen schuilen er meer in dat ondernemers zich niet bewust zijn van hun btw-plicht of met opzet geen btw afdragen. Ik stel vast dat het begrip 'belastingplichtige' uit de btw-richtlijn zelf niet hoeft te worden aangepast. Wel zijn er in mijn ogen enkele vereenvoudigingen nodig om de btw-heffing voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten handelbaar te houden.

De richtlijnen waar een vereenvoudiging van de btw-heffing aan moet voldoen, zijn samen te vatten in de volgende punten: neutraliteit, efficiëntie, flexibiliteit, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en eerlijkheid. Reeds genomen maatregelen zien op de invoering van het snelle reactiemechanisme en de verleggingsregeling voor bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten. Daarnaast heeft de Europese Commissie een drietal voorstellen gedaan om de btw-heffing voor grensoverschrijdende e-commerce tussen ondernemingen en consumenten te moderniseren. Ondanks enkele nadelen, leiden deze voorstellen in mijn ogen tot een verbetering van de eenvoud, efficiëntie en fiscale neutraliteit van de btw-heffing. Daarnaast bevorderen ze het tot stand brengen van een interne markt.

Aangezien de interneteconomie grensoverschrijdende transacties binnen en buiten Europa vergemakkelijkt, kunnen de VAT/GST-richtlijnen een belangrijke rol gaan spelen in de vormgeving van de Europese btw-richtlijn. Dit met name om dubbele heffing of niet-heffing te voorkomen in transacties met derde landen. Momenteel dienen de VAT/GST-richtlijnen vooral als referentiekader waaraan een land zijn btw-systeem kan toetsen.

Andere aangedragen vereenvoudigingen van de btw-heffing zien op een verschuiving van de belastingplicht naar de deelplatformen en een uniformering van de kleineondernemersregeling in de EU. Deze vereenvoudigingen kunnen leiden tot minder belastingplichtigen waardoor de btw-heffing efficiënter, eenvoudiger, effectiever en eerlijker kan verlopen. Het verschuiven van de belastingplicht naar deelplatformen zal echter niet kunnen rekenen op steun van de deelplatformen zelf. Een mogelijke oplossing hiervoor is deze belastingplicht voor deelplatformen middels een speciale regeling te verplichten, zoals in België.

Terugkomend op de onderzoeksvraag kom ik tot de conclusie dat het ondernemerschap in de Europese btw-richtlijn in die zin moet worden aangepast dat beter moet worden aangesloten bij moderne vormen van ondernemen via internet. Deze aanpassing schuilt niet zozeer in het aanpassen van de begrippen maar des te meer in het doorvoeren van vereenvoudigingen van de btw-heffing. Op deze manier blijft de btw een belasting die meebeweegt en inspeelt op de hedendaagse economie.

Literatuurlijst

Boeken

Van Hilten en Van Kesteren (2012)

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

Jurisprudentie

HR 5 januari 1983, *BNB* 1983/76

HR 2 juni 1984, *BNB* 1984/295

HvJ 14 februari 1985, zaak C-268/83 (*Rompelman*)

HvJ 23 november 1988, zaak C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*)

HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*)

HvJ 17 november 1993, zaak C-69/92 (*Commissie-Luxemburg*)

HvJ 2 juni 1994, zaak C-33/93 (*Empire Stores*)

HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94 (*Enkler*)

HvJ 12 februari 1998, zaak C-346/95 (*Blasi*)

HvJ 11 juni 1998, zaak C-283/95 (*Fischer*)

HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98 (*Midland Bank*)

HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02 (*Faxworld*)

HvJ 29 april 2004, zaak C-152/02 (*Terra Baubedarf*)

HvJ 6 oktober 2009, zaak C-267/08 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*)

HvJ 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (*Commissie Finland*)

HvJ 17 november 2011, nr. C-454/10 (*Oliver Jestel*)

HvJ 19 juli 2012, zaak C-263/11 (*Redhils*)

HvJ 13 juni 2013, zaak C-62/12 (*Kostov*)

HvJ 20 juni 2013, nr. C-219/12 (*Thomas Fuchs*)

HvJ 5 maart 2015, zaak C-479/13 (*Commissie-Frankrijk*)

HvJ 5 maart 2015, zaak C-502/13 (*Commissie-Luxemburg*)

Literatuur

G.J. van Norden, 'Fiscaliteit en de nieuwe economie', *NtFR* 2015/2205.

M.M.W.D. Merckx, 'Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter', *WFR* 2014/1315.

R. Koolhoven, 'Het platform in de deeleconomie: elektronisch prikbord of bemiddelaar?', *WPNR* 2015/7085.

Nieuwsartikelen

Berentsen, *Het Financieele Dagblad* 6 september 2016

L. Berentsen, 'Internetconomie leidt tot hoofdbrekens bij belastingdienst', *Het Financieele Dagblad* 6 september 2016, fd.nl.

Bouma, *de Volkskrant* 27 maart 2015

K. Bouma, 'UberPop-chauffeurs ontduiken massaal belasting', *de Volkskrant* 27 maart 2015, volkskrant.nl.

Card, *the Guardian* 14 September 2015

J. Card, 'EU to propose VAT exemption for small businesses after protests', *The Guardian* 14 September 2015, theguardian.com.

FD, *Het Financieele Dagblad* 15 september 2014

FD, 'Deloitte: dienstverleners niet voorbereid op verandering in btw', *Het Financieele Dagblad* 15 september 2014, fd.nl.

FD, *Het Financieele Dagblad* 7 maart 2015

FD, 'Netflix opent Europees hoofdkwartier in Amsterdam', *Het Financieele Dagblad* 7 maart 2015, fd.nl.

FD, *Het Financieele Dagblad* 24 oktober 2016

FD, 'Hoe draait de btw-carrousel?', *Het Financieele Dagblad* 24 oktober 2016, fd.nl.

FDMagazine 1 oktober 2014

FDMagazine, 'Nieuwe btw-regels domper voor Europese economie?', *FDMagazine* 1 oktober 2014, fdmagazine.be.

Gorris, *NRC Handelsblad* 30 maart 2017

H. Gorris, 'Heet je niet Enzo Knol? Zie dan maar rond te komen', *NRC Handelsblad* 30 maart 2017, nrc.nl.

Jonker, *Het Financieele Dagblad* 19 januari 2017

U. Jonker, 'Hoge ambtenaren waarschuwen voor gevolgen kaalslag bij Belastingdienst', *Het Financieele Dagblad* 19 januari 2017, fd.nl.

Laan, van der, *Elsevier* 10 augustus 2016

S van der Laan, 'Moet ik belasting betalen over Airbnb-inkomsten?', *Elsevier* 10 augustus 2016, elsevier.nl.

Noort, van, *NRC Handelsblad* 18 november 2015

W. van Noort, 'Uber stopt met UberPop in Nederland', *NRC Handelsblad* 18 november 2015, nrc.nl.

Noort, van, *NRC Handelsblad* 13 juni 2015

W. van Noort, 'Airbnb-gebruiker? Dit ga je merken van de Belastingdienst', *NRC Handelsblad* 13 juni 2015, nrc.nl.

NOS 6 september 2016

‘Belastingdienst worstelt met interneteconomie’, *NOS* 6 september 2016, nos.nl.

Schmidt, Trouw 8 april 2016

C. Schmidt, ‘Btw-fraude in Europa is zo gepleegd’, *Trouw* 8 april 2016, trouw.nl.

Segenhout, Het Financieele Dagblad 25 november 2016

J. Segenhout, ‘Btw-tarieven voor digitale boeken en kranten mogen omlaag’, *Het Financieele Dagblad* 25 november 2016, fd.nl.

Steen, van der, Grantthornton 14 maart 2017

B. van der Steen, ‘Groot Brittannië vecht tegen btw-fraude op online verkoop’, 14 maart 2017, grantthornton.nl

Vos, de, Het Financieele Dagblad 12 juni 2015

A. de Vos, ‘Delende burger zet fiscus aan het denken’, *Het Financieele Dagblad* 12 juni 2015, fd.nl.

Wolf, Taxence 10 januari 2017

R. Wolf, ‘Een online BTW-revolutie?’, 10 januari 2017, taxence.nl.

Woudt, Het Financieele Dagblad 22 augustus 2016

J. Woudt, ‘Vlogger trekt net zoveel kijkers als de wedstrijd van het Nederlands elftal’, *Het Financieele Dagblad* 22 augustus 2016, fd.nl.

Zoelen, Het Parool 10 september 2015

B. van Zoelen, ‘Lenen via Peerby nu tóch ook tegen betaling’, *Het Parool* 10 september 2015, parool.nl.

Websites

- <https://actueel.pwc.nl/belastingnieuws/beps-publicatie/>.
- <https://www.airbnb.nl/about/about-us>.
- <https://www.airbnb.nl/help/article/860/amsterdam>.
- http://belastingbelangen.nl/artikel/Fiscale_gevolgen_Airbnb_verhuur.
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_afrekken/btw_en_de_auto/zakelijk_gebruik_van_de_priveauto/.
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_afrekken/btw_en_de_auto/privegebruik_auto_van_de_zaak/.
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_berekenen_aan_uw_klanten/waarover_btw_berekenen/verleggingsregeling/hoe_werkt_btw_verleggen.
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/zakendoen_met_het_buitenland/goederen_en_diensten_naar_andere_eu_landen/btw_berekenen_

bij_diensten/wijziging_in_digitale_diensten_vanaf_2015/wijziging_in_digitale_diensten_vanaf_2015.

- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/douane/goederen_ontvangen_uit_het_buitenland/van_organisaties_en_bedrijven/moet_ik_belastingen_bij_invoer_betalen.
- <https://www.catawiki.nl/help/terms-and-conditions-update>.
- http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf.
- <http://www.decree.be/nl/kamer-keurt-nieuwe-regeling-deeconomie-goed>.
- <https://www.duijntax.com/news/48/167/Hoe-zijn-mijn-AirBnB-inkomsten-belast>.
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en.
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf.
- <http://financieel.infonu.nl/belasting/177923-kleineondernemersregeling-kor-in-de-btw-in-2016-en-2017.html>.
- <http://www.hlb-van-daal.nl/nl/nieuws/3190-airbnb-verhuur-van-woning-of-kamer.html>.
- <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>.
- <http://pers.peerby.nl/141756-internationale-erkenning-voor-spillendeel-platform-peerby>.
- <https://www.rtlnieuws.nl/economie/home/marktplaats-deelt-informatie-met-fiscus>.
- <https://www.smkraad.nl/blogitem.asp?BerichtID=17&title=Nieuwe%20factureringsregels%20per%201%20januari%202013>.
- <https://www.uber.com/nl/our-story/>.

Overig

Belastingdienst

Belastingdienst, 'Interneteconomie en deeleconomie', te vinden via https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/werk_en_inkomen/interneteconomie/interneteconomie-deeleconomie.

Belastingdienst

Belastingdienst, 'Brochure: De kleineondernemersregeling', te vinden via https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/de_kleineondernemersregeling_ob2011z18fd.pdf.

Bettendorf & Cnossen (2014)

L. Bettendorf en S. Cnossen, 'Bouwstenen voor een moderne btw', CPB Policy Brief, 2014/02.

Bijl & Sanders (2016)

J.B.O Bijl & A. Sanders, 'Adverteren en 'product placement' via social media worden steeds belangrijker', *EY* 2 november 2016, ey.nl.

Bijl & Sanders (2016)

J.B.O. Bijl & A. Sanders, 'Bloggen en vloggen: #btw?', BTW Brief 2016, nr 11.

Brashares et al. (2014)

Brashares, Edith and Knittel, Matthew J. and Silverstein, Gerald and Yuskavage, Alex, Calculating the Optimal Small Business Exemption Threshold for a U.S. VAT (May 30, 2014). National Tax Journal, June 2014. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2443979>.

CPB (2003)

CPB, *Equal Rules or Equal Opportunities? Demystifying Level Playing Field*, No.34, October 2003.

EU mededeling (2016)

EU mededeling, 'Actieplan betreffende de btw: Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken', 7 april 2016.

European Commission (2013)

European Commission, *Guide to the VAT mini One Stop Shop*, Brussels, 23 October 2013.

European Commission (2014)

European Commission, *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*, Brussels, 3 April 2014.

Europese Commissie (2015)

Europese Commissie, Working Paper no. 878, 22 september 2015, taxud.c.1(2015)4370160.

European Commission (2016)

European Commission, *Action Plan on VAT*, Brussels, 7 April 2016.

European Commission (2016)

European Commission, *Action Plan on VAT: Questions and Answers*, Brussels, 7 April 2016.

Europese Commissie (2016)

Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 756.

Europese Commissie (2016)

Europese Commissie, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 757.

Europese Commissie (2016)

Europese Commissie, *Voorstel wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft*, Brussel, 1 december 2016, COM(2016) 758.

Kamerstukken II 2014/15

Kamerstukken II 2014/15, Aanhangsel van de Handelingen nr. 1152, antwoord op vraag 15.

Keen & Mitz (2004)

Keen, Michael and Jack Mintz, 2004. "The Optimal Threshold for a Value-added Tax." *Journal of Public Economics* 88 (3-4), 559-576.

Kuipers (2013)

A Kuipers, 'Bouwstenen voor een betere beschrijving van de interneteconomie', *CBS* 15 april 2013.

Miljoenennota 2017

Miljoenennota 2017, te vinden via

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/begrotingen/2016/09/20/miljoenennota-2017>.

OECD (1998)

OECD, "A borderless world: realising the potential of global electronic commerce", Ottawa, 7-9 October 1998 Conference Conclusions.

OECD (1998)

OECD, "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report", OECD Digital Economy Papers, No. 38, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/236647320075>.

OECD (2014)

OECD 'OESO-discussiestuk over de belastinguitdagingen van de digitale economie in relatie tot "base erosion and profit shifting" (BEPS) aan het publiek voorgelegd voor commentaar', V-N 2014/24.4.

OECD (2017)

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

Oostrom et al. (2016)

L. Oostrom, A.N. Walker, B. Staats, M. Slootbeek-van Laar, S.O. Azurduy & B. Rooijackers, 'Measuring the internet economy in The Netherlands: a big data analysis', CBS 2016.

Raad van de Europese Unie (2013)

Raad van de Europese Unie 22 juli 2013, nr. 2013/43/EU, *Pb EU* 2013 L 01/4.

Rathenau Instituut (2017)

Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, *Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie*. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

Staatssecretaris van Financiën (2013)

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 11 oktober 2013, nr. DGB/2013/5286M.

Staatssecretaris van Financiën (2013)

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2013, nr. AFP/2013/847 U, V-N 2014/5.5.

Staatssecretaris van Financiën (2016)

Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Brief over vakantiewoningen en btw, 12 juli 2016.

Staatssecretaris van Financiën (2016)

Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Brief over fiscale vereenvoudiging, 20 september 2016.

Verkenning Interneteconomie (2016)

Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, te vinden via: https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2016/09/05/besluit-wob-verzoek-naar-rapport-onderzoek-belastingdienst-over-interneteconomie/rapport+interneteconomie_openbaar.pdf.