

E-commerce: Elektronische diensten in het Europese btw-stelsel

Een studie naar de huidige definitie van elektronische diensten in het Europese btw-stelsel.

Naam: Chahid Talhaoui
Studentnummer: 429139
Scriptiebegeleider: Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx
Datum: 19 juli 2021
Tweede beoordelaar: Mr J. Gruson

Inhoudsopgave

AFKORTINGENLIJST	4
HOOFDSTUK 1 INLEIDING	5
1.1 AANLEIDING.....	5
1.2 PROBLEEMSTELLING	8
1.3 OPZET	9
HOOFDSTUK 2 THEORETISCHE KADER	10
2.1 ALGEMEEN	10
2.2 TOTSTANDKOMING EUROPESE BTW-STELSEL: EEN EMOTIONELE OMZETBELASTING	10
2.3 RECHTSKARAKTER BTW.....	12
2.4 HET NEUTRALITEITSBEGINSEL	14
2.4.1. <i>Economische neutraliteit</i>	15
2.4.2 <i>Juridische neutraliteit</i>	15
2.4.3 <i>Externe neutraliteit</i>	16
2.5 OECD INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES.....	16
2.5.1 <i>Ottawa Taxation Framework Conditions</i>	17
2.5.2 <i>OECD International VAT/GST Guidelines neutraliteit</i>	18
2.6 TOETSINGSKADER	20
2.7 DEELCONCLUSIE.....	22
HOOFDSTUK 3 PLAATS VAN DIENST ELEKTRONISCHE DIENSTEN	24
3.1 INLEIDING	24
3.2 PLAATS VAN DIENST IN DE BTW	25
3.2.1 <i>Algemeen</i>	25
3.2.2. <i>Belastbare handelingen in de btw</i>	25
3.2.3 <i>Plaats-van-dienstregels tot 1 januari 2010</i>	27
3.2.4 <i>Plaats-van-dienstregels vanaf 1 januari 2010</i>	28
3.3. PLAATS VAN ELEKTRONISCHE DIENSTEN.	29
3.3.1. <i>Algemeen</i>	29
3.3.2 <i>De woonplaats van de consument</i>	31
3.4 ONE STOP SHOP (OSS)	36
3.4.1 <i>Inleiding</i>	36
3.4.2. <i>De werking van de OSS-regeling</i>	38
3.4.3. <i>Kanttekeningen van de OSS-regeling</i>	41
3.5 PLATFORMFICTIE	43
3.6 DEELCONCLUSIE	44
HOOFDSTUK 4 DEFINITIE ELEKTRONISCHE DIENSTEN.....	45
4.1. ALGEMEEN	45
4.2. WETGEVING ELEKTRONISCHE DIENSTEN	47
4.2.1 <i>Algemeen</i>	47
4.2.2 <i>Wettelijk kader: voorbeelden elektronische diensten</i>	47
4.2.3 <i>Btw-comité: voorbeelden elektronische diensten</i>	50
4.3. GERINGE MATE VAN MENSELIJKE INGRIJPEN	54
4.3.3 <i>Richtsnoeren méér dan geringe mate menselijke ingrijpen</i>	55
4.4 SAMENLOOP MET ANDERE PLAATS-VAN-DIENSTREGELS	58
4.4.1 <i>Samenloop met plaats-van-dienstregel bemiddelingsdiensten</i>	58
4.4.2 <i>Samenloop met plaats-van dienstregel culturele diensten e.d.</i>	59
4.5 DEELCONCLUSIE.....	60

HOOFDSTUK 5 TOETSING DEFINITIE ELEKTRONISCHE DIENSTEN	63
5.1 INLEIDING	63
5.2 TOETSING HUIDIGE DEFINITIE.....	65
5.2.1 <i>Huidige definitie in verhouding tot het rechtskarakter van de btw</i>	65
5.2.2. <i>Huidige definitie in verhouding tot het neutraliteitsbeginsel</i>	67
5.2.3. <i>Huidige definitie in verhouding tot effectiviteit</i>	69
5.2.4. <i>Huidige definitie in verhouding tot rechtszekerheid en eenvoud</i>	73
5.2.5. <i>Huidige definitie in verhouding tot efficiency</i>	74
5.2.6 <i>Huidige definitie in verhouding tot flexibiliteit</i>	75
5.2.7 <i>Deelconclusie toetsing huidige definitie</i>	77
5.3 TOETSING VOORGESTELDE DEFINITIE MERKX	78
5.3.1. <i>Voorgestelde definitie in verhouding tot het rechtskarakter van de btw</i>	78
5.3.2. <i>Voorgestelde definitie in verhouding tot het neutraliteitsbeginsel</i>	79
5.3.3. <i>Voorgestelde definitie in verhouding tot effectiviteit</i>	81
5.3.4. <i>Voorgestelde definitie in verhouding tot rechtszekerheid en eenvoud</i>	82
5.3.5 <i>Voorgestelde definitie in verhouding tot efficiency</i>	83
5.3.6. <i>Voorgestelde definitie in verhouding tot flexibiliteit</i>	84
5.3.7 <i>Eindconclusie voorgestelde definitie Merkx</i>	84
5.4 DEELCONCLUSIE.....	85
HOOFDSTUK 6 CONCLUSIE	87
6.1 INLEIDING	87
6.2 DOEL VAN HET ONDERZOEK	87
6.3 WETTELIJKE KADER ELEKTRONISCHE DIENSTEN	88
6.3.1. <i>Plaats van dienst elektronische diensten</i>	88
6.3.2. <i>Definitie elektronische diensten</i>	89
6.4 TOETSINGSRESULTATEN HUIDIGE DEFINITIE.....	91
6.5 TOETSINGSRESULTATEN VOORGESTELDE DEFINITIE MERKX.....	93
6.6 AANBEVELING EN BEPERKINGEN.....	96
LITERATUURLIJST	97
APPENDIX.....	101

Afkortingenlijst

Art.	Artikel
B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Culturele e.d. diensten	Culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke diensten
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
MOSS	Mini One Stop Shop
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSS	One Stop Shop
R.o.	Rechtsoverweging
De Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Het verloopt steeds sneller, goedkoper en dynamischer: het internationale handelsverkeer. Technologische ontwikkelingen op het gebied van vervoermiddelen en het internet bieden ondernemers kansen om hun goederen en diensten op afstand sneller en goedkoper te verrichten. Het aankopen van goederen en diensten via elektronische weg wordt ook wel aangeduid als *e-commerce*. Hoewel een steeds meer gedigitaliseerde wereld kansen creëert voor ondernemers om hun groeipotentieel naar een hoger niveau te tillen, blijkt deze ontwikkeling voor belastingautoriteiten een doorn in het oog. Conventionele fiscale wet- en regelgeving lijkt namelijk steeds meer achter te raken op de moderne wereld. Dat is niet anders voor de Btw-richtlijn¹, die ten grondslag ligt aan het Europese btw-stelsel.

Een eenduidige definitie van de term e-commerce is er niet. Letterlijk vertaald vanuit het Engels betekent e-commerce ‘elektronische handel’. De Europese Commissie heeft de definitie van e-commerce als volgt gedefinieerd: “*E-commerce can be defined generally as the sale or purchase of goods or services, whether between businesses, households, individuals or private organizations, through electronic transactions conducted via the internet or other computer-mediated (online communication) networks*”.²

Om transacties onder e-commerce te kunnen scharen, dienen transacties dus plaats te vinden met behulp van het internet of een ander elektronisch netwerk.

Op mondiaal niveau hebben belastingautoriteiten de afgelopen jaren hun volle gewicht in de strijd gezet om fiscale wet- en regelgeving dusdanig in te richten dat deze het mogelijk maakt om handel in e-commerce te belasten. Deze strijd wordt gevoerd op zowel het terrein van directe belastingen³ als indirecte belastingen⁴, waarbij belastingautoriteiten verschillende soorten belastingen voor lief nemen.⁵ Op het terrein van directe belastingen wordt veelal gekozen voor het invoeren van een zogenoemde *Digital Service Tax (DST)*, een zogeheten belasting over de bruto-opbrengsten van

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006.

² Geraadpleegd via: <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:E-commerce>.

³ Zie Appendix I.

⁴ Zie Appendix II.

⁵ *Rapport KPMG Taxation of the digitalized economy*, p.5 + p. 79.

digitale diensten.⁶ Op het terrein van indirecte belastingen wordt daarentegen veelal gekozen om digitale diensten te belasten middels een btw-heffing.

Ingezoomd op Europa neemt e-commerce in de Europese Unie (hierna: EU) steeds een grotere rol in de ontwikkeling van de Europese economie. Het aandeel e-commerce van *business-to-consumer* (hierna: B2C) steeg in Europa van 373 miljard euro in 2015 tot en met 636 miljard euro in 2019. In 2020 wordt verwacht dat dit aandeel verder is gestegen naar een niveau van 717 miljard euro.⁷ Ook de Europese Commissie erkent in een mededeling de bestendige groei van e-commerce.⁸ Reden genoeg om deze ontwikkeling goed in de gaten te houden en de Europese fiscale wet- en regelgeving hierop af te stemmen. Maar wanneer kenmerkt een dienst voor btw-doeleinden zich als een elektronische dienst en waar dienen deze diensten belast te worden gezien de aard van dergelijke diensten het mogelijk maakt om de desbetreffende dienst op afstand te verrichten?

Dat het afstemmen van de fiscale wet- en regelgeving voor elektronische diensten op de moderne wereld voor belastingautoriteiten een doorn in het oog is, blijkt uit het feit dat de plaats-van-dienst-regels in het Europese btw-systeem de afgelopen jaren meerdere malen zijn veranderd. Tot 1 juli 2003 gold als plaats van dienst voor elektronische diensten dat heffing plaatsvond in het land van de dienstverrichter. Dit bracht met zich mee dat non-EU-aanbieders van elektronische diensten een concurrentievoordeel hadden ten opzichte van EU-ondernemers. Ingeval non-EU-ondernemers elektronische diensten verrichtten aan afnemers in de EU, kon namelijk geen btw worden geheven in de EU, terwijl elektronische diensten verricht door EU-aanbieders van diensten wel in de heffing worden betrokken. Als gevolg hiervan werd de Btw-richtlijn⁹ dusdanig aangepast, dat elektronische diensten van aanbieders uit derde landen belast werden in het land van de afnemer. Voor EU-aanbieders bleef de plaats van dienst van elektronische diensten ongewijzigd. EU-aanbieders bleven btw van hun eigen land berekenen op elektronische diensten.¹⁰

Hoewel de wetwijziging de concurrentievervalsing tussen EU-aanbieders en aanbieders uit derde landen elimineerde, verdiende het niet de schoonheidsprijs. Doordat de plaats van een dienst

⁶ L. van Heijningen, Digital Services Tax: lood om oud ijzer?, *WFR* 2019/136.

⁷ Als gevolg van de verspreiding van het Covid-19 virus en de negatieve gevolgen daarvan voor het internationale handelsverkeer, zal dit bedrag waarschijnlijk lager uitvallen. National Ecommerce Associations (2020), geraadpleegd via <https://ecommercenews.eu/ecommerce-in-europe-e717-billion-in-2020/>.

⁸ Mededeling Europese Commissie 27 oktober 2019, (15058/19).

⁹ Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

¹⁰ *Kamerstukken II*, 2012-2013, 28887, nr. 3, p. 2.

gekoppeld werd aan het al dan niet zijn van een EU-ondernemer, ontstond tussen EU-aanbieders uit verschillende lidstaten oneerlijke concurrentie. Aanbieders uit derde landen vestigden zich bijvoorbeeld massaal in Luxemburg waar het btw-tarief het laagst is. Immers, voor de plaats van dienst van elektronische diensten verricht door EU-ondernemers gold nog steeds dat deze gelegen is in het land van dienstverrichter. Door zich in Luxemburg te vestigen, konden ondernemers gebruikmaken van het lagere btw-tarief in Luxemburg en bouwde daarmee een voorsprong op ten opzichte van andere EU-ondernemers.

De Europese wetgever heeft hierop geantwoord door de Btw-richtlijn per 1 januari 2015 dusdanig aan te passen dat alle elektronische diensten belast worden in het land van de afnemer.¹¹ Met deze wijziging wordt van de dienstverrichter verwacht dat hij weet waar zijn afnemer is gevestigd en worden alle elektronische diensten belast in het land waar de klant gevestigd is. Daarbij is – anders dan voor de verschuldigdheid – niet relevant of deze klant een belastingplichtige (B2B) of een eindverbruiker (B2C) is. Dit staat haaks op de algemene regel¹² dat er een onderscheid gemaakt dient te worden tussen een B2B-dienst en een B2C-dienst om zo de juiste plaatsbepalingsregels van diensten toe te passen. Derhalve is het uitermate relevant om na te gaan wanneer een dienst kwalificeert als elektronische dienst, zodat het juiste fiscale jasje aangetrokken wordt.

Daarvoor geeft artikel 7, lid 1 van de Btw-uitvoeringsverordening een eerste aanleg. Deze bepaling definieert langs elektronische weg verrichte diensten (elektronische diensten) als volgt: *“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht”*.

Vervolgens noemt artikel 7, lid 2 van de Btw-uitvoeringsverordening voorbeelden van diensten die in ieder geval onder lid 1 vallen. Ook in bijlage II van de Btw-richtlijn heeft de Europese wetgever een lijst opgenomen met diensten die in ieder geval als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt. Artikel 7, lid 3 van de Btw-uitvoeringsverordening noemt op haar beurt juist voorbeelden op van diensten die in ieder geval niet als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt.

¹¹ Merckx 2014, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, *BTW-bulletin* 2013/119.

¹² Art. 44 en 45 Btw-richtlijn.

In de praktijk blijkt het onderscheiden van elektronische diensten van andere diensten vooral op twee fronten een doorn in het oog. Enerzijds blijkt onduidelijk wanneer sprake is van “*een geringe mate van menselijke ingrijpen*”, hetgeen een belangrijk criterium vormt om een dienst als elektronische dienst te kunnen onderscheiden. Anderzijds blijkt voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de plaats-van-dienstregels voor bemiddelingsdiensten of de plaats-van-dienstregels voor diensten op bijvoorbeeld het gebied van amusement, onderwijs, sport en wetenschap samen te vallen.¹³ In dit kader heeft het Btw-comité door middel van het uitvaardigen van richtsnoeren getracht verduidelijking te geven.

Merkx heeft bovendien een voorstel gedaan om bovengenoemde problematiek tegen te gaan. De voorgestelde definitie zorgt volgens Merkx dat in beginsel meer diensten belast worden op de plaats van verbruik en luidt, vertaald naar het Nederlands, als volgt:

*“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.”*¹⁴

1.2 Probleemstelling

In het kader van het op juiste wijze aanmerken van een dienst als elektronische dienst - en daarmee een juiste btw-heffing te garanderen - kan de volgende probleemstelling geformuleerd worden:

“Leidt de definitie van elektronische diensten tot een robuuste belastingheffing op het gebied van e-commerce - getoetst aan de criteria: rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, efficiency, rechtszekerheid en eenvoud en flexibiliteit - en zijn er alternatieven (betere definities) die leiden tot een robuustere belastingheffing?”

Deze probleemstelling zal beantwoord worden met behulp van de volgende deelvragen:

- Wanneer wordt voldaan aan het rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, efficiency, rechtszekerheid en eenvoud en flexibiliteit?

¹³ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merkx en P.J.B.G. Schrijver, Btw en e-commerce, Kluwer 2021, p. 25-26.

¹⁴ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p. 21.

- Wat zijn de plaats-van-dienstregels omtrent elektronische diensten?
- Wat is de huidige definitie van elektronische diensten en wat zijn de problemen met de huidige definitie?
- Hoe verhoudt de huidige definitie van elektronische diensten zich tot de vastgestelde criteria: rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, efficiency, rechtszekerheid en eenvoud en flexibiliteit?
- Hoe verhoudt de definitie van Merkx tot de vastgestelde criteria: rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, efficiency, rechtszekerheid en eenvoud en flexibiliteit?

1.3 Opzet

Teneinde de probleemstelling te kunnen beantwoorden zal dit onderzoek opgedeeld worden in een aantal hoofdstukken. In hoofdstuk 2 zullen een aantal fiscale beginselen aan bod komen die tevens het toetsingskader vormen van dit onderzoek. Dit toetsingskader sluit aan bij de *Ottawa Taxation Framework Conditions*. Dit is een door het *Organisation for Economic Co-operation and Development* (hierna: OECD) in het leven geroepen raamwerk dat de robuustheid van belastingheffing op het gebied van e-commerce waarborgt.¹⁵

Hoofdstuk drie zal plaats bieden voor het bespreken van het wettelijke kader met betrekking tot de plaats van dienst van (elektronische) diensten waarna in hoofdstuk vier duidelijk zal worden wat verstaan kan worden onder het begrip ‘elektronische diensten’ in het Europese Btw-systeem.

In hoofdstuk vijf zal vervolgens de huidige definitie van elektronische diensten en de voorgestelde definitie van Merkx getoetst worden aan de in hoofdstuk twee vastgestelde criteria. In dit hoofdstuk zal tevens verdedigd worden waarom de voorgestelde definitie van Merkx een alternatief kan vormen voor de huidige definitie van elektronische diensten.

Ten slotte zullen de bevindingen in hoofdstuk zes worden samengevat en zal antwoord gegeven worden op de probleemstelling middels een conclusie en aanbeveling.

¹⁵ E. Friedensköld, VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions, *Information & Communications Technology Law*, 13:2, p. 175-203.

Hoofdstuk 2 Theoretische kader

2.1 Algemeen

Dit hoofdstuk zal de achtergrond en de wezenlijke kenmerken van het Europese btw-stelsel uiteenzetten. De huidige definitie van elektronische diensten en de mogelijke alternatieven hiervan dienen immers op deze kenmerken aan te sluiten. Het doel van deze uiteenzetting is om een toetsingskader samen te stellen waaraan de huidige definitie van elektronische diensten en de alternatieven getoetst worden. Dit toetsingskader vormt dan ook een antwoord op de eerste deelvraag: *‘Wanneer wordt voldaan aan het rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, efficiency, rechtszekerheid en eenvoud en flexibiliteit’?*

2.2 Totstandkoming Europese btw-stelsel: Een emotionele omzetbelasting

Al eeuwenlang heffen overheden, keizers en koningen een omzetbelasting op goederen. Uit de geschiedenis blijkt dat de gemiddelde burger mordicus tegen het heffen van een dergelijke belasting is. Een bekend voorbeeld hiervan is de invoering van hertog Alfa's tiende penning ten tijde van de 80-jarige oorlog tussen Spanje en het toenmalige Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden. De tiende penning moest de accijnsheffingen vervangen door alle verkopen voortaan tegen 10% te belasten.¹⁶ De hertog verwachtte geen problemen van de Staten-Generaal bij het invoeren van de tiende penning. De tiende penning was volgens hem namelijk: *‘het rechtvaardigste en gelijkste, betalende daerinne een yegelijck na zijn macht en faculteyt, ende werende alle voordeel van 't een Landt tegen 't andere’*.¹⁷ Een rechtvaardige belasting dus waarin zowel de individuele burger als de afzonderlijke gewesten belasting naar draagkracht zou betalen.¹⁸ Hoewel Alfa erin slaagde de tiende penning in te voeren, bleef de inning daarvan als gevolg van hevig verzet en het uiteindelijk verdrijven van het Spaanse leger uit.¹⁹ Het verzet zag erop dat het adagium destijds was dat een vorst zijn beleid met eigen middelen moest financieren met de opbrengsten uit bijvoorbeeld staatseigendommen. Indien deze opbrengsten niet toereikend waren om het rijk te besturen, diende hij telkenmale bijdragen (de zogeheten ‘bede’) te vragen aan

¹⁶ O.I.M. Ydema, Historisch kanttekeningen bij bestedingenbelastingen, *MBB 2006/05-04*.

¹⁷ F.H.M. Grapperhaus, *Alva en de tiende penning*, De Walburg Pers/Kluwer, 1982, p.112.

¹⁸ O.I.M. Ydema, Hoofdstukken uit de geschiedenis van het belastingrecht, diss Leiden, Deventer 1997, p. 200.

¹⁹ R.N.G. van der Paard, 150 jaar WPNR, meer dan 150 jaar heffing van registratierecht en overdrachtsbelasting, *WPNR 2019/7234*.

de bestuurders van de gewesten. Dit gaf gewestelijke bestuurders een periodiek drukmiddel tegen de vorst. De tiende penning die een permanent karakter had zou de periodieke onderhandelingen overbodig maken en het machtsevenwicht tussen de vorst en gewestelijke bestuurders breken. Bovendien vreesde men dat een dergelijke belasting de wederverkoop zou belemmeren, als gevolg van het cumulatieve karakter van de tiende penning, en dat zij belast zouden worden met administratieve lasten.²⁰

De vrees voor invoering van een omzetbelasting is niet bepaald middeleeuws. Eeuwen later, na de Eerste Wereldoorlog en vooral na de Tweede Oorlog, kwamen landen tot het besef dat samenwerking met andere landen onontbeerlijk is voor een kleurrijke en welvarende toekomst. Verschillende Europese samenwerkingsverbanden, zoals de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG), kwamen tot stand en er werd zowel op economisch als politiek vlak intensief samengewerkt. Deze samenwerking bracht Werkgroep No. I van de Europese Commissie in 1960 tot de conclusie dat handhaving van omzetbelastingssystemen van lidstaten van de EEG een goede werking van de gemeenschappelijke markt in de weg stond. Derhalve dienden lidstaten te overwegen alle omzetbelastingwetgeving te harmoniseren. Er werden drie subgroepen ingesteld, elk met een eigen voorstel dat een geharmoniseerde Europees btw-systeem moest garanderen. Uiteindelijk trok subgroep c, dat een btw-systeem prefereerde, aan het langste eind.²¹

In 1969 besloot de Europese wetgever de nieuwe omzetbelasting in te voeren welke de oude omzetbelasting, die doorspekt was met uitvoeringsproblemen, moest vervangen. De nieuwe omzetbelasting kwam allerm minst goed aan bij de belastingplichtigen. Zij kregen namelijk te maken met een geheel nieuw systeem en bovendien werden zij geconfronteerd met een hoger tarief. Tot overmaat van ramp moest daarnaast ook nog restitutie plaatsvinden van oude omzetbelasting van liggende voorraden. De nieuwe omzetbelasting bracht voor de overheid tevens verassingen.²² Zo werd de inflatie als gevolg van het invoeren van het nieuwe stel geschat op 1%²³ - later 1,4% - terwijl de daadwerkelijke inflatie maar liefst 3% bedroeg. Verder moest de regering toekijken hoe

²⁰ O.I.M. Ydema, Historisch kanttekeningen bij bestedingenbelastingen, *MBB 2006/05-04*.

²¹ H.A. Kogels, De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, *MBB* nr.5, 2006, p.214-215.

²² Idem p.215-216.

²³ Memoire van toelichting wetsontwerp 9324, p.201.

het nieuwe omzetbelastingstelsel 800 miljoen gulden minder opleverde dan de oude omzetbelasting, terwijl een stijging van de belastingopbrengst begroot werd.²⁴

Inmiddels hebben belastingplichtigen en de overheid al ruim 50 jaar ervaring met de omzetbelasting en wordt het gezien als één van de meest effectieve belasting en een absolute topscoorder der belastingen. Aan dit succes liggen verschillende fiscale beginselen ten grondslag welke in de volgende paragrafen behandeld zullen worden.

2.3 Rechtskarakter BTW

In de fiscale literatuur lopen opvattingen over het begrip ‘rechtskarakter’ van de btw behoorlijk uiteen. Alhoewel elke belastingwet een rechtskarakter heeft, wordt deze discussie, in tegenstelling tot directe belastingen²⁵, diepgaand gevoerd wat betreft de omzetbelasting. Een mogelijke verklaring voor dit contrast is gelegen in het feit, dat anders dan bij directe belastingen het geval is, uit de Wet op de omzetbelasting niet valt op te maken wat het heffingsobject (wie wordt belast) en heffingsobject (wat wordt belast) zijn. Dit valt te herleiden naar dat betalers van de omzetbelastingbelasting niet gelijk zijn aan de dragers van deze belasting.²⁶

In de discussie wat het rechtskarakter van de btw impliceert neemt Terra als standpunt dat naar de zoektocht van het rechtskarakter van de btw aangesloten moet worden bij de kenmerken van de btw waaraan rechtens gevolgen aan zijn verbonden.²⁷ Van Kesteren betoogt dat de definitie van het rechtskarakter van de btw zich bevindt tussen de volgende twee uitersten:

1. *“Het rechtskarakter is een algemene – reeds bij het ontwerp van de wet geformuleerd – ideaal dat in principe in ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald; het is een leidraad die aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden. De wet zoals die uiteindelijk in het Staatsblad verschijnt, is dan een meer of minder geslaagde uitwerking van die norm. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.*

²⁴ H.A. Kogels, De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, *MBB* nr.5, 2006, p. 214-215.

²⁵ Voorbeelden van directe belastingen zijn de Vennootschapsbelasting en de Inkomstenbelasting, terwijl de omzetbelasting onder het kopje indirecte belastingen wordt geschaard.

²⁶ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 41.

²⁷ B.J.M. Terra, *Sales Taxation, The Case of Value Added tax in the European Community*, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, p. 5, zie ook B.J.M. Terra, *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer*, Deventer, Kluwer, 1984, p. 25.

2. *Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt belast. Het verkregen (totaal)beeld is normstellend bij de uitleg en de opbouw van de wet”.*

Het lijkt erop dat definitie van Terra overeenkomt met de door van Kesteren aangehaalde ‘tweede uiterste’ van het rechtskarakter van de btw. Voor de eerste uiterste vindt van Kesteren bijval van Braun. Alhoewel Braun in beginsel betoogt dat een zogeheten rechtskarakter van de btw niet bestaat – de wetgever heeft immers nagelaten het rechtskarakter van de btw te formuleren alvorens de wet te concipiëren – dient volgens hem bij het definiëren van het begrip ‘rechtskarakter van de btw’ gekeken te worden naar het ideaal dat in principe in ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald.²⁸ Dit ideaal kan volgens Braun naar verloop van tijd ook veranderen, gezien het tot stand laten komen van wetgeving het resultaat is van politieke compromissen.²⁹ In dit opzicht benadrukt Merkx expliciet dat het ideaal (en daarmee het rechtskarakter) verandert op het moment de wetgever bewust afwijkt van het door haar vooraf geformuleerde ideaal. Hierbij geeft zij het voorbeeld dat indien de overheid constateert dat bij het heffen van een indirecte consumptiebelasting, ondernemers deze belasting overwegend moeilijk kunnen afwentelen op de consument, en de overheid hierbij niet ingrijpt het rechtskarakter overloopt van een indirecte consumptiebelasting naar een bedrijfsbelasting.³⁰

In navolging van Merkx stel ik dat met het begrip rechtskarakter men een belasting een bepaalde kwalificatie wil geven, hetgeen gebruikt kan worden om bepaalde begrippen uit desbetreffende wet uitleggen.³¹ Uit bovenstaande discussie in de literatuur blijkt dat voor de btw een dergelijke kwalificatie niet eenduidig is. In de fiscale literatuur wordt wél consensus bereikt dat met het antwoord op de vraag wat het rechtskarakter is, gezocht moet worden naar antwoord op de vraag wie en wat men beoogt te belasten.³²

Dit antwoord valt enigszins op te maken uit artikel 1 lid 2 Btw-richtlijn. Hieruit volgt dat het Btw-stelsel berust is op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt

²⁸ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 72.

²⁹ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 41.

³⁰ M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer, Kluwer, 2011, par. 2.2.1.

³¹ M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer, Kluwer, 2011, par. 2.2.1.

³² K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 41; zie ook G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 25; zie ook M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer, Kluwer, 2011, par. 2.2.1; en A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden*, par. 7.5.

geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten. De te betalen belasting over een verrichte prestatie dient dus niet afhankelijk te zijn van de lengte van het productie- en distributieproces.³³ Deze bepaling maakt duidelijk dat het btw-stelsel particuliere consumptie tracht te belasten, hetgeen wordt bereikt de consumptieve bestedingen te belasten. Het belasten van deze bestedingen op indirecte wijze – dat wil zeggen door de ondernemer als belastingplichtige aan te merken in plaats van de particuliere consument – doet aan dit oogmerk niet af. Dit geldt ook voor het in de heffing betrekken van de bestedingen in plaats van de particuliere consumptie. De bestedingen fungeren immers op grond van doelmatigheidsoverwegingen als maatstaf van heffing om de particuliere consumptie te kunnen bepalen.³⁴

2.4 Het neutraliteitsbeginsel

Daar waar in de inkomstenbelasting het draagkrachtbeginsel fundamenteel is³⁵, geldt voor de btw dat het in de literatuur en rechtspraak in één adem met het neutraliteitsbeginsel wordt genoemd. In vele arresten komt naar voren dat de neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel te allen tijde gewaarborgd dient te worden.³⁶ De relevantie van het neutraliteitsbeginsel komt niet alleen in de rechtspraak tot uitdrukking. In de considerans van de Btw-richtlijn komt naar voren dat men binnen de btw naar de grootste mate van eenvoud en neutraliteit dient te streven.³⁷ In de considerans en Btw-richtlijn zelf ontbreekt echter een definitie van het begrip ‘neutraliteit’. In dit opzicht rijst de vraag wat onder neutraliteit kan worden verstaan en wanneer hieraan wordt voldaan. Het antwoord op deze vraag kan gevonden worden in de fiscale literatuur waaruit voortkomt dat het neutraliteitsbeginsel drie dimensies heeft, te weten economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit.³⁸ Hoewel de definitie van neutraliteit een scala aan verschijningsvormen betreft, komen deze verschijningsvormen volgens Merckx voort uit één overkoepelend beginsel. Dit beginsel ziet op het gelijk behandelen van soortgelijke goederen en

³³ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, 15e druk, Kluwer: Deventer, 2020, p. 52.

³⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 26; Zie ook M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, p. 16.

³⁵ Bij het invoeren van een inkomstenbelasting werd steevast het draagkrachtbeginsel aangehaald.³⁵ Zie voor de Wet op inkomstenbelasting 1914, *Kamerstukken II*, 1911/12, 144, nr. 3, p.13 en 17. De Wet IB 1964, *Kamerstukken II*, 1958/59, 5 380, nr. 3, p. 17 en voor de Wet IB 2001, *Kamerstukken II*, 1998/99, 26 727, nr. 3, p.14-15.

³⁶ HvJ 7 augustus 2018, nr. C-475/17 (*Viking Motors*), r.o. 41; Zie ook HvJ 3 oktober 2006, nr. C-475/03, (*Banca popolare di Cremona*); Zie ook HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Cofreth en Strobel*).

³⁷ Considerans Richtlijn 2006/112/EG van de raad, 28 november 2006, punt 5, 7.

³⁸ M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer, 2011, p. 33.

diensten, wat overigens ook in de achtste overweging van de Eerste Richtlijn wordt genoemd.³⁹ De eerdergenoemde verschijningsvormen van neutraliteit worden in de volgende subparagrafen beschreven.

2.4.1. Economische neutraliteit

Er is sprake van een economisch neutrale belastingheffing, indien de belasting de optimale allocatie van welvaart niet of minimaal verstoort. Deze vorm van neutraliteit wordt min of meer bereikt door de belasting strikt evenredig aan de prijs te stellen van de goederen en diensten, af te wentelen op de consument en belastingplichtigen aftrek van voorbelasting te verlenen.⁴⁰ De te betalen belasting over een verrichte prestatie dient dus niet afhankelijk te zijn van de lengte van het productie- en distributieproces.⁴¹ Het doel van economische neutraliteit is dat de belasting zodanig geheven wordt, dat deze belastingheffing geen invloed moet hebben op de keuzes van belastingplichtigen. Immers, indien de te betalen belasting wél afhankelijk is van de lengte van het productie- en distributieproces, kan de belastingplichtige ervoor kiezen de distributieketen dusdanig in te richten dat het aantal leveringen van goederen en diensten binnen een productie- en distributieketen wordt verkort om cumulatie van belasting te voorkomen.⁴² Dit terwijl een langere productie- en distributieketen economisch gezien wellicht efficiënt is. Het waarborgen van economische neutraliteit voorkomt, dan wel, beperkt dergelijke economische verstoringen.

2.4.2 Juridische neutraliteit

De juridische neutraliteit is een bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel en ziet op het waarborgen van mededingingsneutraliteit. Hieraan wordt voldaan indien verschillende ondernemers die soortgelijke economische handelingen verrichten op gelijke wijze in de heffing wordt betrokken.⁴³ Ter illustratie, Albert Heijn en Jumbo Supermarkten zijn beide ondernemers die handelen in levensmiddelen. Juridische neutraliteit waakt ervoor dat als gevolg van belastingheffing de eindconsument een tijgerbrood liever bij de

³⁹ M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer: Kluwer, 2011, par 2.3.1.

⁴⁰ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de Btw, Deventer: Kluwer 2009, par. 7.4.

⁴¹ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, 15e druk, Kluwer: Deventer, 2020, p. 52.

⁴² A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, Fundamentals of EU VAT Law, Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn, 2016, p. 36-37.

⁴³ HvJ EU 10 juli 2008, nr. C-484/06, V-N 2008/41.23, r.o. 38 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV); zie ook A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de Btw, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

Albert Heijn consumeert dan bij Jumbo Supermarkten. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de producten van Jumbo een ongunstiger fiscaal jasje wordt toegekend welke – meer dan bij Albert Heijn het geval is – kostprijsverhogend werkt. Jumbo is door deze hogere belastingdruk genoodzaakt een groter bedrag aan belasting af te wentelen op de eindconsument welke tot uitdrukking in de prijs komt.

2.4.3 Externe neutraliteit

De externe neutraliteit ziet op internationale en grensoverschrijdende economische handelingen, zoals grensoverschrijdende handel in goederen.⁴⁴ De externe neutraliteit heeft als doel dat belastingheffing niet fungeert als een invoerrecht of bedrijfsbelasting.⁴⁵ Bij invoer van producten dienen deze producten op dezelfde manier in de heffing te worden betrokken als soortgelijke producten op de binnenlandse markt, terwijl bij uitvoer de teruggaaf van belasting zodanig dient te worden vastgesteld dat deze niet afwijkt van de in het binnenland te betalen belasting. Indien een te hoge teruggaaf bij uitvoer wordt verleend, fungeert deze als exportsubsidie voor de ondernemer. Immers, een hoge teruggaaf van belasting brengt met zich mee dat de kostprijs daalt waardoor de exporteur een lagere consumentenprijs kan vaststellen. Daarentegen vormt een te lage teruggaaf bij uitvoer een kostprijsverhogende factor. De ondernemer wordt in deze context geacht een deel van de btw voor zijn rekening te nemen waardoor de omzetbelasting als bedrijfsbelasting gaat functioneren. Dit strookt niet met het algemene karakter van de btw.

Op grond van bovenstaande kan gesteld worden dat de externe neutraliteit in internationale context overlapt met de juridische neutraliteit. Externe neutraliteit waarborgt namelijk dat concurrentievervalsingen tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemers teniet worden gedaan, hetgeen de doelstelling van een Europese interne markt⁴⁶ verwezenlijkt.

2.5 OECD International VAT/GST Guidelines

Zoals in hoofdstuk 1 naar voren is gekomen neemt e-commerce in een internationale context een steeds grotere rol in de ontwikkeling van de Europese economie. Door globalisering wordt het voor ondernemers steeds eenvoudiger en goedkoper om op wereldwijd met elkaar te handelen. De

⁴⁴ HvJ EG 22 Mei 2008, nr. C-162/07 (Amplificativa), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

⁴⁵ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de Btw, Deventer: Kluwer 2009, p. 33

⁴⁶ Art 2. EG-verdrag

keerzijde van deze medaille is dat in dergelijke internationale transacties, verschillende btw-stelsels elkaar kunnen kruisen waardoor in de praktijk regelmatig dubbel heffing of dubbele non-heffing ontstaat. Om deze problematiek tegen te gaan hebben OECD-landen kenmerken van een ideaal btw-stelsel opgenomen in een zogeheten *OECD International VAT/GST Guidelines*. Noemenswaardig is dat deze guidelines zien op elektronische diensten en immateriële activa. Derhalve zijn deze richtlijnen uitermate relevant voor het onderzoeken naar een adequate belastingheffing aangaande elektronische diensten.

De VAT/GST guidelines hebben overigens niet dezelfde werking als de btw-richtlijn, hetgeen impliceert dat lidstaten niet gebonden zijn aan het implementeren van de uit de guidelines ontstane richtsnoeren. De guidelines zijn in dat opzicht typisch *soft law*. Desalniettemin is het naar mijn mening aannemelijk dat deze guidelines van invloed zijn op het modelleren van internationale btw-systemen aangezien daar in internationaal verband consensus over is bereikt en OECD-landen gebaat zijn bij het elimineren van risico's op dubbele heffing en dubbele non-heffing. Deze guidelines kunnen afgeleid worden uit het Ottawa Taxation Framework Conditions welke in de volgende paragraaf beschreven wordt.

2.5.1 Ottawa Taxation Framework Conditions

In 1998 hebben OECD-landen consensus bereikt over een raamwerk dat beschrijft op welke wijze een robuuste belastingheffing omtrent e-commercetransacties dient te worden gewaarborgd. Dit raamwerk wordt het Ottawa Taxation Framework genoemd waarin onder andere belastingbeginselen zijn opgenomen die van toepassing dienen te zijn op e-commerce.⁴⁷ Deze beginselen zijn afgeleid van dezelfde principes die overheden wereldwijd toepassen op de conventionele handel en kunnen als volgt worden weergegeven.⁴⁸ Naast het eerder beschreven neutraliteitsbeginsel worden ook de volgende beginselen genoemd:

1. *Neutraliteit*: Belastingen dienen neutraal en billijk te zijn tussen verschillende vormen van handel. Ondernemersbeslissingen dienen daarnaast eerder op basis van economische overwegingen dan fiscale overwegingen te worden gemaakt. Ten slotte dienen

⁴⁷ Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998, p.4.

⁴⁸ OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014, p.18.

vergelijkbare belastingplichtige met vergelijkbare transacties fiscaal gelijk te worden behandeld.

2. *Efficiency*: Nalevingskosten voor belastingbetalers en administratieve kosten voor de belastingdienst moeten zoveel mogelijk tot een minimum worden beperkt.
3. *Rechtszekerheid en eenvoud*: De belastingregels moeten duidelijk en eenvoudig te begrijpen zijn, zodat belastingbetalers kunnen anticiperen op de belasting gevolgen voorafgaand aan een transactie, inclusief weten wanneer, waar en hoe de belasting moet zijn verantwoord.
4. *Effectiviteit en eerlijkheid*: Belastingheffing moet op het juiste moment de juiste hoeveelheid belasting opleveren. De belastingheffing dient daarnaast plaats te vinden in het land waar het verbruik plaatsvindt. Het potentieel voor belastingontduiking en vermindering moet tot een minimum worden beperkt, terwijl de tegenwerkende maatregelen in verhouding moeten staan tot de risico's.
5. *Flexibiliteit*: De systemen voor de belastingheffing moeten flexibel en dynamisch zijn om gelijke tred te houden met technologische en commerciële ontwikkelingen.

2.5.2 OECD International VAT/GST Guidelines neutraliteit

Eerder is naar voren gekomen dat OECD-landen kenmerken van een ideaal btw-stelsel hebben opgenomen in een zogeheten OECD International VAT/GST Guidelines om problemen als dubbele (non-)heffing aan te pakken. Deze guidelines zien op de neutraliteit en op de plaats van de prestatie.

In het Ottawa Taxation Framework is de voorwaarde van neutraliteit al aan het licht gekomen. Om recht te doen aan de neutraliteit heeft de OECD de volgende zes Guidelines samengesteld.⁴⁹

1. *De btw-druk behoort niet te liggen bij belastingplichtigen, tenzij in de wetgeving uitdrukkelijk anders is bepaald.*
2. *Belastingplichtigen die onder gelijke omstandigheden gelijke handelsactiviteiten verrichten behoren voor de btw gelijk te worden behandeld.*
3. *Btw-regelgeving moet zodanig worden geformuleerd dat zij geen leidende invloed heeft op ondernemingsbeslissingen.*

⁴⁹ OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014, Chapter 2

4. *Met betrekking tot de hoogte van de belasting dienen buitenlandse belastingplichtigen niet te worden benadeeld of bevoordeeld ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen.*
5. *Om te vermijden dat buitenlandse belastingplichtigen worden belast met niet-verrekenbare btw kunnen overheden een aantal benaderingen toepassen.*
6. *Het stellen van administratieve eisen aan buitenlandse belastingplichtigen in noodzakelijke situaties is enkel toegestaan indien deze administratieve eisen geen onevenredige of onnodige administratieve last met zich meebrengen.*

Een robuuste belastingheffing omtrent e-commercetransacties wordt op grond van het Ottawa Taxation Framework gewaarborgd indien deze effectief en eerlijk is. Met andere woorden: de belastingheffing dient plaats te vinden in het land waar het verbruik plaatsvindt, het zogeheten bestemmingslandbeginsel. Om recht te doen aan het bestemmingslandbeginsel heeft de OESO acht richtsnoeren in het leven geroepen.⁵⁰

1. *“For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption.*
2. *For the application of Guideline 1, for business-to-business supplies, the jurisdiction in which the customer is located has the taxing rights over internationally traded services or intangibles.*
3. *For the application of Guideline 2, the identity of the customer is normally determined by reference to the business agreement.*
4. *For the application of Guideline 2, when the customer has establishments in more than one jurisdiction, the taxing rights accrue to the jurisdiction(s) where the establishment(s) using the service or intangible is (are) located.*
5. *For the application of Guideline 1, the jurisdiction in which the supply is physically performed has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles that*
 - *are physically performed at a readily identifiable place, and*
 - *are ordinarily consumed at the same time as and at the same place where they are physically performed, and*

⁵⁰ OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014, Chapter 3.

- *ordinarily require the physical presence of the person performing the supply and the person consuming the service or intangible at the same time and place where the supply of such a service or intangible is physically performed.*
6. *For the application of Guideline 1, the jurisdiction in which the customer has its usual residence has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles other than those covered by Guideline 5.*
 7. *The taxing rights over internationally traded services or intangibles supplied between businesses may be allocated by reference to a proxy other than customer location as laid down in Guideline 2, when both the following conditions are met:*
 - *The allocation of taxing rights by reference to customer location does not lead to an appropriate result when considered under the following criteria:*
 - *Neutrality*
 - *Efficiency of compliance and administration*
 - *Certainty and simplicity*
 - *Effectiveness*
 - *Fairness.*
 - *A proxy other than customer location would lead to a significantly better result when considered under the same criteria.*
 8. *For internationally traded supplies of services and intangibles directly connected with immovable property, the taxing rights may be allocated to the jurisdiction where the immovable property is located”.*

2.6 Toetsingskader

In voorgaande paragrafen zijn de kenmerkende aspecten van het Europees btw-stelsel beschreven. Daarbij zijn naast het rechtskarakter en neutraliteitsbeginsel ook het Ottawa Taxation Framework Conditions en de VAT/GST Guidelines aan de orde gesteld. Teneinde te kunnen beoordelen of de huidige definitie van elektronische diensten leidt tot een adequate belastingheffing en of alternatieve definities leiden tot een adequatere belastingheffing dienen deze definities getoetst te worden aan een aantal eerder beschreven belastingbeginselen. Hiernavolgend zal ik dit toetsingskader samenstellen en daarbij mijn keuze van een aantal belastingbeginselen motiveren.

1. Het rechtskarakter van de btw: De belastingheffing moet plaatsvinden in het land van verbruik.

In paragraaf 2.3 is naar voren gekomen dat het Europese btw-stelsel berust op het heffen van een verbruiksbelasting. In grensoverschrijdende dienstverlening brengt dit met zich mee dat de belastingheffing dient plaats te vinden in het land van verbruik, hetgeen sinds het invoeren van de nieuwe plaats-van-dienst-regels in 2015 gerealiseerd wordt. Derhalve is het relevant om het rechtskarakter van het btw-stelsel mee te nemen in de beoordeling of de huidige en alternatieve definities van elektronische diensten adequaat in de heffing (kan) worden betrokken.

2. Neutraliteit: Belastingplichtigen die soortgelijke economische handelingen verrichten dienen op gelijke wijze in de heffing te worden betrokken.

Zoals in paragraaf 2.4 is uiteengezet is het neutraliteitsbeginsel inherent aan het Europese btw-stelsel. Daarbij zijn verschillende verschijningsvormen van neutraliteit gekenschetst. Bovenstaande keuze, de juridische neutraliteit, van de verschijningsvormen wordt gemotiveerd, omdat het de overkoepelende term betreft van alle verschijningsvormen van neutraliteit. Bovendien dienen de huidige definitie van elektronische diensten en de alternatieve definities te leiden tot een fiscaal neutrale belastingheffing opdat de mededingingsneutraliteit van het Europese btw-stelsel wordt gewaarborgd, hetgeen wordt bereikt door soortgelijke economische handelingen fiscaal hetzelfde te behandelen ongeacht vanuit welke jurisdictie deze worden verricht. In paragraaf 2.4 is bovendien te berde gebracht dat de externe neutraliteit in grensoverschrijdende situaties overlapt met de juridische neutraliteit. Mijns inziens is het dus overbodig om de definities ook te toetsen aan de externe neutraliteit.

3. Effectiviteit: De verschuldigde btw dient juist te worden bepaald, evenals op het juiste moment in het juiste land.

In paragraaf 2.5 is het belang van de GST/VAT guidelines uiteengezet. Teneinde economische verstoringen te elimineren en het belang van belastinginkomsten te waarborgen mag een btw-heffing nimmer leiden tot een dubbele heffing dan wel non-heffing. Dergelijke risico's dienen bij het tot stand komen van nieuwe btw-regelgeving te worden geminimaliseerd, waarbij antimisbruikbepalingen in verhouding moeten staan tot de risico's.

4. Rechtszekerheid en eenvoud: De belastingregels moeten duidelijk en eenvoudig te begrijpen zijn.

De belastingregels moeten duidelijk en eenvoudig te begrijpen zijn, zodat belastingbetalers kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand aan een transactie, inclusief weten wanneer, waar en hoe de belasting moet zijn verantwoord.

5. Efficiency: De nalevingskosten en administratieve lasten van de Belastingdiensten en belastingplichtigen dienen te worden geminimaliseerd.

De belastingautoriteiten hebben vanzelfsprekend voordeel indien belastingen efficiënt – dat wil zeggen tegen zo laag mogelijke kosten – kunnen worden geïnd. Ook belastingplichtigen hebben baat bij een efficiënte belasting. Lage administratieve lasten maken het voor belastingplichtigen toegankelijker zich bezig te houden met grensoverschrijdende dienstverlening.

6. Flexibiliteit: De belastingwetgeving moet ‘futureproof’ zijn.

Momenteel is het aantal op afstand verrichte diensten met grote mate van menselijke ingrijpen beperkt. In de toekomst is deze groep diensten als gevolg van technische ontwikkelingen wellicht vele malen groter. De huidige ontwikkelingen op bijvoorbeeld het gebied van Covid-19 dwingen bedrijven steeds meer om op een afstand hun diensten te verrichten.

2.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn verschillende fiscale beginselen die ten grondslag liggen aan het Europese btw-stelsel uitvoerig besproken. Daarnaast hebben OECD-landen kenmerken van een ideaal btw-stelsel opgenomen in een zogeheten OECD International VAT/GST Guidelines. Deze guidelines zien specifiek op elektronische diensten en immateriële activa en zijn derhalve uitermate relevant voor het onderzoeken naar een robuuste belastingheffing aangaande elektronische diensten. Vervolgens is het Ottawa Taxation Framework besproken waarin onder andere belastingbeginselen zijn opgenomen die van toepassing dienen te zijn op e-commerce. De Ottawa Taxation Framework en de VAT/GST Guidelines bieden basis voor het gevormde toetsingskader. Dit toetsingskader bestaat uit: het rechtskarakter van de btw – neutraliteit – effectiviteit – rechtszekerheid en eenvoud – flexibiliteit.

Hoofdstuk 3 Plaats van dienst elektronische diensten

3.1 Inleiding

De afgelopen jaren heeft de Europese wetgever zich intensief ingezet om de btw-heffing beter te laten aansluiten op de globaliserende economie. Dit heeft erin geresulteerd dat de afgelopen decennia fiscale wetgeving en richtsnoeren omtrent e-commerce ingrijpend en meerdere malen zijn veranderd. Zo is de plaats waar een elektronische dienst verricht wordt meerdere keren veranderd en heeft de Europese wetgever door middel van het opstellen van de zogeheten *Explanatory notes* de toepassing van deze veranderende regels proberen te verduidelijken.⁵¹ In dit hoofdstuk zal blijken dat het fiscale lot van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten (digitale diensten) een andere pad volgen dan ‘andere diensten’. In dit kader is gebleken dat belanghebbenden in de praktijk geen problemen ondervinden die verband houden met de noties van telecommunicatie- of omroepdiensten. Daarentegen zijn er wel vragen met betrekking tot de juiste identificatie van wat onder het begrip van elektronische diensten valt. Het Europese btw-comité heeft middels een werkdocument getracht deze vragen te beantwoorden.⁵²

In dit hoofdstuk wordt de fiscale behandeling van elektronische diensten in het Europese btw-stelsel uiteengezet. Eerst zal ingegaan worden op de algemene plaats-van-dienstregels in de btw. Vervolgens zal ik Het bepalen van de plaats van een dienst in de btw is essentieel om een oordeel te kunnen vellen over de btw-gevolgen van elektronische diensten. De plaats van dienst bepaalt namelijk waar in het distributie- en productieproces btw geheven dient te worden. Bij grensoverschrijdende dienstverlening brengt dit mee dat de plaats van dienst de heffingsbevoegdheid van landen bepaalt. Hierna wordt in de vierde paragraaf de werking en ratio achter het *One Stop Shop* (hierna: OSS) behandeld. Het OSS is de opvolger van het *Mini One Stop Shop* (MOSS) welke moest voorkomen dat aanbieders van digitale diensten in B2C-verband belast worden met grote administratieve lasten.⁵³ In tegenstelling tot het MOSS heeft de huidige OSS een breder toepassingsbereik. Het OSS geldt namelijk voor alle B2C-diensten en alle EU-afstandsverkopen.⁵⁴

⁵¹ Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 2015, 3 April 2014, p. 3.

⁵² Working paper, No 843 of the VAT Committee 12 February 2015, taxud.c.1(2015)694775, p. 2-3.

⁵³ *Kamerstukken II*, 2012-2013, 28887, nr. 3, p. 5.

⁵⁴ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce*, Kluwer 2021, p. 102+109.

3.2 Plaats van dienst in de btw

3.2.1 Algemeen

De plaats van dienst vormt een essentieel onderdeel van de btw-behandeling van goederen en diensten. De bepaling van de plaats van dienst geeft namelijk weer op welke plaats een levering of dienst in de heffing betrokken dient te worden. Met andere woorden: de plaats van dienst regelt in grensoverschrijdende leveringen en dienstverlening de heffingsbevoegdheid tussen landen. Het doel hiervan is om dubbele belasting of non-belasting te voorkomen.⁵⁵ Daar waar in de directe belastingen de heffingsbevoegdheid veelal geregeld wordt door middel van het sluiten van belastingverdragen – waar de onderhandelingen overigens jarenlang kunnen duren⁵⁶ –, wordt in het Europese btw-stelsel de heffingsbevoegdheid ‘slechts’ geregeld door middel van wettelijke bepalingen die de plaats-van-dienstregels beschrijven. Dit verschil in het bestrijden van dubbele (non-)belasting valt mijns inziens te herleiden naar dat de omzetbelasting op Europees niveau is geharmoniseerd waardoor compromissen in de wet zijn geïncorporeerd, terwijl directe belastingen door lidstaten zelf zijn vormgegeven en compromissen met behulp van belastingverdragen noodzakelijk zijn.

3.2.2. Belastbare handelingen in de btw

In artikel 2 van de Btw-richtlijn zijn handelingen opgesomd waarover btw geheven dient te worden. EU-lidstaten dienen btw te heffen over onder andere goederenleveringen⁵⁷ en verrichte diensten⁵⁸ binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel. Artikel 9 van de Btw-richtlijn gaat vervolgens in op wat onder een belastingplichtige kan worden verstaan, namelijk: *“eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”*. In dit kader is opmerkelijk dat in de Wet Omzetbelasting 1968 “de belastingplichtige” wordt aangeduid als “de ondernemer”. In de rechtspraak komt echter naar voren dat beide termen op dezelfde wijze dienen te worden geïnterpreteerd.⁵⁹ Om vervolgens na

⁵⁵ M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer: Kluwer, 2011, par 1.2.

⁵⁶ C. van Raad, G.T.W. Janssen & F.P.G. Pötgens, *Internationaal belastingrecht: Studenteneditie 2020-2021*, 2020, p. 211.

⁵⁷ Art. 2, lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn.

⁵⁸ Art. 2 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn.

⁵⁹ HR 2 mei 1984, nr. 22 152, BNB 1984/295.

te gaan of daadwerkelijk sprake is van een btw-belastingplichtige, dient getoetst te worden aan de vereisten beschreven in artikelen 9 tot en met 13 van de Btw-richtlijn.⁶⁰

Eerder is aan de kaak gesteld dat EU-lidstaten btw dienen te heffen over goederenleveringen en verrichte diensten. Wat verstaan kan worden onder levering van goederen en diensten is respectievelijk opgenomen in artikel 14 en artikel 17 van de Btw-richtlijn. Er is sprake van een levering van goed, indien de macht om als een eigenaar over een lichamelijk zaak te beschikken overgedragen wordt.⁶¹ In het vervolg van artikel 14 tot en met artikel 17 van de Btw-richtlijn zijn gelijkstellingen opgenomen van een levering van een goed. Daarbij dient opgemerkt te worden dat een aantal van deze gelijkstellingen door de Europese wetgever is geformuleerd als een kanbepaling, hetgeen lidstaten de mogelijkheid biedt een aantal van deze gelijkstellingen wel of niet te implementeren in diens nationale wetgeving.

Artikel 24 van de Btw-richtlijn beschrijft op haar beurt wanneer handelingen als diensten kunnen worden gekenmerkt en kan gezien de formulering van lid 1 als een zogenaamde restpost worden gezien. Als dienst wordt namelijk elke handeling beschouwd niet zijnde een levering van een goed.⁶² Ook voor diensten gelden gelijkstellingen welke opgenomen zijn in artikelen 25 en 26 van de Btw-richtlijn. Met een dienst wordt bijvoorbeeld het gebruik van een tot een bedrijf behorend goed voor privédoeleinden gelijkgesteld.⁶³

Het onderscheid tussen een levering van een goed en een dienst is relevant voor het bepalen van de plaats van de prestatie. De plaats waar de goederenlevering wordt verricht is, indien de goederen niet worden vervoerd, daar waar de goederen zich op het tijdstip van de levering bevinden.⁶⁴ Indien de goederen door de leverancier, afnemer of een derde wordt vervoerd, geldt als plaats van de levering de plaats waar de goederen zich bevinden op het moment van vertrek van de verzending.⁶⁵ Hierop gelden een aantal uitzonderingen, bijvoorbeeld wanneer er sprake is van een levering aan boord van een schip, vliegtuig of trein⁶⁶ of wanneer er sprake is van afstandsverkopen.⁶⁷

⁶⁰ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden, par. 9.9.

⁶¹ Art. 14, lid 1, Btw-richtlijn.

⁶² Art. 24, lid 1, Btw-richtlijn.

⁶³ Art. 26, lid 1, onderdeel a Btw-richtlijn.

⁶⁴ Art. 31 Btw-richtlijn.

⁶⁵ Art. 32 Btw-richtlijn

⁶⁶ Art. 37 Btw-richtlijn.

⁶⁷ Art. 33 Btw-richtlijn.

Anders dan voor goederenleveringen is bij het vaststellen van de plaatsbepaling voor diensten de status van de afnemer relevant. De Btw-richtlijn maakt namelijk een onderscheid tussen plaatsbepalingsregels voor *business-to-business diensten*⁶⁸ (B2B-diensten) en *business-to-consumer diensten* (B2C-diensten).⁶⁹ B2B-diensten zien in beginsel op diensten verricht tussen twee belastingplichtigen, terwijl B2C-diensten betrekking hebben op diensten verricht door een belastingplichtige aan een (eind)consument of aan een niet-belastingplichtige rechtspersoon zonder btw-identificatienummer. Onder B2B-diensten vallen tevens diensten verricht aan een niet-belastingplichtige rechtspersoon die over een btw-identificatienummer beschikt of voor het niet-ondernemersdeel van een btw-ondernemer.⁷⁰ De plaats-van-dienstregels voor deze twee groepen diensten zal in de volgende paragraaf uitvoerig worden behandeld.

3.2.3 Plaats-van-dienstregels tot 1 januari 2010

In paragraaf 2.3 is naar voren gekomen dat het btw-stelsel erop berust op het uitgangspunt dat over goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting dient te worden geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten. Logischerwijs brengt een verbruiksbelasting met zich mee dat goederen en diensten belast worden op de plaats waar zij worden verbruikt: het zogeheten bestemmingslandbeginsel. In tegenstelling tot goederen zijn diensten niet tastbaar, hetgeen het belasten van een dienst bij ‘invoer’ – dus in lijn met het bestemmingslandbeginsel – lastig maakt. Ten tijde van de werking van de Tweede Richtlijn werd het ideaal dat goederen en diensten belast worden in het land waar deze worden gebruikt opgevolgd. In de praktijk bleek echter dat de toepassing van het bestemmingslandbeginsel op diensten voor meerdere interpretaties vatbaar is. Als gevolg hiervan werd in zekere mate dubbele (non-)belasting geheven.⁷¹

Ter illustratie, waar geniet een Nederlandse particulier die in Luxemburg haar vaste stylist bezoekt om er stijlvol uit te zien bij een talkshow in Brussel de dienst van de stylist? Zowel België, Nederland als Luxemburg kunnen een argument naar voren brengen om over de dienst in diens land te heffen met btw. Luxemburg zou over deze dienst willen heffen, omdat de particulier bij het vertrekken van de kleedkamer meteen al van de dienst geniet: haar missie is geslaagd. België zou

⁶⁸ Art. 44 Btw-richtlijn.

⁶⁹ Art. 45 Btw-richtlijn.

⁷⁰ Het betreft dat diensten aan bijvoorbeeld een publiekrechtelijk lichaam die zowel btw-belaste prestaties verricht als prestaties met betrekking tot overheidstaken.

⁷¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 178.

ook over deze diensten willen heffen. Immers, de particulier bezoekt de stylist om de gescoorde outfit zelfverzekerd tijdens de talkshow te dragen. Ten slotte zou ook Nederland graag over deze dienst willen heffen. De Nederlandse zal na de talkshow de kleding gedurende het jaar vaker dragen in Nederland.

Ter voorkoming van dubbele (non-)belasting werd in de Zesde richtlijn, en in eerste instantie ook in de Btw-richtlijn, diensten belast in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting vestigde. Alhoewel deze maatregel enerzijds het risico op dubbele (non-)belasting in de kiem smoorde, bracht het anderzijds een heffingslek in de EU en oneerlijke concurrentie tussen ondernemers in de EU teweeg. Dit heffingslek ziet op het feit dat ondernemers buiten de EU nooit belastingplichtig zijn in de EU voor de omzetbelasting, terwijl EU-ondernemers te allen tijde omzetbelasting verschuldigd zijn in de EU, ook indien zij diensten verrichten aan ondernemers buiten de EU. In dit kader was de hoedanigheid van de afnemer – dat wil zeggen ondernemer of particulier – irrelevant voor toepassing van de toenmalige plaats van dienst regels. De Europese wetgever trachtte met het opnemen van uitzonderingsbepalingen dit onwenselijke scenario weg te nemen, waardoor de regeling steeds onoverzichtelijker werd. Daarnaast maakten technologische ontwikkelingen het steeds meer mogelijk om diensten op afstand te verrichten, hetgeen de regeling gecompliceerder maakte. Redenen genoeg voor de Europese wetgever om de plaats-van-dienstregels vanaf 2010 ingrijpend te veranderen.⁷²

3.2.4 Plaats-van-dienstregels vanaf 1 januari 2010

Met ingang van 2010 is bij het bepalen van de plaats van dienst de status van de afnemer relevant. Voortaan gelden er verscheidene regels bij de bepaling van de plaats van dienst voor B2B-diensten en B2C-diensten. In beginsel geldt voor B2B-diensten dat deze worden belast in het land van de afnemer⁷³, terwijl B2C-diensten voortaan belast zullen worden in het land van de dienstverrichter.⁷⁴ Hiermee in samenhang dient ingeval van B2B-diensten het verschuldigde bedrag aan btw verlegd te worden aan de afnemer om hiermee administratieve lasten te beperken. Verder geldt voor zowel de regeling voor B2B-diensten als de regeling voor B2C-diensten een aantal uitzonderingen. In navolging van onder andere Van Doesum, Van Hilten en Van Kesteren

⁷² Idem, p. 178-179.

⁷³ Art. 44 Btw-richtlijn.

⁷⁴ Art. 45 Btw-richtlijn.

ga ik er vanuit dat oudere rechtspraak⁷⁵ inzake de voorrangregels tussen de hoofdregels en diens uitzonderingen reeds van toepassing is. Dit impliceert dat bij het bepalen van de plaats van dienst eerst gekeken dient te worden of desbetreffende situatie kan vallen onder één van de uitzonderingsregels alvorens gekeken wordt naar de hoofdregel.⁷⁶

In de praktijk komt het voor dat ondernemers prestaties leveren die als gevolg van het ontbreken van een bezwarende titel buiten de reikwijdte van de omzetbelasting vallen, zoals het houden van deelnemingen waarin niet wordt gemoeid. Dergelijke ondernemers opereren zowel als belastingplichtige als niet-belastingplichtige (gedeeltelijke belastingplichtige). Op grond van artikel 43, lid 1 Btw-richtlijn wordt bij het bepalen van de plaats van dienst het ondernemersbegrip uitgebreid, hetgeen met zich meebrengt dat de hoofdregel voor B2B-diensten ook geldt voor belastingplichtigen die handelingen verrichten die geen belastbare handelingen⁷⁷ zijn in de zin van artikel 2, lid 1 Btw-richtlijn. Dit wil zeggen dat de plaats van dienst voor diensten verricht aan gedeeltelijke belastingplichtigen geacht wordt in het land te zijn waar deze belastingplichtigen gevestigd zijn.⁷⁸ Lid 2 van artikel 43 Btw-richtlijn breidt bij het bepalen van de plaats van dienst het ondernemersbegrip uit voor diensten aan niet-belastingplichtige rechtspersonen die de diensten afnemen onder een geldig btw-identificatienummer. Deze bepaling dient de rechtszekerheid en eenvoud in het internationale dienstenverkeer te bevorderen.⁷⁹ Immers, de dienstverrichter hoeft op basis van deze bepaling niet meer te verifiëren of de afnemer deze diensten afneemt voor belastbare doeleinden.

3.3. Plaats van elektronische diensten.

3.3.1. Algemeen

De plaats waar een elektronische dienst⁸⁰ verricht wordt, is de afgelopen decennia als gevolg van oneerlijke concurrentie voor EU-aanbieders en een risico op dubbele (non-)belasting meerdere

⁷⁵ HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94 (Dudda), r.o. 21; zie ook: HvJ 8 mei 2019, zaak C-568/17 (Geelen), r.o. 24-25; zie ook HvJ 9 maart 2006, zaak C-114/05 (Gillan Beach), r.o. 15 en HvJ 6 november 2008, zaak C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet), r.o. 25.

⁷⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020; zie ook: A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, *De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw*, *WFR 2008/279*.

⁷⁷ Zie paragraaf 3.2.2.

⁷⁸ Mr. A.J. van Doesum, prof. dr. H.W.M. van Kesteren, *De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw*, *WFR 2008/279*, par. 4.2.

⁷⁹ *Idem*, par. 4.3.

⁸⁰ Dit geldt uiteraard voor alle digitale diensten.

keren gewijzigd. Tot 1 juli 2003 gold voor de plaats van elektronische diensten dat deze worden verricht op de plaats waar de dienstverrichter met zijn zetel is gevestigd. Dit bracht met zich mee dat non-EU aanbieders van elektronische diensten een concurrentievoordeel hadden op EU-aanbieders. Immers, elektronische diensten verricht door non-EU aanbieders aan Europese afnemers worden niet in de heffing betrokken, terwijl aanbieders van elektronische diensten met een zetel in de EU wél onder het toepassingsbereik van de Zesde Richtlijn vallen. De Europese wetgever heeft destijds getracht een einde maken aan deze oneerlijk concurrentie door artikel 26 quater van de Zesde Btw-richtlijn te introduceren. Voortaan dient altijd Europese btw berekend te worden op elektronische diensten, indien de afnemers uit de EU afkomstig zijn. Voor EU-aanbieders bleef de plaats van dienst van elektronisch diensten overigens ongewijzigd. EU-aanbieders bleven btw van hun eigen land berekenen op elektronische diensten.⁸¹

Het koppelen van de plaats van dienst aan het al dan niet zijn van EU-ondernemer bracht nieuwe concurrentieverstorings met zich mee: ditmaal tussen EU-aanbieders onderling. Aanbieders van elektronische diensten vestigden zich massaal in Luxemburg waar een lager btw-tarief geldt. De Europese wetgever heeft hierop geantwoord door vanaf 2015 de plaats van elektronische diensten dusdanig te wijzigen dat deze te allen tijde plaatsvinden in het land van de afnemer. In dit kader is het voor toepassing van de btw-wetgeving voor leveranciers van elektronische diensten – anders dan voor de verschuldigdheid⁸² – irrelevant of de afnemer een belastingplichtige (B2B) is of een eindverbruiker (B2C).⁸³ Wél wordt met deze wijziging van de dienstverrichter verwacht dat zij weten waar hun afnemers zijn gevestigd.⁸⁴

Wat meteen opvalt, is dat de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten haaks slaan op de algemene plaats-van-dienstregels (zie paragraaf 3.2). De vraag die naar voren komt, is wat de beweegredenen van de Europese wetgever zijn om voor elektronische diensten een ander fiscaal regime te hanteren. Dit valt te herleiden naar het gewenste doel om digitale diensten in

⁸¹ *Kamerstukken II*, 2012-2013, 28887, nr. 3, p. 2+5.

⁸² In B2B-verhoudingen dient omtrent de verschuldigdheid gebruik te worden gemaakt van de verleggingsregeling conform art 196 Btw-richtlijn, terwijl in B2C-verhoudingen de btw verschuldigd is middels het OSS.

⁸³ Merx 2014, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, *BTW-bulletin 2013/119*.

⁸⁴ M.M.W.D. Merx, European Union - New Implementing Measures for EU Place-of-Supply Change 2015, Volume 24, no.4, par. 2. De plaats waar de afnemer gevestigd is in dit kader de plaats waar de consument haar reguliere verblijfsadres heeft. Het is dus niet relevant waar de consument is ten tijde van het afnemen van de dienst.

overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel te belasten, hetgeen tot 2015 voor EU-leveranciers niet het geval was. Bovendien maakt de aard van digitale diensten in tegenstelling tot andere diensten het mogelijk om deze diensten veelal op afstand te verrichten, waardoor in B2C verband leveranciers eenvoudig een fiscaal voordeel kunnen behalen door zich te registreren in een lidstaat met een lager btw-tarief.⁸⁵ Een beveiliging die diensten in het kader van het waarborgen van veiligheid verricht, zal zich niet snel in Luxemburg vestigen om gebruik te willen maken van het aldaar geldende lagere btw-tarief. Dergelijke werkzaamheden dienen namelijk op locatie te worden verricht waardoor de desbetreffende ondernemer (met alle gevolgen van dien) haast genoodzaakt is te verhuizen. Dit terwijl een aanbieder van een elektronische dienst, zoals Netflix, eenvoudig vanuit één lidstaat haar diensten op afstand kan aanbieden.

3.3.2 De woonplaats van de consument

Gelet op bovenstaande is het voor een leverancier van elektronische diensten vanaf 2015 relevant na te gaan in welke lidstaat zijn niet-belastingplichtige afnemer is gevestigd. Sinds 2015 dient immers btw te worden voldaan in de lidstaat van de afnemer. Dit is met name in B2C-verhoudingen relevant aangezien in B2B-verhoudingen de leverancier gebruik kan maken van de verleggingsregeling.⁸⁶ In beginsel dient in B2C-verhoudingen in elke lidstaat waar elektronische diensten worden afgenomen aldaar btw te worden voldaan. Hiermee in samenhang dient de leverancier zich te registreren in deze lidstaten voor btw-doeleinden om de verschuldigde btw te kunnen voldoen. Het MOSS, de voorganger van het OSS, waar later dieper op wordt ingegaan, diende deze administratieve lastenverzwaring tegen te gaan.⁸⁷

Bij het bepalen van de woonplaats van de niet-belastingplichtige zijn de volgende twee aanknopingspunten relevant: de woonplaats van de afnemer of zijn gewone verblijfplaats. De woonplaats kan bijvoorbeeld geraadpleegd worden middels de basisregistratie personen⁸⁸, terwijl de gewoonlijke verblijfplaats de plaats is waar de afnemer zijn persoonlijke banden heeft en zijn beroep uitoefent. In de praktijk komt het vaak genoeg voor dat een natuurlijke persoon zijn familie en werk in verschillende lidstaten heeft zitten. In dergelijke gevallen dient op grond van artikel 24

⁸⁵ Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p.11.

⁸⁶ Art. 196 Btw-richtlijn.

⁸⁷ M. Lamensch, Proposal for Implementing the EU One-Stop-Shop Scheme from 2015, p. 313.

⁸⁸ Art. 12 Btw-uitvoeringsverordening.

van de Btw-uitvoeringsverordening voorrang te worden verleend aan de gebruikelijke verblijfplaats, behalve indien uit informatie blijkt dat de dienst wordt afgenomen in de woonplaats.⁸⁹

Het vaststellen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer heeft nogal wat te doen in de aarde. Het Nederlandse bevolkingsregister noch de Belastingdienst geeft als gevolg van privacygevoelige informatie inzicht in de woonplaats van particulieren. Om dergelijke problematiek tegen te gaan, wordt de dienstverrichter middels een bijzondere regeling voor digitale diensten die verricht worden in combinatie met het verlenen van logies (de combiregeling), een viertal bewijsvermoedens⁹⁰ en een algemene bewijsregeling bijgestaan.

3.3.2.1 De combinatieregeling

Het verrichten van digitale diensten tezamen met het ter beschikking stellen van accommodatie tegen vergoeding wordt deze digitale dienst geacht plaats te vinden daar waar de hotelketen zich bevindt. Deze regel geldt uitsluitend, indien de verstrekker van accommodatie de digitale dienst verricht in eigen naam.⁹¹ Een voorbeeld van een dergelijke samenloop van digitale- en accommodatiediensten is wanneer een hotelketen zijn gast voor het gebruikmaken van het wifinetwerk afzonderlijk laat betalen. De plaats van dienst van het gebruikmaken van het wifinetwerk wordt geacht plaats te vinden op de locatie waar het hotel zich bevindt.

In de Toelichting van het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie 2014 lijkt steun voor deze regeling te vinden zijn, omdat in dergelijke situaties de status van de afnemer en de plaats van zijn vestiging moeilijk vast te stellen zijn.⁹² Daarentegen ben ik in navolging van Heezen, Merkx en Schrijver van mening dat dergelijke belastingplichtigen in de accommodatiesector als gevolg van hun type administratie juist in staat zouden moet zijn vast te stellen waar diens klanten zijn gevestigd.⁹³ Desalniettemin heeft de Europese wetgever deze vereenvoudiging - intenderend

⁸⁹ M.M.W.D. Merkx, European Union - New Implementing Measures for EU Place-of-Supply Change 2015, Volume 24, no.4, par 4.1.

⁹⁰ Voor digitale diensten verricht aan niet-belastingplichtige afnemers gelden vier bewijsvermoedens, terwijl voor digitale diensten verricht aan belastingplichtige afnemers slechts twee bewijsvermoedens gelden.

⁹¹ Art. 31 quarter Btw-uitvoeringsverordening.

⁹² Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 79.

⁹³ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merkx en P.J.B.G. Schrijver, Btw en e-commerce, Kluwer 2021, p. 34.

op administratieve lastenverlichting voor deze ondernemers - doorgevoerd. Deze regeling voorkomt namelijk dat belastingplichtigen in deze sector btw moeten aangeven middels het toenmalige MOSS-systeem.⁹⁴

3.3.2.2 *Bewijsvermoedens*

In de Btw-uitvoeringsverordening zijn verder artikelen 24ter en 24bis opgenomen die voor vier verschillende omstandigheden duidelijkheid moeten bieden omtrent de woon- of vestigingsplaats van de afnemer. In dit kader heeft artikel 24ter enkel betrekking op digitale diensten die aan niet-belastingplichtigen worden verricht, terwijl artikel 24bis ook betrekking heeft op digitale diensten die aan belastingplichtigen worden verricht. De vier situaties worden in de volgende tabel schematisch weergegeven.⁹⁵

Bepaling	Omstandigheid	Vermoeden woon- of vestigingsplaats
Art 24bis Btw-uitvoeringsverordening	Plaats waar de afnemer fysiek aanwezig dient te zijn om aldaar de digitale dienst te kunnen afnemen. ⁹⁶	De locatie waar de afnemer fysiek aanwezig is. Ingeval dergelijke diensten afgenomen worden tijdens intracommunautair passagiersvervoer (bijvoorbeeld in een vliegtuig of trein), de plaats van vertrek van het vervoer.
Art. 24ter onderdeel a Btw-uitvoeringsverordening	Digitale diensten die middels een vaste lijn worden afgenomen.	De plaats waar de vaste lijn is geïnstalleerd.
Art. 24ter onderdeel b Btw-uitvoeringsverordening	Digitale diensten die middels een mobiel netwerk worden afgenomen.	Het land dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van

⁹⁴ M.M.W.D. Merx, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, *BTW-bulletin* 2003/119.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶ Voorbeelden waar dergelijke omstandigheden zich voordoen zijn internetcafés of een telefooncel.

		de simkaart die gebruikt wordt bij het afnemen van de dienst.
Art. 24ter onderdeel c Btw-uitvoeringsverordening	Digitale diensten waarbij het gebruik van een decoder of soortgelijk toestel of viewing card vereist is.	De plaats waar de decoder of soortgelijk toestel zich bevindt of waarheen de viewing card is gezonden met het oog op het gebruik aldaar.

In het kader van het weerleggen van de bewijsvermoedens maakt de Europese wetgever een onderscheid tussen digitale diensten in B2B-verhouding en in B2C-verhouding. Zowel digitale diensten verricht aan een belastingplichtige als aan een niet-belastingplichtige kunnen door de Belastingdienst worden weerlegd, indien aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter aanwezig zijn.⁹⁷ Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien de dienstverrichter bij een niet onaanzienlijk gedeelte van zijn afnemers de plaats van vestiging verkeerd heeft vastgesteld. In dit kader dient het altijd te gaan over moedwillige handelingen of moedwillig verzuim door de dienstverrichter en niet om oprechte vergissingen.⁹⁸ Belastingautoriteiten worden echter opgeroepen om het weerleggen van de bewijsvermoedens tot een minimum te beperken. Het aanleveren en controleren van bewijsstukken omtrent de werkelijke plaats van dienst kan namelijk leiden tot een onevenredige bewijslast en/of gegevensbeveiligingsproblemen.⁹⁹

Voor de dienstverrichter gelden de tegenbewijsmogelijkheden enkel indien deze diensten verricht worden aan niet-belastingplichtigen. De bewijsvermoedens kunnen door de dienstverrichter worden weerlegd, indien hij drie afzonderlijke en niet-tegenstrijdige bewijsstukken aanvoert waaruit blijkt dat de afnemer een andere woon- of vestigingsplaats heeft.¹⁰⁰

3.3.2.3 De algemene bewijsregeling

De algemene bewijsregeling geldt enkel voor digitale diensten verricht aan niet-belastingplichtigen in gevallen waarin de bewijsvermoedens ongeldig zijn. Deze regeling

⁹⁷ M.M.W.D. Merckx, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, BTW-bulletin 2013/119.

⁹⁸ Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 68.

⁹⁹ Idem, p. 69.

¹⁰⁰ Art. 24 quinquies, lid 1 Btw-Uitvoeringsverordening.

impliceert dat de dienstverrichter dan met behulp van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken de woon- of vestigingsplaats van de afnemer dient te bepalen.¹⁰¹ Voorbeelden van toepasbare bewijsstukken zijn het factuuradres of het IP-adres van de afnemer.¹⁰²

Noemenswaardig is dat naast de algemene bewijsregeling ook artikel 23 lid 2 Btw-uitvoeringsverordening van toepassing is. Dit artikel verplicht de dienstverrichter de plaats van dienst te bepalen middels door de afnemer verstrekte feitelijke informatie, welke hij vervolgens dient te verifiëren met behulp van veiligheidsmaatregelen, zoals identiteits- en betalingscontroles. Dit brengt met zich mee dat de dienstverrichter wellicht op meer dan twee bewijsstukken stuit, die elk op een andere woon- of vestigingsplaats van de afnemer duiden.¹⁰³ In dergelijke gevallen is het aan de dienstverrichter om na te gaan welke gegevens hij het meest relevant en betrouwbaar acht.¹⁰⁴

Per 1 januari 2019 is in artikel 24ter, onderdeel d Btw-uitvoeringsverordening een bepaling opgenomen die het verzamelen van bewijsstukken voor kleine ondernemers vereenvoudigt. De Europese wetgever staat EU-ondernemers met niet meer dan € 100.000 omzet (excl. Btw) aan digitale diensten in het lopende en voorafgaande kalenderjaar toe om slechts één bewijsstuk te verzamelen. Dit bewijsstuk dient door een derde persoon – dat wil zeggen noch de dienstverrichter noch de afnemer – te worden verstrekt.

Gelet op bovenstaande kan worden geconcludeerd dat de Europese wetgever leveranciers van (o.a.) elektronische diensten het verzamelen, verifiëren en verstrekken van bewijsstukken omtrent de woon- of vestigingsplaats van de afnemer op verschillende manieren eenvoudiger (realiseerbaar) tracht te maken. Het vormt immers een relevant onderdeel van de vraag welk fiscaal jasje de elektronische diensten toegekend dient te worden, aangezien de btw sinds 2015 in de lidstaat van de afnemer dient te worden voldaan. Desalniettemin ben ik in navolging van Heezen, Merkx en Schrijver van mening dat op het gebied van het verzamelen van twee of meer niet-

¹⁰¹ M.M.W.D. Merkx, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, BTW-bulletin 2013/119.

¹⁰² Art. 24 septies Btw-Uitvoeringsverordening.

¹⁰³ M.M.W.D. Merkx, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, BTW-bulletin 2013/119.

¹⁰⁴ Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014, p. 68-70.

tegenstrijdige bewijsstukken nog een aantal bergen dienen te worden verzet. Deze uitdagingen zien op¹⁰⁵:

- het moeten implementeren van extra vragen in het bestelproces met als dreiging het terugtrekken van de klant;
- het opbergen van persoonlijke data van de afnemer waarop privacywetgeving berust;
- het actueel bijwerken van informatie van de afnemer. IP-adressen kunnen namelijk van tijd tot tijd uitgegeven worden aan andere landen;
- de anonimiteit van de afnemer in gevallen waar gebruikgemaakt wordt van cryptovaluta.

3.4 One Stop Shop (OSS)

3.4.1 Inleiding

In de vorige paragraaf is naar voren gekomen dat de plaats van dienst van elektronische diensten dusdanig is veranderd dat deze voortaan te allen tijde belast worden in het land van de afnemer. In B2C-verhoudingen kan dit voor administratieve complicaties zorgen. De verleggingsregeling kan moeilijk van toepassing zijn op bijvoorbeeld een particulier in Frankrijk die een elektronische dienst afneemt van een Duitse ondernemer. Dientengevolge dient in beginsel de Duitse ondernemer zich te registreren in Frankrijk om aldaar te Franse btw te kunnen voldoen. Aangezien de aard van elektronisch diensten het toelaat vanuit één plaats simpelweg diensten te verrichten over het gehele Europese continent, is het denkbaar dat een leverancier van elektronische diensten zich in meerdere lidstaten dient te vestigen. Dit zou in beginsel ook betekenen dat dergelijke leveranciers met slechts één afnemer in een bepaalde lidstaat zich aldaar dienen te registreren.

Om dergelijke aanzienlijke administratieve lasten te verlichten, heeft de Europese wetgever in 2015 het mini-éénloketsysteem, oftewel de MOSS-regeling, voor leveranciers van digitale diensten met afnemers in de EU – in B2C-verband – in het leven geroepen.¹⁰⁶ Deze regeling biedt de mogelijkheid aan leveranciers van digitale diensten die leveren aan EU-consumenten zich voor de btw in één lidstaat te registreren, om vervolgens vanuit deze lidstaat de btw-verplichtingen voor

¹⁰⁵ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce*, Kluwer 2021, p. 40.

¹⁰⁶ Bij Uitvoeringsverordening (EU) nr. 815/2012 van de Commissie van 13 september 2012, PbEG 2012, L 249.

hun afnemers in alle lidstaten af te handelen.¹⁰⁷ Een voorwaarde hierbij is dat de belastingplichtige in de lidstaat van vestiging geen zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft.¹⁰⁸

De MOSS-regeling is sinds 1 juli 2021 opgegaan in de huidige OSS-regeling welke een groter toepassingsbereik heeft. Naast digitale diensten in B2C-verband is sinds 1 juli de regeling uitgebreid tot alle diensten verricht aan EU-consumenten waar btw verschuldigd is op grond van de plaats-van-dienstregels en alle EU-afstandsverkopen.¹⁰⁹

Men spreekt binnen het Europese btw-stelsel van EU-afstandsverkopen indien een ondernemer goederen levert aan particulieren, niet-belastingplichtige rechtspersonen en ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten in een andere lidstaat.¹¹⁰ Aangezien de goederen geleverd worden aan een particulier kan geen sprake zijn van een intracommunautaire levering die onder het nultarief valt.¹¹¹ Als gevolg hiervan geldt in beginsel dat het leveren van goederen aan particulieren belastbaar is in het land waar de verzending of vervoer van het goed plaatsvindt óf in het geval de goederen niet verzonden of vervoerd worden in het land waar de goederen op het tijdstip van levering bevinden.¹¹² Dit brengt met zich mee dat een webshop eenvoudig op afstand goederen kan leveren aan particulieren in verschillende lidstaten vanuit een land met een lage btw-tarief, hetgeen een ernstige verstoring in concurrentieverhoudingen teweeg brengt.

Om dergelijke problematiek te voorkomen is een bijzondere regeling tot stand gekomen, de zogeheten ‘regeling voor afstandsverkopen’. Kortheidshalve houdt deze regeling in dat levering goederen belast worden in het land waar de goederen na verzending of het vervoer arriveren. Toepassing van de afstandsverkoopregeling vindt enkel plaats indien voldaan wordt aan een aantal voorwaarden. Aangezien deze regeling buiten de reikwijdte van deze studie valt, zullen deze voorwaarden niet aan bod komen.

¹⁰⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p. 33.

¹⁰⁸ *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw*, 2013, p. 3.

¹⁰⁹ M.M.W.D. Merckx, *Nieuwe btw-regels voor de e-commerce – de eerste stap*, FED 2020/35.

¹¹⁰ Art. 33 Btw-richtlijn

¹¹¹ Art. 138, lid 1 Btw-richtlijn.

¹¹² Art. 31-32 Btw-richtlijn.

3.4.2. De werking van de OSS-regeling

3.4.2.1. *Het MOSS: tot 1 juli 2021*

Alvorens ingegaan wordt op het thans geldende OSS zal eerst het voormalige MOSS besproken worden.

Alhoewel het MOSS met ingang van 2015 voor EU-ondernemers in werking is getreden, is een dergelijk systeem niet nieuw in Europa. Toen de Europese wetgever het concurrentievoordeel van aanbieders van digitale diensten in derde landen trachtte te elimineren¹¹³, diende non-EU aanbieders van elektronische diensten zich te registreren voor btw-doeleinden in lidstaten van hun afnemers. Om aanbieders uit derde landen niet af te schrikken om zaken te doen in Europa, werd destijds de voorloper van het MOSS - het VOES-systeem (Vat on E-services) - ingevoerd.¹¹⁴ In de praktijk werd van dit systeem echter relatief weinig gebruikgemaakt: slechts 453 niet-EU-ondernemers maakten eind 2011 gebruik van het VOES-systeem.¹¹⁵ Daarentegen dient opgemerkt te worden dat de wijziging van de plaats-van-dienstregels van digitale diensten per 1 juli 2003 met zich meebracht dat vele ondernemingen – al dan niet middels een dochteronderneming – zich vestigden in Luxemburg¹¹⁶ waardoor het gebruikmaken van het VOES-systeem destijds overbodig was.

De MOSS heeft in vergelijking met het VOES-systeem een breder toepassingsbereik. Daar waar de VOES-regeling alleen gebruikt kon worden door non-EU aanbieders van elektronische diensten, is de MOSS-regeling ook voor EU-aanbieders beschikbaar. Daarnaast reduceerde de VOES-regeling administratieve lasten voor aanbieders van elektronische diensten, terwijl de huidige MOSS-regeling ook geldt voor leveranciers van telecommunicatie- en omroepdiensten.¹¹⁷

Ter illustratie, stel dat een Spaanse leverancier elektronische diensten levert aan consumenten in Italië, Nederland en Denemarken. Op grond van artikel 58 van de Btw-richtlijn is de plaats van deze diensten in Italië, Nederland en Denemarken en dient over deze prestaties respectievelijk

¹¹³ Zie paragraaf 3.3.1.

¹¹⁴ M. Weidmann, The new EU VAT rules on the place of B2C E-service: Practical. consequences – The German Example, 24 EC Tax Review, Issue 2. 2015, p. 114.

¹¹⁵ M. Lamensch, 'Are "reverse charging" and the "one-stop-shop" efficient ways to collect VAT', *Word Journal of VAT/GST*, 2012, vol. 1 issue 1, p. 7.

¹¹⁶ Zie paragraaf 3.3.1.

¹¹⁷ Kamervragen over btw op elektronische diensten, 17 februari 2015, p. 1-3.

Italiaanse, Nederlandse en Deense btw te worden geheven. Indien deze Spaanse ondernemer gebruikmaakt van de MOSS-regeling, staat het hem toe de verschuldigde Italiaanse, Nederlandse en Deense btw aan de belastingdienst van zijn eigen lidstaat af te dragen. De Spaanse belastingdienst verrekent vervolgens de btw met de belastingdienst van de lidstaat van de consument. Indien de Spaanse ondernemer ervoor kiest geen gebruik te maken van de MOSS-regeling dient hij zich in Italië, Spanje en Denemarken te registreren en de verschuldigde btw aldaar te voldoen.

Leveranciers van digitale diensten zijn dus niet verplicht gebruik te maken van de MOSS-regeling. Indien zij ervoor kiezen om de btw-verplichtingen niet via het MOSS te voldoen, dienen zij zich te registreren in alle lidstaten waar hun afnemers zijn gevestigd. Het gebruik van de MOSS-regeling gaat daarnaast gepaard met de voorwaarde dat gebruikers de regeling verplicht dienen te gebruiken voor alle betrokken lidstaten.¹¹⁸

De lidstaat waar de ondernemer gebruik wenst te maken van de MOSS en waar dus de verschuldigde omzetbelasting wordt afgedragen, is de lidstaat van identificatie. Voor de in de EU gevestigde belastingplichtige (Unieregeling) geldt dat dit de lidstaat is waar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening is gevestigd. Heeft de desbetreffende EU-belastingplichtige geen hoofdhuis in de EU, maar beschikt hij wel over een vaste inrichting in de EU, dan geldt de lidstaat waar hij beschikt over een vaste inrichting als lidstaat van identificatie. Indien de belastingplichtige over meer dan één vaste inrichting in de EU beschikt, is hij vrij om één van de betrokken lidstaten als lidstaat van identificatie aan te wijzen.¹¹⁹

Voor de niet-EU belastingplichtige (niet-Unieregeling) geldt daarentegen dat de lidstaat waar hij over een vaste inrichting beschikt de lidstaat van identificatie is. Indien hij over meerdere vaste inrichtingen beschikt in verschillende landen, staat de MOSS-regeling de ondernemer toe om één van die landen als lidstaat van identificatie aan te wijzen.¹²⁰ Indien de niet-EU belastingplichtige over geen enkele vaste inrichting beschikt binnen de EU en afnemers van digitale diensten heeft in de EU, staat de MOSS-regeling hem toe om een lidstaat naar wens als lidstaat van identificatie

¹¹⁸ M.M.W.D. Merx en E. Usta (2014), De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015, BTW-bulletin 2014/4, p.1.

¹¹⁹ Idem.

¹²⁰ Idem p.3-4.

aan te wijzen.¹²¹ In appendix III is een schema opgenomen dat verduidelijkt op welke manier de lidstaat van identificatie dient te worden aangewezen.

De lidstaat van verbruik is de lidstaat waar de eindconsument van elektronische diensten is gevestigd. EU-aanbieders mogen in deze lidstaat geen zetel van hun bedrijfsuitoefening hebben noch over hun vaste inrichting beschikken, willen zij gebruikmaken van de MOSS-regeling.¹²² In dergelijke gevallen is de ondernemer immers al geregistreerd voor btw-doeleinden en is gebruikmaking van het MOSS overbodig. In het kader van de niet-Unieregeling geldt dat ondernemers geen enkele vestiging in de lidstaat van verbruik noch in een andere lidstaat hebben.¹²³

Alhoewel het MOSS bedoeld is om de administratieve lastenverzwaring flink te verlichten, neemt gebruikmaking van deze regeling – met name voor kleine – bepaalde administratieve lasten nog niet weg.¹²⁴ Om de kleine ondernemer tegemoet te komen, wordt geacht de plaats van een digitale dienst in de lidstaat van de dienstverlener plaats te vinden (MOSS is niet van toepassing), indien hij slechts in één lidstaat is gevestigd en deze dienst verricht aan een niet-belastingplichtige in een andere lidstaat. Daarnaast mogen deze diensten het drempelbedrag van € 10.000 in het voorafgaande en lopende kalenderjaar niet overschrijden.¹²⁵ Sedert 1 juli 2021, wanneer het OSS in werking zal treden, tellen in deze berekening ook de EU-afstandsverkopen mee.

3.4.2.2. Het OSS: per 1 juli 2021

In de vorige paragraaf is de werking van het MOSS besproken. Zoals eerder gesteld is het MOSS per 1 juli 2021 verdwenen en zullen belanghebbenden voortaan spreken van het OSS. De regels omtrent de praktische toepassing van het OSS zal niet veel anders zijn dan van het voormalige MOSS. Binnen zowel de niet-Unieregeling als de Unieregeling is belangrijkste wijziging dat gebruikmaking van het OSS toegankelijk is voor leveranciers van alle diensten verricht door (niet) in de EU gevestigde ondernemers aan consumenten in de EU, waar op grond van de plaats-van-dienstregels btw is verschuldigd.¹²⁶ Daarnaast geldt binnen de Unieregeling dat deze wordt

¹²¹ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce*, Kluwer 2021, p.88.

¹²² Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw, 2013, p.4.

¹²³ Idem.

¹²⁴ Zie paragraaf 3.4.3.

¹²⁵ Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw, 2013, p.5.

¹²⁶ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce*, Kluwer 2021, p.102-103 + 108-109.

uitgebreid voor het voldoen van de verschuldigde btw met betrekking tot EU-afstandsverkopen. In het kader van het aangeven van EU-afstandsverkopen kan de Unieregeling gebruikt worden door zowel in de EU als buiten de EU gevestigde ondernemers.¹²⁷ Dit brengt met zich mee dat – zoals dat onder het MOSS wel het geval was – de Unieregeling niet uitsluitend bestemd is voor in de EU gevestigde ondernemers. Ten slotte zal de Unieregeling ook ruimte bieden voor de situatie omtrent het voldoen van de btw door ondernemers die de levering van goederen faciliteren via een elektronische interface – zoals een platform of marktplaats – waarbij het vervoer plaatsvindt binnen de lidstaat zelf.¹²⁸

Overige wijzigingen in het OSS ten opzichte van het MOSS zijn voornamelijk administratief van aard. Onder zowel de Unieregeling als de niet-Unieregeling geldt dat belanghebbenden voortaan binnen één maand – in plaats van twintig dagen – volgende op het aangiftetijdvak de aangifte¹²⁹ en het verschuldigde bedrag aan btw¹³⁰ dient te voldoen. Ten slotte geldt dat in gevallen waar correcties dienen plaats te vinden in de aangiften deze niet meer aangebracht worden in de eerdere ingediende aangiften maar in een opvolgende aangifte.¹³¹

3.4.3. Kanttekeningen van de OSS-regeling

In deze paragraaf stel ik een aantal kanttekeningen van de OSS-regeling aan de kaak. Alhoewel het OSS bedoeld is om de administratieve lastenverzwaring flink te verlichten, neemt gebruikmaking van deze regeling – met name voor kleine – bepaalde administratieve lasten nog niet weg. Kleine ondernemers dienen namelijk nog altijd bij het opgeven van de verschuldigde omzetbelasting in eigen lidstaat wel het juiste btw-tarief te berekenen van de lidstaat waar zij diensten hebben geleverd. Daarnaast zijn de factureringsregels op Europees niveau niet geharmoniseerd, hetgeen met zich meebrengt dat ondernemers de juiste factureringsregels dienen toepassen van het land waar hun afnemers zijn gevestigd. Ook dienen zij gecompliceerde zaken als de status van de afnemer en de plaats van dienst nog altijd te bepalen. Aannemelijk is dat met

¹²⁷ Idem, p. 109.

¹²⁸ Idem, p. 109-110.

¹²⁹ Voor de Unieregeling: Art. 28sd Wet OB 1968, voor de niet-Unieregeling: Art. 28rf Wet OB 1968.

¹³⁰ Voor de Unieregeling: Art. 28sg Wet OB 1968, voor de niet-Unieregeling: Art. 28 ri Wet OB 1968.

¹³¹ Voor de Unieregeling: Art. 28se, lid 2 Wet OB 1968, voor de niet-Unieregeling: Art 28rg, lid 2 Wet OB 1968.

name kleine ondernemers, waarbij geringe kennis van het Europese btw-systeem aanwezig is, hiermee in het gedrang komen.

De Europese wetgever beoogt met het invoeren van de eerdergenoemde drempelbedrag van € 10.000 balsem in deze wond te gieten.¹³² Mijns inziens is de Europese wetgever zuinig geweest met het aantal ondernemers dat de kans krijgt gebruik te maken van de uitzondering.¹³³ Het drempelbedrag van € 10.000 is niet bepaald riant genoeg dat deze moeilijk te overschrijden is, vooral nu per 1 juli 2021 de EU-afstandsverkopen meetellen. Dit terwijl vele lidstaten een drempelbedrag kennen met betrekking tot het al dan registreren voor btw-doeleinden die vaak hoger is dan het drempelbedrag van OSS. In Nederland is het drempelbedrag voor het al dan niet registreren voor btw-doeleinden vastgesteld op € 20.000. Gelet op bovenstaande zorgt dit mijns inziens voor scheve verhoudingen.

De volgende kanttekening die ik plaats bij de werking van het OSS¹³⁴ is dat uit het voorbeeld van de Spaanse ondernemer in paragraaf 3.4.2.1. blijkt dat het systeem berust is op vertrouwen tussen Europese lidstaten. De Spaanse belastingdienst dient namelijk erop te vertrouwen dat de Nederlandse, Italiaanse en Deense belastingdiensten het verschuldigde btw-bedrag netjes overmaken. Mede met het oog op uitbreiding van het OSS dient mijns inziens de vraag gesteld te worden of dit onderling vertrouwen nog gerechtvaardigd is. In de jaren 90 werd namelijk al een BTW-clearingsysteem voorgesteld – oorsprongslidbeginsel met clearing – waarbij lidstaten bij het innen van btw afhankelijk worden van andere lidstaten.¹³⁵ De huidige OSS-regeling – bestemmingslandbeginsel met clearing – is om en nabij op hetzelfde principe voortgebouwd.¹³⁶ Is het Europese politieke klimaat de afgelopen decennia dusdanig veranderd dat een beroep op (verregeande) vertrouwen nu wel te rechtvaardigen is? Wat zijn de consequenties indien een

¹³² J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx en P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce*, Kluwer 2021, p.13.

¹³³ Hiermee wordt de fictie bedoeld dat de plaats van een digitale dienst in de lidstaat van de dienstverlener plaatsvindt, indien deze dienst verricht is aan een niet-belastingplichtige in een andere lidstaat.

¹³⁴ Vanaf 1 juli 2021 het OSS.

¹³⁵ P. G. A. Theunissen, BTW: 'quo vadis'? *WFR* 1988/429.

¹³⁶ Bij het toepassen van het voorgestelde clearingsysteem zien lidstaten de in hun gevestigde land ondernemers btw in aftrek brengen die zij, in grensoverschrijdende handel, nog niet hebben ontvangen van de fiscus in het land waar de goederen vandaan komen. In het huidige MOSS-systeem dienen lidstaten ook te wachten om de btw-betaling, maar zien de in hun land gevestigde ondernemers (afnemers) de btw niet aftrekken.

lidstaat abrupt besluit de verschuldigde belasting niet te verrekenen met de lidstaat waaraan heffingsbevoegdheid is toegekend?

Hoewel in eerste instantie een dergelijke beslissing niet snel genomen zal worden, wijzen gebeurtenissen op het gebied van Europese samenwerking erop dat lidstaten de afgelopen decennia steeds vaker op gespannen voet staan. In dit kader verwijs ik naar de uittreding van het Verenigd Koninkrijk uit de EU, de zogeheten Brexit, het uitblijven van de vrijblijvende coronanoodhulp aan zuidelijke Europese landen¹³⁷ en de breking van de gezamenlijke Europese vaccinatiecampagne door de Hongaarse premier Orbán.¹³⁸

Het OSS is voortgebouwd op een Europese samenwerking. Een versplintering van deze samenwerking zal waarschijnlijk het systeem in de wieg smoren.

3.5 Platformfictie

Met ingang van 1 juli 2021 is naast de uitbreiding van het MOSS naar het OSS, de platformfictie uitgebreid voor afstandsverkoop en binnenlandse goederenleveringen. Voor elektronische en telefonische diensten is een dergelijke bepaling, de commissionairsfictie, sinds 1 juli 2015 via artikel 9 Btw-uitvoeringsverordening reeds in werking getreden. De platformfictie impliceert dat platforms verantwoordelijk worden gehouden voor het innen van btw op de levering van leverancier aan consumenten, indien het platform deze prestatie heeft gefaciliteerd. Het platform wordt geacht de goederen in dergelijke situaties in eerste instantie zelf te hebben ontvangen om deze vervolgens zelf te verzenden.¹³⁹ Deze fictie brengt via artikel 36 Btw-richtlijn met zich mee dat het vervoer van de goederen toegeschreven wordt aan de levering die (bij fictie) door het platform aan de consument wordt geleverd. Deze levering kan derhalve gezien worden als afstandsverkoop. De werking van de commissionairsfictie verschilt met die van de platformfictie. Aangezien dit buiten de reikwijdte van deze studie valt, zal hier verder niet op worden ingegaan.

¹³⁷ R. du Pré, Nederlanders steunen 'vrekkinge' Hoekstra: voor solidariteit met Zuid-Europa, niet vrijblijvend, 12 juni 2020, geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/nederlanders-steunen-vrekkinge-hoekstra-voor-solidariteit-met-zuid-europa-niet-vrijblijvend~bb17b2e2/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.

¹³⁸ E. van Outeren, Russische en Chinese vaccins krijgen warm welkom in Hongarije en Servië, 10 februari 2021, geraadpleegd via: <https://www.nrc.nl/nieuws/2021/02/10/russische-en-chinese-vaccins-krijgen-warm-welkom-in-hongarije-en-servie-a4031255>.

¹³⁹ Art. 14 bis Btw-richtlijn.

3.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het wettelijke kader van elektronische diensten uiteengezet. Hierbij is de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels eerst besproken om deze vervolgens te kunnen vergelijken met de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten. De plaats-van-dienstregels van elektronische diensten zijn de afgelopen decennia dusdanig veranderd dat deze haaks slaan op de hoofdregel dat B2C-diensten belast worden in het land van de dienstverrichter. Sinds de wijziging van de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten in 2015 is de status van de afnemer niet meer relevant. Elektronische diensten dienen voortaan te allen tijde belast te worden in het land van de afnemer om concurrentievervalsingen teniet te doen. Gezien de aard van elektronische diensten is het denkbaar dat leveranciers van elektronische diensten zich in vele lidstaten dienen te registreren. Om dergelijke complicaties te voorkomen, is de toenmalige MOSS-regeling in het leven geroepen die het mogelijk maakt voor leveranciers het verschuldigde bedrag aan btw in de eigen lidstaat te voldoen. De belastingdienst in de eigen lidstaat verrekent vervolgens het bedrag met de lidstaat die heffingsbevoegd is over de prestatie. Een voorwaarde hierbij is dat de belastingplichtige in de lidstaat waar hij de btw verschuldigd is geen zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft. De MOSS-regeling is per 1 juli 2021 opgegaan in de OSS-regeling. Daar waar de MOSS-regeling alleen ziet op digitale diensten, is dit per 1 juli 2021 uitgebreid tot alle diensten verricht door belastingplichtigen aan consumenten in lidstaten waar op grond van de plaats-van-dienstregels de btw is verschuldigd.

Hoewel het OSS administratieve lastenverzwaringen tracht te elimineren, blijven ondernemers geconfronteerd worden met het toepassen van het juiste btw-tarief en factureringsregels. Met name kleine ondernemers ondervinden hier problemen mee. De Europese wetgever beoogt met het invoeren van het drempelbedrag van € 10.000 kleine ondernemers tegemoet te komen. In dit kader is naar voren gekomen dat de Europese wetgever mijns inziens zuinig is geweest door het drempelbedrag louter op € 10.000 vast te stellen. Ten slotte is het OSS voortgebouwd op Europese samenwerking. Een versplintering van deze samenwerking zal waarschijnlijk het systeem in de wieg smoren.

Hoofdstuk 4 Definitie elektronische diensten

4.1. Algemeen

In het vorige hoofdstuk zijn de plaats-van-dienstregels met betrekking tot ‘reguliere’ diensten en elektronische diensten uiteengezet. Bij het vergelijken van de plaats-van-dienstregels valt op dat elektronische diensten een ander fiscaal jasje wordt toegekend dan reguliere diensten. Elektronische diensten worden namelijk altijd in het land van de afnemer belast, terwijl de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels een onderscheid maakt tussen B2B- en B2C-diensten. Hieruit volgt dat het voor belastingplichtigen uitermate belangrijk is na te gaan wanneer hun dienst kwalificeert als elektronische dienst.

In de zoektocht naar wanneer een dienst als elektronische dienst kan worden gekenmerkt dienen verschillende bronnen te worden geraadpleegd. Artikel 7, lid 1 van de Btw-uitvoeringsverordening definieert langs elektronische weg verrichte diensten (elektronische diensten) als volgt: *“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht”*.

Vervolgens noemt artikel 7, lid 2 van de Btw-uitvoeringsverordening voorbeelden van diensten die onder lid 1 vallen. Ook in bijlage II van de Btw-richtlijn heeft de Europese wetgever een lijst opgenomen met diensten die in ieder geval als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt. Artikel 7, lid 3 van de Btw-uitvoeringsverordening noemt op haar beurt juist voorbeelden op van diensten die niet als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt. Dit neemt niet weg dat andere dan in artikel 7, lid 2 en bijlage II Btw-richtlijn genoemde diensten niet gekenmerkt kunnen worden als elektronische diensten. Andersom geldt ook dat andere dan in artikel 7, lid 3 genoemde diensten niet als elektronische diensten kunnen worden gekenmerkt. Ten slotte heeft ook het Europese btw-comité, bestaande uit vertegenwoordigers van EU-lidstaten, richtsnoeren uitgevaardigd die belastingplichtigen houvast moet bieden omtrent het al dan niet categoriseren van diensten onder elektronische diensten. Hoewel deze richtsnoeren net als de VAT/GST guidelines geen bindend recht vormen is het naar mijn mening aannemelijk dat deze richtsnoeren van invloed zijn op het modelleren van het Europese btw-systeem aangezien daar op Europees niveau consensus over is bereikt.

Een vraag die naar voren komt is wat de beweegredenen van de Europese wetgever zijn om een hele rits aan voorbeelden van elektronische diensten in de wet op te nemen en daarbovenop het btw-comité richtsnoeren uitvaardigt om elektronische diensten te onderscheiden van andere diensten, aangezien de definitie reeds in artikel 7, lid 1 Btw-uitvoeringsverordening is beschreven. Een antwoord kan gevonden worden dat in de praktijk het onderscheiden van elektronische diensten van andere diensten vooral op twee fronten een doorn in het oog blijkt. Enerzijds blijkt onduidelijk wanneer sprake is van “*een geringe mate van menselijke ingrijpen*”, hetgeen een belangrijk criterium vormt om een dienst als elektronische dienst te kunnen onderscheiden. Anderzijds blijkt voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor diensten op bijvoorbeeld het gebied van amusement, onderwijs, sport en wetenschap samen te vallen.¹⁴⁰ De vraag die vervolgens naar voren komt is welke plaats-van-dienstregels in dergelijke situaties prevaleren.

In dit hoofdstuk zullen eerst in paragraaf 4.2 voorbeelden van diensten die wel dan wel niet gecategoriseerd kunnen worden onder elektronische diensten worden besproken. Deze voorbeelden komen voort uit artikel 7 van de Btw-uitvoeringsverordening, bijlage II van de Btw-richtlijn en richtsnoeren van het btw-comité. Vervolgens zal in paragraaf 4.3 uiteengezet worden wanneer sprake is van “geringe mate van menselijke ingrijpen”. Aangezien daar in de praktijk veel onduidelijkheid over is, wijd ik hiervoor een aparte paragraaf aan. Daarna zal in paragraaf 4.4 de interactie tussen elektronische diensten enerzijds en bemiddelingsdiensten en diensten op het gebied van amusement, onderwijs, cultuur, sport en wetenschap gediscussieerd worden. Ten slotte zal ik in paragraaf 4.5 afsluiten met een conclusie.

¹⁴⁰ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merx en P.J.B.G. Schrijver, Btw en e-commerce, Kluwer 2021, p.25-26.

4.2. Wetgeving elektronische diensten

4.2.1 Algemeen

Uit de definitie van elektronische diensten conform artikel 7 lid 1 Btw-Uitvoeringsverordening komen vier toetsingselementen naar voren wil een dienst als elektronische dienst bestempeld worden. Elektronische diensten betreffen namelijk diensten die:

- i) over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- ii) wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn;
- iii) slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen;
- iv) zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.

Vervolgens wordt in leden 2 en 3 van artikel 7 Btw-uitvoeringsverordening middels voorbeelden geëxpliceerd welke diensten wel en niet als elektronische diensten worden gekwalificeerd. Deze komen in de volgende subparagrafen aan bod.

4.2.2 Wettelijk kader: voorbeelden elektronische diensten

4.2.2.1 Voorbeelden artikel 7 BTW-uitvoeringsverordening

In de leden 2 en 3 van artikel 7 BTW-uitvoeringsverordening wordt geëxpliceerd welke diensten wel en niet als elektronische diensten worden gekwalificeerd.

Voorbeelden van elektronische diensten en niet-elektronische diensten in artikel 7 BTW-Uitvoeringsverordening

Voorbeelden van elektronische diensten Lid 2, onderdeel:	Voorbeelden van niet als elektronische diensten aan te merken diensten Lid 3, onderdeel:
a. De levering van gedigitaliseerde producten in het algemeen, daaronder begrepen software en wijzigingen of bijwerkingen van software	a. Radio- en televisieomroepdiensten
b. Diensten die erin bestaan de aanwezigheid van een onderneming of persoon op een elektronisch netwerk, zoals een website of webpagina, te verzorgen of te ondersteunen	b. Telecommunicatiediensten

c. Automatisch door een computer over het internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten in antwoord op specifieke door de afnemer ingevoerde gegevens	c. Goederen waarbij de bestelling en de verwerking van de bestelling langs elektronische weg geschieden
d. De toewijzing onder bezwarende titel van het recht om goederen of diensten te koop aan te bieden op een website die als onlinemarktplaats fungeert, waar de potentiële kopers via een geautomatiseerde procedure een bod uitbrengen en de partijen via een door de computer gegenereerd e-mailbericht op de hoogte worden gebracht van de totstandkoming van een verkoop	d. Cd-roms, floppydisks en soortgelijke materiële informatiedragers
e. Internetdienstpakketten (ISP's) waarbij de telecommunicatiecomponent een ondergeschikt hulpelement is (d.w.z. pakketten waarin meer dan alleen internettoegang wordt verschaft en die andere elementen omvatten, zoals webpagina's met inhoud die toegang verschaffen tot nieuwsberichten, weerberichten of toeristische informatie spellensites, site hosting, onlinediscussiefora enz.)	e. Drukwerk, zoals boeken, nieuwsbrieven, dagbladen of tijdschriften
f. De in bijlage I genoemde diensten	f. Cd's en audiocassettes
	g. Videocassettes en dvd's
	h. Spellen op cd-rom
	i. Diensten van beroepsbeoefenaren, zoals advocaten en financiële adviseurs, die hun cliënten per e-mail raad geven
	j. Onderwijs waarbij een leraar de inhoud van de cursus over het internet of een elektronisch netwerk, zoals een afstandsverbinding, uiteenzet
	k. Materiële offlineherstellingsdiensten van computerapparatuur
	l. Offlinegegevensopslag
	m. Reclame, zoals in dagbladen, op affiches en op de televisie
	n. Telephones holdenites
	o. Onderwijs uitsluitend door middel van schriftelijke cursussen, zoals over de post verzonden cursussen
	p. Klassieke veilingen met rechtstreeks menselijk ingrijpen, ongeacht de wijze waarop het bieden gebeurt

	q. Telefonische diensten met een videocomponent, ook bekend als videofoon diensten
	r. Toegang tot het internet en het woord wide web
	s. Telefonische diensten die over het internet worden verricht

4.2.2.2 Voorbeelden bijlage II Btw-richtlijn

In bijlage II van de Btw-richtlijn is een indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in artikel 56, lid 1, punt K opgenomen. De volgende diensten worden opgesomd:

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

4.2.3 Btw-comité: voorbeelden elektronische diensten

In het btw-comité is overeengekomen welke diensten wel en niet als elektronische diensten kwalificeren. In deze paragraaf wordt ingegaan op dergelijke diensten die in de 67^e en de 108^e bijeenkomst aan de orde zijn gekomen.

Voorbeelden elektronische diensten ingevolge 67th meeting en 108th meeting¹⁴¹

Diensten die vallen onder elektronische diensten
Een programma waarvan de uitzending enkel via internet of een soortgelijk elektronisch netwerk plaatsvindt (unaniem). ¹⁴²
Onderwijs op afstand, indien het geautomatiseerd is, het aanbod ervan in beperkte mate menselijke betrokkenheid vergt en voor de uitvoering afhankelijkheid van internet of een soortgelijk elektronisch netwerk is vereist (unaniem). ¹⁴³
De verkrijging van het recht om een artikel te koop aan te bieden op een website in ruil voor een tegenprestatie, waarbij kopers een bod kunnen uitbrengen voor het artikel op de website via een geautomatiseerd proces en partijen via een automatisch gegenereerde wijze geïnformeerd worden over verkopen (unaniem). ¹⁴⁴
Het zonder ondersteuning door een medewerker van de dienstverrichter verkrijgen van online toegang tot sjabloondocumenten en software, waardoor door middel van tools op maat versies van documenten kunnen worden gemaakt (unaniem). ¹⁴⁵
De online levering van contracttemplates van juridische aard die op geautomatiseerde wijze zijn aangepast aan de wensen van de koper na de door hem ingevoerde gegevens (unaniem). ¹⁴⁶
Gedigitaliseerde producten zoals publicaties en ontwerppatronen waarvan levering op geautomatiseerde basis plaatsvindt (unaniem). ¹⁴⁷

¹⁴¹ Zie ook: J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merx en P.J.B.G. Schrijver, Btw en e-commerce, Kluwer 2021, p.21-25.

¹⁴² Guidelines resulting from the 67th meeting of 8 January 2003 Document A – TAXUD 2303/03, onderdeel 1.

¹⁴³ Guidelines resulting from the 67th meeting of 8 January 2003 Document A – TAXUD/2303/03, onderdeel 2.

¹⁴⁴ Guidelines resulting from the 67th meeting of 8 January 2003 Document A – TAXUD/2303/03, onderdeel 7.

¹⁴⁵ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub a.

¹⁴⁶ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub b.

¹⁴⁷ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub c.

Online toegang tot portalen die een platform aanbieden voor het voeren van virtuele debatten tussen leden (unaniem). ¹⁴⁸
Online toegang tot internetplatforms met automatische zoek- en filterfuncties zonder dat ondersteuning door een medewerker van de dienstverrichter noodzakelijk is (unaniem). ¹⁴⁹
Online toegang tot geautomatiseerde platforms die als contactpunt fungeren voor dienstverrichters en hun klanten en voor peer-to-peer-interactie (zonder commerciële doeleinden) waarbij het organiseren van betalingen ook tot de dienst kunnen behoren (unaniem). ¹⁵⁰
Online toegang tot platforms voor de handel in effecten die de aankopen en/of verkopen door beleggers mogelijk maken en het beheer zich richt op het volgen van de handel en de mogelijkheid om in te grijpen in een transactie. De platformaanbieder voorziet klanten niet van advies in het kader van investeringen, maar zorgt enkel voor de goede werking van het platform (unaniem). ¹⁵¹
Het op afstand bewaken van de medische toestand van patiënten in realtime, zoals glucose- of bloeddrukmetingen) door middel van technologische apparaten die relevante gezondheidsinformatie overdragen aan het systeem van de dienstverlener, deze analyseert en een melding afgeeft aan de patiënt (unaniem). ¹⁵²
Het op afstand uitvoeren van onderhoud van computersystemen en fixes die op geautomatiseerde wijze door het systeem van de dienstverrichter worden uitgevoerd (unaniem). ¹⁵³
Online toegang tot gokplatforms waarbij spelers hetzij tegen het ‘huis’, zoals casinospellen, of tegen andere spelers, zoals poer, Random Number Generator-spellen kunnen spelen, terwijl de spelers geografisch er van elkaar verwijderd zijn, het personeel van de dienstverlener geen invloed uit kan oefenen op transacties, geen tussenkomst van het personeel van de dienstverlener mogelijk is, en het hele proces geautomatiseerd is (unaniem). ¹⁵⁴
Online toegang tot bingospellen met nummers die zijn gegenereerd door het systeem of online toegang tot gestreamde conventionele bingospellen waarbij spelers in staat zijn om door middel van het elektronisch systeem hun selectie te maken en winnaars automatisch worden geïdentificeerd (unaniem). ¹⁵⁵
Online toegang tot horoscoop- en astrologieplatforms die aan de hand van een vooraf ingevulde database, in reactie op door klanten ingevulde gegevens zoals de geboortedatum, inzichten, advies of voorspellingen genereren (unaniem). ¹⁵⁶

¹⁴⁸ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub d.

¹⁴⁹ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub e.

¹⁵⁰ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub f.

¹⁵¹ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub g.

¹⁵² Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub h.

¹⁵³ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub i.

¹⁵⁴ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub j.

¹⁵⁵ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub k.

¹⁵⁶ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7, sub l.

Online toegang tot seminars waarbij geen mogelijkheid tot interactie met de dienstverlener bestaat en dus enkel passieve deelname mogelijk is (bijna unaniem). ¹⁵⁷
Online toegang tot eerder opgenomen seminars, evenementen, enz. (bijna unaniem). ¹⁵⁸
Online toegang tot cursussen, programma's, leermateriaal, enz. waarbij studenten geen mogelijkheid hebben tot interactie met de leraar (bijna unaniem). ¹⁵⁹

Voorbeelden niet-elektronische diensten ingevolge 108th meeting

Diensten die niet vallen onder elektronische diensten
De online levering van contractsjablonen van juridische aard die aangepast zijn aan de wensen van de koper, waarbij de service mede een beoordeling betreft op de juistheid door personeel van de dienstverlener voordat levering aan de klant plaatsvindt, zelf indien via een elektronische weg het definitieve concept wordt afgeleverd aan de klant (unaniem). ¹⁶⁰
Het op afstand bewaken van de medische toestand van patiënten in realtime, zoals glucose- of bloeddrukmetingen) door middel van technologische apparaten die relevante gezondheidsinformatie of uitlezingen overdragen aan het systeem van de dienstverlener, waar bij de analyse van dergelijke informatie en metingen medische professionals betrokken zijn (unaniem). ¹⁶¹
Het op afstand uitvoeren van onderhoud van computersystemen, indien controles, fixes en onderhoudstaken uitgevoerd worden door personeel dat toegang heeft tot het systeem van de afnemer middels desktops op afstand (niet-geautomatiseerd), zelfs indien dit zelf wordt aangevraagd en elektronisch wordt geleverd (unaniem). ¹⁶²
‘Live Casino’-diensten waarbij interactie plaatsvindt tussen spelers door middel van een fysieke croupier, de croupier reageert op instructies van de spelers en het internet slechts gebruikt wordt om de live feed van de casinotafel naar de speler te streamen en een hulpmiddel betreft voor de communicatie tussen de croupier en de speler (unaniem). ¹⁶³
Online toegang tot horoscoop- en astrologieplatforms die aan de hand van door het platform ontvangen informatie/verzoeken afkomstig van klanten worden geanalyseerd en wordt verwerkt door personeel waardoor een reactie genereert (d.w.z. niet-geautomatiseerd) (unaniem). ¹⁶⁴

¹⁵⁷ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 8, sub a.

¹⁵⁸ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 8, sub b.

¹⁵⁹ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 8, sub c.

¹⁶⁰ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 9, sub a.

¹⁶¹ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 9, sub b.

¹⁶² Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 9, sub c.

¹⁶³ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 9, sub d.

¹⁶⁴ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 9, sub e.

Het met de mogelijkheid tot ondersteuning door een medewerker van de dienstverrichter verkrijgen van onlinetoeegang tot sjabloondocumenten en software, waardoor door middel van tools op maat versies van documenten kunnen worden gemaakt (bijna unaniem). ¹⁶⁵
Gedigitaliseerde producten zoals publicaties, programma's enz. waarbij ieder product afzonderlijk aan de klant wordt geleverd door de dienstverrichter op een niet-geautomatiseerde wijze en voldoet aan het verzoek van de klant (bijna unaniem). ¹⁶⁶
Online toegang tot seminars waarbij de mogelijkheid bestaat tot interactie met de aanbieder van het seminar, bijvoorbeeld door vragen te stellen (bijna unaniem). ¹⁶⁷
Online toegang tot cursussen, programma's, leermateriaal enz. waarbij voor studenten de mogelijkheid bestaat om te communiceren met de leraar per mail, via de telefoon, via videoconferentie, enz. ongeacht of het wordt gebruikt of niet (bijna unaniem). ¹⁶⁸
Online toegang tot internetplatforms die over automatische zoek- en filterfuncties beschikken en de mogelijkheid bestaat tot additionele ondersteuning door een medewerker van de dienstverlener (bijvoorbeeld advies over de zoekresultaten) (bijna unaniem). ¹⁶⁹
Online toegang tot platforms voor de handel in effecten die de aankopen en/of verkopen door beleggers mogelijk maken en het beheer zich richt op het volgen van de handel en de mogelijkheid om in te grijpen in een transactie. De platformaanbieder voorziet klanten daarnaast van individueel beleggingsadvies in het kader van investeringen (bijna unaniem). ¹⁷⁰

¹⁶⁵ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 10, sub a.

¹⁶⁶ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 10, sub b.

¹⁶⁷ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 10, sub c.

¹⁶⁸ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 10, sub d.

¹⁶⁹ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 10, sub e.

¹⁷⁰ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 10, sub f.

4.3. Geringe mate van menselijke ingrijpen

4.3.1 Algemeen

Zoals in paragraaf 4.2 naar voren is gekomen hangt de beoordeling of een dienst als elektronische dienst kwalificeert af van vier toetsingselementen. Eerder is gebleken dat met name het element “geringe mate van menselijke ingrijpen” niet altijd duidelijk is. In deze paragraaf komt dit toetsingselement uitvoerig aan de orde.

4.3.2 Richtsnoeren geringe mate menselijke ingrijpen

In verschillende werkdocumenten en guidelines is vastgesteld dat een belangrijk criterium om te bepalen of een dienst kwalificeert als een elektronische dienst, is dat deze moet worden geleverd met “geringe mate van menselijke ingrijpen” (minimal human intervention). Dit dient beoordeeld te worden aan de hand van de relatie tussen leverancier en afnemer in verhouding tot de betreffende prestatie.¹⁷¹ In dit kader dient te worden gekeken naar de mate van menselijke ingrijpen bij de dienstverrichter en dient de afnemer buiten beschouwing te blijven.¹⁷² Het is tevens overbodig om rekening te houden met alle activiteiten die voorafgaan aan de dienstverlening, de zogenoemde “*backoffice activiteiten*”. Immers, het aantal scenario’s met geringe mate van menselijke ingrijpen zal dan waarschijnlijk nihil zijn. Denk hierbij aan dienstverlening die plaatsvindt via elektronische apps welke gemaakt zijn door mensen. Dergelijke diensten kunnen alsnog gekenmerkt worden als elektronische dienst. De dienst op zichzelf dient dus via elektronische weg en geautomatiseerd plaats te vinden.¹⁷³ Het initieel opzetten en repareren van systemen of software om de dienst te kunnen verrichten leidt ook niet tot het niet aanmerken van de dienst als elektronisch dienst. Zelfs niet als bij het uitvoeren van deze activiteiten de afnemer contact heeft met personeel van de dienstverrichter.¹⁷⁴

Daarnaast geldt in gevallen waar diensten afhangen van een onderliggende gebeurtenis, waarbij deze gebeurtenis afhangt van meer dan geringe mate van menselijke ingrijpen, dit niet ertoe leidt dat geen sprake kan zijn van een elektronische dienst. Ter illustratie, stel dat er een onlinegokdienst

¹⁷¹ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.17.

¹⁷² Guidelines resulting from the 102nd meeting of 15 March 2010, Document D – taxud.c.1 (2015)4128689 – 862, onderdeel 2 en 3.

¹⁷³ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.17.

¹⁷⁴ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 -930, onderdeel 6.

wordt verricht waarbij gegokt kan worden op de uitkomst van een paardenrace. Het moge duidelijk zijn dat bij de onderliggende gebeurtenis – mensen die op een paard tegen elkaar racen – sprake is van meer dan geringe mate van menselijke ingrijpen. Dit mag er echter niet toe leiden dat de onlinegokdienst niet aangemerkt kan worden als elektronische dienst. Het vereiste van geringe mate van menselijke ingrijpen verwijst naar de prestatie tussen de aanbieder van het gokken (dienstverrichter) en de gokker (afnemer).¹⁷⁵

Daarnaast is de Europese Commissie van mening dat het incidenteel ingrijpen van leveranciers niet per definitie leidt tot het niet kwalificeren van een dienst als elektronische dienst, zolang de ingreep normaliter niet noodzakelijk is. Deze mening wordt door Merkx gedeeld aangezien zij vindt dat de interventies incidenteel zijn en waarschijnlijk niet te voorzien.¹⁷⁶ Mijns inziens heeft de Europese Commissie en Merkx het bij het rechte eind. Aangezien de interventies bij uitzondering plaatsvinden – dat wil zeggen bijvoorbeeld bij functioneringsproblemen of bij een betaling – lijkt mij dat deze interventies geen invloed hebben op de aard van de verrichte (elektronische) dienst.

4.3.3 Richtsnoeren méér dan geringe mate menselijke ingrijpen

Er zijn ook richtsnoeren die aanduiden in welke gevallen sprake is van méér dan geringe mate van menselijke ingrijpen. Dit is het geval in de volgende gevallen welke afzonderlijke worden besproken:¹⁷⁷

- i) Er is een element van interactie tussen de leverancier en de klant waarbij het niet noodzakelijk is dat van deze interactie gebruik wordt gemaakt;
- ii) De diensten zijn aangepast aan de individuele wensen van de klant;
- iii) Informatie wordt niet op geautomatiseerde wijze aan de klant wordt doorgespeeld ten tijde van het verrichten van de prestatie.

4.3.3.1 Interactie tussen dienstverrichter en afnemer

De Europese Commissie betoogt dat er geen sprake is van een elektronische dienst indien de afnemer de mogelijkheid wordt geboden om individuele feedback te krijgen, vragen te stellen of

¹⁷⁵ Working paper 882 of the VAT Committee of 28 Sept. 2015, taxud.c.1(2015)4459580, p.4-5.

¹⁷⁶ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.18.

¹⁷⁷ Idem.

een advies en beoordeling te krijgen. Hierbij is het niet relevant of afnemer gebruik maakt van deze mogelijkheid. Merckx betoogt voor de opvatting van de Europese Commissie en beredeneert dat het laten afhangen van de kwalificatie van diensten van de mogelijkheid om gebruik te maken van interactie complex in uitvoering is. Dienstverrichters moeten namelijk mogelijk de btw-behandeling van hun diensten achteraf wijzigen.

De leer van de samengestelde prestatie is tevens relevant bij het al dan niet aanmerken van een dienst als elektronische dienst. Voor deze leer wordt aangesloten bij de in het CPP-arrest¹⁷⁸ opgestelde criteria. Samenvattend gelden de volgende criteria:

- Elke prestatie in een gecombineerde prestatie dient in beginsel afzonderlijk gezien te worden.
- Indien deze prestaties nauw met elkaar verbonden zijn, zodat feitelijk sprake is van één ondeelbare economische handeling, waarbij splitsing van deze prestatie kunstmatig zou is, wordt de samengestelde prestatie gezien als één prestatie.¹⁷⁹
- Indien sprake is van één ondeelbare economische handeling volgen bijkomstige diensten het fiscale lot van de hoofddienst.¹⁸⁰

Stel een leverancier biedt online gokdiensten aan waarbij zij advies kunnen krijgen op welk paard zij hun geld het best kunnen zetten. Voor btw-doeleinden is het relevant om na te gaan of het advies en de online toegang tot de dienst als één levering of twee separate leveringen moeten worden beschouwd. In onderstaande tabel komt deze relevantie tot haar uiting.

Situatie	Wél of géén Elektronische dienst?
Twee separate diensten	Enkel het verlenen van online toegang is een elektronische dienst.

¹⁷⁸ HvJ EG 25 februari 1999, (CPP), C-349/96, BNB 1999/224.

¹⁷⁹ Of er sprake is van een ondeelbare economische handeling dient vanuit de 'modale consument' bezien te worden.

¹⁸⁰ Diensten zijn 'bijkomstig' indien zij voor de afnemers geen doel op zich vormen, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter aantrekkelijker te maken.

Eén dienst waarbij het advies bijkomstig is.	Wél
Eén dienst waarbij het verkrijgen van online toegang bijkomstig is	Géén

4.3.3.2 Aanpassing aan de individuele wensen van de klant

Indien een dienst aangepast is aan de individuele behoeften van de klant waarbij menselijke tussenkomst noodzakelijk is, zal deze dienst niet aangemerkt worden als elektronische dienst.¹⁸¹ Het moet hierbij wel gaan om een actieve menselijke ingreep gericht op de aanpassing van een individuele dienst. Echter, wordt de aangepaste dienst de norm – dat wil zeggen deze wordt vervolgens versterkt aan andere afnemers – dan geldt dat deze dienst voor de volgende afnemers wel als elektronische dienst wordt aangemerkt.¹⁸²

4.3.3.3 Niet geautomatiseerd doorspelen van informatie aan de klant.

Onder de EU-lidstaten bestaat bijna unaniem consensus over het niet aanmerken van een dienst als elektronische dienst indien de leverancier niet-gestandaardiseerde bestanden met informatie aan de klant verstrekt.¹⁸³ Ook indien gestandaardiseerde bestanden met informatie handmatig worden gemaïld aan de klant is er geen sprake van een elektronische dienst, aangezien bij deze handeling sprake is van méér dan geringe mate van menselijk ingrijpen.¹⁸⁴ De vraag rijst of het veelvuldig verstrekken van gestandaardiseerde bestanden aan afnemers leidt tot het aanmerken van deze dienst als elektronische dienst. Volgens de Europese Commissie is het in deze gevallen aan de leverancier om aan te tonen of deze e-mails met bestanden handmatig zijn verzonden of geautomatiseerd middels bepaalde software.¹⁸⁵ In navolging van Merkx stel ik dat het handmatig verzenden van gestandaardiseerde bestanden met informatie voor de klant niet bij voorbaat uitgesloten dient te worden als elektronisch dienst. Dit dient per geval geanalyseerd te worden met

¹⁸¹ Behalve indien er sprake is van automatisch door een computer over het internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten in antwoord op specifieke door de afnemer ingevoerde gegevens. Zie Artikel 7, lid2, onderdeel c Btw-uitvoeringsverordening.

¹⁸² Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.19.

¹⁸³ Guidelines resulting from the 102nd meeting of 30 Mar. 2015, taxud.c.1(2015)4128689-862, onderdeel 2.

¹⁸⁴ Working paper 896 of the VAT Committee of 9 Feb. 2016, taxud.c.1(2016)922288, p.5.

¹⁸⁵ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.19.

inachtneming dat menselijke ingrijpen niet per se afwezig dient te zijn voor een dienst om als elektronische dienst te kwalificeren. Deze dient enkel minimaal te zijn.¹⁸⁶

4.4 Samenloop met andere plaats-van-dienstregels

4.4.1 Samenloop met plaats-van-dienstregel bemiddelingsdiensten

In de praktijk dient naast het vaststellen in welke mate er sprake is van menselijke ingrijpen, ook een onderscheid worden gemaakt tussen elektronische diensten en bemiddelingsdiensten. Ook bemiddelingsdiensten worden net als elektronische diensten regelmatig op afstand verricht, terwijl de Europese wetgever voor beide diensten (in B2C-verband) andere plaats-van-dienstregels hanteert. In B2B-verband worden zowel elektronische diensten als bemiddelingsdiensten belast waar de afnemer is gevestigd. In B2C-verband geldt voor elektronische diensten dat deze belast is waar de afnemer is gevestigd, terwijl voor bemiddelingsdiensten geldt dat deze belast is waar de onderliggende handeling is verricht.¹⁸⁷ In paragraaf 3.2.4 is naar voren gekomen dat het HvJ in een aantal arresten ten aanzien van de verhouding tussen de hoofdregel en uitzonderingen van de plaats dienst voorrang geeft aan de uitzonderingsregels. Het HvJ heeft zich echter nog niet uitgesproken over de situatie wanneer twee uitzonderingsregels van toepassing zouden kunnen zijn. Volgens het btw-comité dient in dergelijke situaties aangesloten te worden bij de plaats-van-dienstregel die heffing in het land van verbruik het best in stand houdt.¹⁸⁸

Het btw-comité biedt handvaten om bemiddelingsdiensten te onderscheiden van elektronische diensten. Volgens het btw-comité (bijna unaniem) vereist bemiddeling een actieve betrokkenheid van de tussenpersoon die verder gaat dan de geautomatiseerde levering die wordt geboden met geringe mate van menselijke ingrijpen.¹⁸⁹ Gezien de grens ligt bij het al dan niet aanwezig zijn van geringe mate van menselijke ingrijpen, volgt dat het btw-comité een voorkeur heeft voor het karakteriseren van een dienst als een elektronisch dienst boven een bemiddelingsdienst. Dit standpunt kan verdedigd worden vanuit praktisch oogpunt: ten tijde van werking van het MOSS konden enkel leveranciers van digitale diensten gebruikmaken van de MOSS-aangifte, terwijl

¹⁸⁶ Idem, p.20.

¹⁸⁷ Art. 44 Btw-richtlijn; Art

¹⁸⁸ Guidelines resulting from the 102nd meeting of 15 March 2010, Document D – taxud.c.1 (2015)4128689 – 862, onderdeel 7.

¹⁸⁹ Guidelines resulting from the 107th meeting of 8 July 2016, document D – taxud.c.1 (2017)1402399 – 914.

leveranciers van bemiddelingsdiensten destijds hun aangifte middels het reguliere aangiftebiljet indienden. Daarnaast brengt een voorkeur voor elektronische diensten boven bemiddelingsdiensten in de meeste gevallen met zich mee dat de belastingheffing in B2C-verband beter aansluit bij het doel om consumptie te belasten in het land waar die consumptie plaatsvindt.¹⁹⁰

4.4.2 Samenloop met plaats-van dienstregel culturele diensten e.d.

Voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke diensten (hierna: culture e.d. diensten) geldt dat de plaats-van-dienstregel voor deze diensten net als bemiddelingsdiensten kan samenvallen met de plaats-van-dienstregel van elektronische diensten. Ook voor culturele e.d. diensten geldt dat deze net als elektronische diensten makkelijk op afstand kan worden verricht en dient ter afbakening met elektronische diensten weer de vraag worden gesteld of er sprake is van een automatische dienstverlening zonder of met geringe mate van menselijke ingrijpen.¹⁹¹

De plaats van maatschappelijke diensten in B2C-verband is de plaats waar deze activiteiten daadwerkelijk worden verricht.¹⁹² Indien deze diensten op afstand worden verricht rijst de vraag op waar deze diensten in de heffing moeten worden betrokken. Dienen deze diensten belast te worden waar deze daadwerkelijk worden verricht (fiscale lot culturele e.d. diensten) of dienen deze belast te worden waar de afnemer is gevestigd (fiscale lot elektronische diensten)?

4.4.2.1 Het Geelen arrest¹⁹³

Een voorbeeld waar onduidelijkheid kan plaatsvinden omtrent de plaats van een dienst kan gevonden worden in het Geelen-arrest.

In het Geelen-arrest exploiteert de heer Geelen websites vanuit Nederland waarop bezoekers tegen betaling erotische webcamsessies kunnen afnemen. De bezoekers zijn gevestigd in Nederland. De heer Geelen sluit arbeidsovereenkomsten met modellen op de Filipijnen en stelt hen de benodigde hard- en software ter beschikking. De webcamsessies zijn verder interactief van aard, hetgeen met

¹⁹⁰ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.20.

¹⁹¹ J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merkx en P.J.B.G. Schrijver, Btw en e-commerce, Kluwer 2021, p.28.

¹⁹² Art. 52, onderdeel a Btw-richtlijn.

¹⁹³ HvJ 8 mei 2019, zaak C-568/17 (Geelen).

zich meebrengt dat de bezoekers in Nederland met de Filipijnse modellen kunnen communiceren. In dit kader wordt hen de mogelijkheid geboden om de modellen specifieke verzoeken te doen.

In geschil is waar de plaats van deze dienst wordt genoten. De heer Geelen betoogt dat de plaats van dienst op de Filipijnen is, terwijl de Nederlandse fiscus betoogt dat bij het vaststellen van de plaats van dienst gekeken dient te worden naar waar de bezoekers zich bevinden op het moment zij de dienst afnemen.

Het HvJ oordeelt uiteindelijk dat de door de heer Geelen verrichte dienst een gemakkelijksdienst betreft welke, wordt geacht daadwerkelijk verricht te worden op de plaats waar de dienstverlener is gevestigd¹⁹⁴. Het HvJ gaat niet in op de vraag van de verwijzende rechter of desbetreffende dienst gekwalificeerd kan worden als elektronische dienst. De afnemers van de dienst zijn namelijk allen gevestigd in één lidstaat waardoor in de onderhavige zaak niet hoeft te worden bepaald of er sprake is van een elektronische dienst.

Indien afnemers van deze webcamsessies gevestigd waren in verschillende lidstaten zou mijns inziens geen sprake zijn van een elektronische dienst. Afnemers van De heer Geelen wordt namelijk de mogelijkheid geboden om interactief te communiceren met de Filipijnse modellen, waarbij de dienst aangepast kan worden aan de individuele wensen van de klant. Aan de hand hiervan kan gesteld worden dat er geen sprake is van menselijke ingrijpen waardoor de dienst niet gekwalificeerd kan worden als elektronische dienst.¹⁹⁵

4.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is uitgebreid ingegaan op wat verstaan kan worden onder elektronische diensten waarbij Europese wetgeving en richtsnoeren van het btw-comité de revue hebben gepasseerd. Artikel 7, leden 2 en 3 Btw-uitvoeringsverordening noemen respectievelijk voorbeelden van wat wel en niet als elektronische diensten aangemerkt kan worden. Ook in bijlage II van de Btw-richtlijn heeft de Europese wetgever een lijst opgenomen met diensten die in ieder geval als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt. Dit neemt niet weg dat andere dan in artikel 7, lid 2 en bijlage II Btw-richtlijn genoemde diensten niet gekenmerkt kunnen worden als

¹⁹⁴ Idem, r.o. 53.

¹⁹⁵ Zie paragraaf 4.3.3.

elektronische diensten. Andersom geldt dat ook andere dan in artikel 7, lid 3 genoemde diensten niet als elektronische diensten kunnen worden gekenmerkt.

In de praktijk blijkt dat het toetsingselement “geringe mate van menselijke ingrijpen” uit de definitie van elektronische diensten conform artikel 7 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening, lastig vast te stellen is. Het btw-comité heeft middels werkdocumenten en richtsnoeren getracht hier invulling aan te geven. Uit deze richtsnoeren volgt dat het vaststellen van geringe mate van menselijke ingrijpen beoordeeld dient te worden aan de hand van de relatie tussen leverancier en afnemer in verhouding tot de betreffende prestatie. In dit kader dient te worden gekeken naar de mate van menselijke ingrijpen bij de dienstverrichter en niet bij de afnemer. Verder is het overbodig om bij de beoordeling van geringe mate van menselijke ingrijpen rekening te houden met de zogenoemde backoffice activiteiten. De dienst op zichzelf dient namelijk via elektronische weg en geautomatiseerd plaats te vinden.

Het btw-comité heeft ook richtsnoeren uitgevaardigd waaruit naar voren komt in welke gevallen in ieder geval sprake is van méér dan geringe mate van menselijke ingrijpen, hetgeen met zich meebrengt dat in deze gevallen de dienst niet als elektronische dienst kan worden aangemerkt. Hiervan is sprake indien:

- i) een element van interactie tussen de leverancier en de klant aanwezig is, waarbij het niet noodzakelijk is dat van deze interactie gebruik wordt gemaakt;
- ii) de diensten zijn aangepast aan de individuele wensen van de klant;
- iii) informatie niet op geautomatiseerde wijze aan de klant wordt doorgespeeld ten tijde van het verrichten van de prestatie.

Verder blijkt in de praktijk voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor culturele e.d. diensten samen te vallen. Voor beide typen diensten geldt namelijk dat deze net als elektronische diensten eenvoudig op afstand kunnen worden verricht. De plaats-van-dienstregels van elektronische diensten wijkt af van de plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten en maatschappelijke diensten. Derhalve is het uitermate relevant om deze diensten van elkaar te onderscheiden.

Wat betreft bemiddelingsdiensten stelt het btw-comité (bijna unaniem) dat voor bemiddeling een actieve betrokkenheid van de tussenpersoon vereist is die verder gaat dan de geautomatiseerde levering die wordt geboden met geringe mate van menselijke ingrijpen. Daarnaast geniet het btw-comité – vanuit praktische overwegingen – een voorkeur om diensten te karakteriseren als elektronische diensten in plaats van bemiddelingsdiensten. Dit brengt tevens met zich mee dat in de meeste gevallen de belastingheffing in B2C-verband beter aansluit bij het doel om op consumptie te belasten in het land waar die consumptie plaatsvindt.

Hoofdstuk 5 Toetsing definitie elektronische diensten

5.1 Inleiding

In hoofdstukken drie en vier zijn respectievelijk de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten en de definitie van elektronische diensten uitvoerig besproken. Hieruit is de volgende definitie naar voren gekomen:

*“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht”.*¹⁹⁶

Deze definitie bestaat in beginsel uit de volgende vier elementen:

- I) over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- II) wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn;
- III) slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen;
- IV) zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.

Mijns inziens zit het vierde element ingebakken in het eerste element. Een dienst verricht middels een elektronisch netwerk vereist bij voorbaat informatietechnologie. Daarnaast brengt in mijn optiek, een dienst waarbij sprake is van geringe mate van menselijke ingrijpen, automatisch met zich mee dat desbetreffende dienst grotendeels geautomatiseerd is. Derhalve zal in dit onderzoek de volgende twee elementen getoetst worden aan het in paragraaf 2.6 geformuleerde toetsingskader:

- I) Over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend
- II) Wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijke ingrijpen vergen.

In 2018 heeft Merx een voorstel gedaan om de huidige definitie aan te passen. De voorgestelde definitie zorgt volgens Merx dat meer diensten belast worden op de plaats van verbruik, hetgeen

¹⁹⁶ Artikel 7, lid 1 van de Btw-uitvoeringsverordening.

de plaats-van-dienstregels meer toekomstbestendig maakt. De voorgestelde definitie luidt, vertaald naar het Nederlands, als volgt:

“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.”¹⁹⁷

Deze definitie bestaat in beginsel uit de volgende drie elementen:

- i) over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- ii) waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden;
- iii) zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.

Het eerste en derde element komen in de definitie van Merckx terug. In dit kader heb ik eerder naar voren gebracht dat mijns inziens het derde element ingebakken zit in het eerste element. Een dienst verricht middels een elektronisch netwerk vereist namelijk bij voorbaat informatietechnologie. Derhalve zullen enkel het eerste en het tweede element getoetst worden.

In dit hoofdstuk zal de huidige definitie van elektronische diensten en de voorgestelde definitie van Merckx getoetst en becommentarieerd worden op basis van het in paragraaf 2.6 gevormde toetsingskader. De definities zullen getoetst worden aan de volgende beginselen:

1. Rechtskarakter: De belastingheffing moet plaatsvinden in het land van verbruik.
2. Neutraliteit: Belastingplichtigen die soortgelijke economische handelingen verrichten dienen op gelijke wijze in de heffing te worden betrokken.
3. Effectiviteit: De verschuldigde btw dient juist te worden bepaald, evenals op het juiste moment in het juiste land.
4. Rechtszekerheid en eenvoud: De belastingregels moeten duidelijk en eenvoudig te begrijpen zijn.
5. Efficiency: De nalevingskosten en administratieve lasten van de Belastingdiensten en belastingplichtigen dienen te worden geminimaliseerd.

¹⁹⁷ Merckx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.21.

6. Flexibiliteit: De belastingwetgeving moet ‘futureproof’ zijn.

Aan de hand van de resultaten kan een oordeel gevormd worden met betrekking tot het al dan niet wijzigen van de huidige definitie van elektronische diensten. In paragraaf 5.2 zal eerst de huidige definitie geanalyseerd worden. Vervolgens zal ik in paragraaf 5.3 de voorgestelde definitie van Merkx toetsen aan het toetsingskader. In paragraaf 5.4 zal ik vervolgens afsluiten met een conclusie.

5.2 Toetsing huidige definitie

5.2.1 Huidige definitie in verhouding tot het rechtskarakter van de btw

In paragraaf 2.3 is een uiteenlopende discussie beschreven met betrekking tot wat onder het rechtskarakter van de btw kan worden verstaan. Daaruit is naar voren gekomen dat op deze vraag geen eenduidig antwoord te vinden is. In de fiscale literatuur wordt daarentegen wel consensus bereikt dat met het antwoord op de vraag wat het rechtskarakter van de btw is, gekeken moet worden naar het antwoord op de vraag wie en wat men beoogt te belasten.¹⁹⁸ Dit antwoord valt enigszins te herleiden naar artikel 1 lid 2 van de Btw-richtlijn. Uit deze bepaling komt naar voren dat het btw-stelsel in beginsel gericht is om particuliere consumptie te belasten, hetgeen bereikt wordt door – uit doelmatigheidsoverwegingen – consumptieve bestedingen te belasten.¹⁹⁹ Hieruit volgt dat bij het toetsen van de btw-behandeling van elektronische diensten aan het rechtskarakter van de btw, de vraag of de particuliere consumptie belast wordt normstellend is. Daarbij dient door de wetgever gedefinieerde normen van het subject²⁰⁰ en object²⁰¹ (behandeld in paragraaf 3.2.2.) in ogenschouw te worden genomen.²⁰²

De definitie van elektronische diensten strookt met het rechtskarakter van de btw indien – als gevolg van deze definitie – heffing plaats vindt in het land van verbruik.

¹⁹⁸ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 41; zie ook G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 25; zie ook M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer, Kluwer, 2011, par. 2.2.1; en A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden*, par. 7.5.

¹⁹⁹ Zie paragraaf 2.3.

²⁰⁰ Art. 9 Btw-richtlijn.

²⁰¹ Art. 2 Btw-richtlijn.

²⁰² G.J. van Norden, *Het concern in de BTW (diss)*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 28.

Het eerste element van de definitie van elektronische diensten impliceert dat diensten in ieder geval over het internet of een elektronisch netwerk moet worden verleend om als elektronische diensten te kunnen worden aangemerkt. Dit brengt met zich mee dat dergelijke diensten eenvoudig op afstand kunnen worden verricht aan afnemers. Indien aangesloten wordt bij de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels zal de btw verschuldigd zijn in het land van de dienstverrichter²⁰³, hetgeen niet strookt met het rechtskarakter van de btw. Indien echter aangesloten wordt bij uitzonderingsregel van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten in B2C-verband brengt dit met zich mee dat btw verschuldigd zal zijn in het land waar de afnemer zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft²⁰⁴, hetgeen het rechtskarakter van de btw ten goede komt.

Het tweede element van de definitie van elektronische diensten benadrukt dat over het internet of elektronische netwerk verleende dienst, geringe mate van menselijke ingrijpen moet vergen, wil het gekwalificeerd worden als elektronisch dienst. Mijns inziens beperkt dit criterium het toepassingsbereik van de definitie van elektronische diensten als gevolg van het stellen van een extra voorwaarde, waardoor minder diensten aangemerkt kunnen worden als elektronische diensten. Immers, over het internet of elektronische netwerk verleende diensten met meer dan geringe mate van menselijke ingrijpen vallen buiten de boot omtrent het al dan niet kwalificeren van een dienst tot een elektronische dienst. Derhalve erodeert het tweede criterium, indien aangesloten wordt bij de uitzonderingsregel van de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten waarmee btw verschuldigd is in het land van de afnemer, het rechtskarakter van de btw.

In hoofdstuk drie zijn de plaats-van-dienstregels van elektronische uitvoerig geanalyseerd. Opvallend in deze analyse is dat de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten de afgelopen decennia dusdanig is veranderd dat deze afwijkt van de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels. Mijns inziens is dit in het licht van het rechtskarakter van de btw te rechtvaardigen. Deze veranderde plaats-van-dienstregels hebben met zich meegebracht dat sinds 2015 de plaats van een elektronische dienst ten alle tijden geacht wordt plaats te vinden in het land van de afnemer. Dit is in lijn met het bestemmingslandbeginsel welke voortvloeit uit het rechtskarakter van de btw. Immers, het rechtskarakter van de btw berust er op dat op de elektronische dienst een algemene verbruiksbelasting wordt geheven. Een dienst wordt ‘verbruikt’ door een afnemer,

²⁰³ Art. 45 Btw-richtlijn.

²⁰⁴ Art. 56, lid 1, onder k Btw-richtlijn; zie ook paragraaf 3.3.2.

waardoor het belasten van de elektronische dienst in het land van de afnemer het rechtskarakter van de btw ten goede komt.

5.2.2. Huidige definitie in verhouding tot het neutraliteitsbeginsel

In paragraaf 2.4 zijn verschillende verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel uitgelicht. De juridische neutraliteit wordt gezien als de overkoepelende term van alle verschijningsvormen van neutraliteit.²⁰⁵ Gelet op de geschiedenis van de plaats-van-dienstregels²⁰⁶ van elektronische diensten dient de huidige btw-behandeling van elektronische expliciet te leiden naar een fiscaal neutrale belastingheffing, opdat de mededingingsneutraliteit van het Europese btw-stelsel wordt gewaarborgd. Dit wordt bereikt door soortgelijke economische handelingen door dezelfde soort belastingplichtigen fiscaal hetzelfde te behandelen ongeacht vanuit welke jurisdictie deze handelingen worden verricht.²⁰⁷ In het kader van de centrale probleemstelling dient nagegaan te worden of de fiscale behandeling van elektronische diensten de neutraliteit tussen belastingplichtigen waarborgt.

In hoofdstuk 4 is uitgebreid de reikwijdte omtrent het al dan niet kwalificeren van een dienst als elektronische dienst aan de orde gekomen. Voor het kwalificeren van een dienst als elektronische dienst dient in eerste instantie artikel 7 lid 1 Btw-uitvoeringsverordening te worden geraadpleegd. Vervolgens noemen leden 2 en 3 respectievelijk voorbeelden op van diensten die wel dan wel niet vallen onder de reikwijdte van het begrip elektronische diensten voor de btw. Daarenboven maakt bijlage II van de Btw-richtlijn en richtsnoeren van het btw-comité het riedeltje af. Aan de hand van twee voorbeelden zal ik beoordelen in hoeverre de fiscale behandeling van elektronische diensten in lijn is met het neutraliteitsbeginsel.

Het eerste element van de definitie van elektronische diensten impliceert dat diensten in ieder geval over het internet of een elektronisch netwerk moet worden verleend om als elektronische diensten te kunnen worden aangemerkt. Dit brengt met zich mee dat dergelijke diensten eenvoudig op afstand kunnen worden verricht aan afnemers. De vraag is of het toepassen van dit criterium leidt tot een neutrale belastingheffing. In dit kader vergelijk ik een bioscoop dat filmvoorstellingen aanbiedt aan haar bezoekers en Netflix, een bedrijf dat online streamingsdiensten levert voor films

²⁰⁵ M.M.W.D. Merx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer: Kluwer, 2011, par 2.3.1.

²⁰⁶ Zie paragraaf 3.3.1.

²⁰⁷ M.M.W.D. Merx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer: Kluwer, 2011, par 2.3.1.

en series. Het eerste criterium brengt met zich mee dat diensten in ieder geval over het internet of een elektronisch netwerk dienen te worden verleend om als elektronische diensten te kunnen worden aangemerkt. Als gevolg van dit criterium valt een bioscoop die filmvoorstellingen aanbiedt aan haar bezoekers niet onder elektronische diensten, terwijl een bedrijf als Netflix dat online streamingsdiensten voor films en series aanbiedt wel aan het eerste criterium voldoet. Hierdoor worden beiden diensten fiscaal op een andere wijze in de heffing betrokken. De vraag is of ten gevolge hiervan de neutraliteit tussen deze twee belastingplichtigen in het geding komt. Mijns inziens verschillen deze twee diensten in de ogen van de consument en verdient derhalve een ongelijke btw behandeling de voorkeur. Het aanbieden van streamingsdiensten voor films maakt het voor de consument mogelijk om een film eenvoudig vanuit huis op de bank te bekijken, terwijl het bekijken van filmvoorstelling op het grote doek naar mijn mening meer als een uitstapje wordt gezien waarbij de consument ook op locatie aanwezig dient te zijn.

Het tweede element van de definitie van elektronische diensten benadrukt dat over het internet of elektronische netwerk verleende dienst, geringe mate van menselijke ingrijpen moet vergen, wil het gekwalificeerd worden als elektronisch dienst. Stel onderneming X verricht een onderwijsdienst waarbij de leerkracht de inhoud van de cursus over het internet of elektronische netwerk uiteenzet. Op grond van artikel 7, lid 3, onderdeel j van de Btw-uitvoeringsverordening valt deze dienst niet onder elektronische diensten. Tegelijkertijd verricht onderneming Y een onderwijsdienst op afstand welke valt onder de indicatieve lijst van elektronische diensten genoemd in bijlage II, onder 5 van de Btw-richtlijn. Deze bepaling wordt in bijlage I, onder 5 van de Btw-uitvoeringsverordening verduidelijkt. Hieruit komt naar voren dat de in bijlage II, onder 5 genoemde dienst enkel als elektronische dienst kwalificeert indien sprake is van geautomatiseerd afstandsonderwijs dat enkel over het internet of soortgelijke elektronische netwerken kan worden verstrekt en dat weinig of geen menselijk ingrijpen vergt, met inbegrip van virtuele klaslokalen. Deze bepalingen lijken te suggereren dat in situaties waarin een livecollege kan worden bijgewoond dit niet als elektronische dienst kan worden aangemerkt (onderneming X), terwijl als E-learning op automatische wijze geregistreerd en verstrekt worden (onderneming Y) deze wel als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt. Het voorbeeld brengt namelijk in kaart dat een livecollege en een vooraf opgenomen college dat op een later tijdstip bekeken kan worden op ongelijke wijze in de heffing worden betrokken. EU-lidstaten hebben echter nagenoeg unaniem gestemd om online toegang tot seminars waar alleen passieve deelname mogelijk is te kwalificeren

als elektronische diensten.²⁰⁸ Dientengevolge wordt het verlenen van toegang tot een online seminar waar actieve deelname mogelijk niet gekenmerkt als elektronische dienst. De vraag is of in het kader van neutraliteit het te rechtvaardigen is om toegang tot online seminars waar wel dan wel niet actieve deelname mogelijk is, fiscaal verschillend te behandelen. In navolging van Merkx stel ik dat een ongelijke btw behandeling enkel te rechtvaardigen is, indien interactie tussen de docent en student tijdens het livecollege mogelijk is.²⁰⁹ Het stellen van vragen vergt mijns inziens namelijk meer dan geringe mate van menselijke ingrijpen. Mijns inziens zal een online seminar waarbij vragen gesteld kunnen worden anders beleefd worden door de student dan een online seminar waarbij geen vragen gesteld kunnen worden. In het eerste geval wordt namelijk de mogelijkheid geboden om te discussiëren met de docent en studiegenoten, terwijl het tweede geval mijns inziens past in het rijtje van een documentaire op Netflix.

Aan de hand van bovenstaande voorbeelden kan gesteld worden dat de fiscale behandeling van elektronische diensten strookt met het neutraliteitsbeginsel. De criteria “over het internet verleend worden” brengt bijvoorbeeld met zich mee dat het vanuit huis streamen van films fiscaal anders behandeld wordt dan het bekijken van een filmvoorstelling in een bioscoop. In dit kader heb ik betoogd dat deze twee diensten in de ogen van de consument verschillen en derhalve een ongelijke btw behandeling de voorkeur geniet. Wat betreft de criteria “gering mate van menselijke ingrijpen” komt naar voren dat in de praktijk een online seminar waarbij enkel passieve deelname mogelijk is fiscaal anders behandeld dan een online college waarbij studenten de mogelijkheid worden geboden om vragen te stellen. Hieromtrent heb ik betoogd dat ook deze twee diensten – bezien vanuit de ogen van de consument – anders beleefd zal worden en derhalve een ongelijke btw behandeling te rechtvaardigen is.

5.2.3. Huidige definitie in verhouding tot effectiviteit

Het belasten van elektronische diensten dient effectief te zijn, opdat sprake kan zijn van een robuuste belastingheffing. Dit brengt met zich mee dat belastingheffing nimmer mag leiden tot dubbele heffing dan wel non-heffing teneinde belastinginkomsten te waarborgen en economische verstoringen te elimineren. Dergelijke risico's dienen te worden geminimaliseerd. Een effectieve

²⁰⁸ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 8, sub a.

²⁰⁹ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.18.

belasting brengt met zich mee dat de verschuldigde belasting juist dient te worden bepaald, evenals op het juiste moment in het juiste land.

Een effectieve belastingheffing zal plaatsvinden indien lidstaten dezelfde interpretatie hebben van de definitie van elektronische diensten. Wederom geldt dat sprake moet zijn van een (i) over een elektronisch netwerk verleende dienst met (ii) gering mate van menselijke ingrijpen. In de praktijk zal hierover echter verschillend over worden geoordeeld met als gevolg dubbele heffing dan wel non-heffing. Ter illustratie schets ik het volgende voorbeeld:

Stel dat een belastingadvieskantoor in Italië online toegang tot een seminar omzetbelasting verleend aan in Nederland studerende studenten teneinde het kennisniveau van de studenten voor het tentamen omzetbelasting te verhogen. De studenten worden enkel de mogelijkheid geboden om passief deel te nemen aan deze seminar, dat wil zeggen zonder interactie met de aanbieder van het seminar. De vraag is op welke manier deze dienst in de heffing dient te worden betrokken. EU-lidstaten hebben bijna unaniem gestemd om online toegang tot seminars waar alleen passieve deelname mogelijk is te kwalificeren als elektronische diensten.²¹⁰ Dit brengt met zich mee dat enkele lidstaten het standpunt innemen een dergelijke dienst niet te kwalificeren als elektronische dienst. Stel dat Nederland tegen heeft gestemd, hetgeen met zich meebrengt dat door de belastingadvieskantoor verrichte dienst gekenmerkt wordt als een onderwijsdienst. Stel dat Italië daarentegen voor heeft gestemd en dergelijke diensten wel als een elektronisch dienst kwalificeert. De dienst wordt volgens Italië geacht plaats te vinden in Nederland waarbij Nederlandse btw – al dan niet via het OSS – in rekening dient te worden gebracht. De Nederlandse fiscus beschouwt de dienst als een onderwijsdienst en wordt volgens Nederland geacht plaats te vinden in Italië.

Bovenstaand voorbeeld brengt uitdrukkelijk naar voren dat in sommige situaties sprake is van dubbele non-heffing. De Nederlands fiscus hanteert namelijk Italië als plaats van dienst, terwijl de Italiaanse fiscus daarentegen Nederland als plaats van dienst hanteert waardoor geen van beide landen uiteindelijk zal heffen. Er doen zich ook situaties voor waar sprake is van dubbele heffing. Hiervan is sprake indien, in het voorbeeld van de Italiaanse belastingadvieskantoor, Nederland als gevolg van een andere interpretatie van de wet het standpunt inneemt om de dienst als elektronische dienst te kwalificeren, terwijl Italië de dienst als onderwijsdienst wil kwalificeren.

²¹⁰ Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 8, sub a.

In dit geval hanteert de Nederlandse fiscus Nederland als plaats van dienst, terwijl de Italiaanse fiscus de dienst in Italië acht plaats te vinden.

Met betrekking tot het eerste criterium zal tussen lidstaten mijns inziens geen onenigheid plaatvinden. Het is namelijk duidelijk waarneembaar of een dienst wel of niet via het internet of elektronisch netwerk wordt verleend. In dit kader is noemenswaardig dat de dienst an sich via het internet of elektronisch netwerk moet worden verricht om als elektronische diensten te worden aangemerkt en niet enkel de zending hiervan. Ter illustratie, stel een belastingadviseur die zijn cliënt van belastingadvies voorziet, welke hij in een niet-gestandaardiseerde pdf-bestand opneemt en per e-mail naar zijn cliënt verstuurd. Artikel 7, lid 3, onder i, voorkomt dat dergelijke diensten als elektronische diensten worden aangemerkt ondanks dat deze elektronisch verstuurd worden. Het versturen van de e-mail geschiedt namelijk handmatig en het pdf-bestand is aangepast aan de persoonlijke behoeften van de cliënt.²¹¹ In mijn optiek zullen discussies met betrekking tot het al dan niet verrichten van een dienst via het internet of elektronisch netwerk enkel voorvallen in gevallen wanneer een dienst deels via het internet of elektronisch netwerk wordt verleend en deels op locatie. Echter, de vervolgvraag in dergelijke gevallen is in hoeverre nog sprake kan zijn van geringe mate van menselijke ingrijpen. Mijns ziens zal de dienstverrichter in dergelijke gevallen enkel kiezen om zijn diensten deels via het internet of elektronisch netwerk te verlenen en deels op locatie ingeval hij meer dan geringe mate van menselijke ingrijpen nodig acht om zijn dienst te kunnen verlenen. Immers, waarom zou de dienstverrichter of de afnemer ter afname van de dienst zich op locatie begeven als deze dienst ook op geautomatiseerde wijze afgenomen kan worden? Derhalve lijkt het mij onwaarschijnlijk dat discussies zich zullen voordoen met betrekking tot het al dan niet verrichten van een dienst via het internet of elektronisch netwerk.

Het tweede criterium van elektronische diensten “geringe mate van menselijke ingrijpen” zaait daarentegen tweedracht tussen lidstaten waardoor de effectiviteit van de belastingheffing in het geding komt. Aangezien de interpretaties van verschillende lidstaten met betrekking tot het eerste criterium niet ver van elkaar zullen staan ben ik van mening dat het tweede criterium “geringe mate van menselijke ingrijpen” tweedracht zaait tussen lidstaten waardoor de effectiviteit van de

²¹¹ In gevallen waar een gestandaardiseerd pdf-bestand wordt verstuurd ben ik in navolging van Merckx van mening dat enkel sprake is van een elektronische dienst indien een systeem de betaling, voorafgaand de levering van dienst, controleert en de activiteit van de dienstverrichter slechts beperkt is tot het inloggen in desbetreffende systeem om vervolgens, middels het klikken op een knop, de e-mail te versturen.

belastingheffing in het geding komt. Zonder de samenloop van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten en de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor culturele diensten e.d. te bagatelliseren, reveleert de scala voorbeelden van (niet) elektronische diensten in de wet en daarbovenop de richtsnoeren van het btw-comité om elektronische diensten te onderscheiden van andere diensten, de moeilijkheidsgraad van het tweede criterium.

Daarnaast is mijns inziens de Europese wetgever tekortgeschoten in het definiëren van de term “geringe mate”. In paragrafen 4.3.2 en 4.3.3 heb ik aanknopingspunten besproken wanneer respectievelijk wél en géén sprake is van geringe mate van menselijke ingrijpen. Echter, het motiveren van deze term middels een duidelijk meetinstrument om na te gaan in welke gevallen men kan spreken over een ‘geringe mate’ blijft uit. In het belastingrecht komen namelijk regelmatig termen voor die een bepaalde hoegrootheid aangeven. Voorbeelden hiervan zijn termen als ‘in belangrijke mate’, ‘grotendeels’, ‘hoofdzakelijk’ en ‘nagenoeg geheel’ welke respectievelijk een hoegrootheid aangeven van 30% of meer, meer dan 50%, 70% of meer en 90% of meer.²¹² Welke hoegrootheid aan de term ‘geringe mate’ in Europees verband moet worden toegekend blijft in nevelen gehuld. In het Nederlandse belastingrecht heeft de staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) eerder in een besluit in het kader van de liquidatieregeling, Art. 13d Wet VPB 1969, naar voren gebracht dat geen sprake is van gedeeltelijk voortzetting van de activiteiten indien deze activiteiten kwalitatief bijkomstig en qua omvang gering is. Hieromtrent heeft de staatssecretaris ‘gering’ gedefinieerd als ‘minder dan 5%’.²¹³ Verder heeft de Hoge Raad in 1969 omtrent het al dan niet passiveren van een jaarlijks rentebedrag over de creditering van overwaarde van de inbreng van de aandeelhouders het volgende besloten: “*dat nu, [...] tussen het nominale bedrag en de contante waarde van die schuld slechts een gering verschil - van nog geen 5% - bestond [...] te passiveren*”.²¹⁴

De vraag is of het toekennen van de hoegrootheid 5% aan de term ‘geringe mate’ ook in Europees verband geldt aangezien de bovengenoemde voorbeelden afspelen in het nationale belastingrecht, terwijl de omzetbelasting op Europees niveau is geharmoniseerd. Zélfs ingeval deze vraag

²¹² C. Bruijsten, Waarschijnlijkheid van fiscale rechtsgevolgen. (Fiscale Monografieën nr. 145), Deventer: Wolters Kluwer 2016, p.170.

²¹³ Besluit van 12 juli 2010, nr. DGB2010/2154M, onderdeel 5.9.2.1.

²¹⁴ HR 19 februari 1969. Nr. 16 063, BNB 1969/142, via Navigator.

bevestigend kan worden beantwoord valt mijns inziens in de context van ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ geen touw aan vast te knopen. In bijvoorbeeld het kader van de liquidatieregeling, Art. 13d Wet VPB 1969, is eenvoudig te bepalen of niet meer dan 5% van de activiteiten van de geliquideerde onderneming voortgezet wordt. Maar wanneer zou sprake kunnen zijn van 5% menselijke ingrijpen?

5.2.4. Huidige definitie in verhouding tot rechtszekerheid en eenvoud

In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre de fiscale behandeling van elektronische diensten in de btw rechtszekerheid en eenvoud biedt. Dit brengt met zich mee dat wet- en regelgeving dusdanig geformuleerd dient te zijn, dat belastingplichtigen moeten kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand aan een transactie, inclusief weten wanneer, waar en hoe de belasting moet zijn verantwoord. Om dit doel te bereiken dienen belastingplichtigen voorafgaand een transactie eenvoudig na te kunnen of er sprake is van (i) over een elektronisch netwerk verleende dienst met (ii) gering mate van menselijke ingrijpen.

Het eerste criterium zal mijns inziens in het kader van rechtszekerheid en eenvoud geen problemen opleveren. Het is namelijk voor leverancier van elektronische diensten van tevoren duidelijk waarneembaar of een dienst wel of niet via het internet of elektronisch netwerk wordt verleend. In dit kader verwijs ik naar hetgeen in paragraaf 5.2.3 hierover is betoogd.

Het toepassen van het tweede criterium zal de belastingplichtige daarentegen zwaar op de maag liggen. Zoals eerder naar voren is gebracht is het onderscheiden van elektronische diensten van andere diensten voor belastingplichtigen voornamelijk op twee fronten een doorn in het oog. In de eerste plaats blijft onduidelijk wanneer sprake is van geringe mate van menselijke ingrijpen, hetgeen zich uitdrukt in dat de Europees wetgever nodig acht een scala aan voorbeelden van elektronische diensten in de wet op te nemen om te verduidelijken wanneer een dienst wel óf niet als elektronische dienst aangemerkt kan worden. In dit kader verwijs ik naar hetgeen is betoogd in paragraaf 5.2.3.

In de tweede plaats blijkt voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor diensten op bijvoorbeeld het gebied van amusement, onderwijs, sport en wetenschap samen te lopen, hetgeen met zich meebrengt dat het voor de belastingplichtige in kwestie

onduidelijk is waar en op welke wijze de omzetbelasting moet worden verantwoord. In dit kader verwijst ik naar het voorbeeld van de Italiaanse belastingadvieskantoor in paragraaf 5.2.3.

De voorbeelden van diensten die wel dan wel niet onder elektronische diensten kunnen vallen krachtens artikel 7 van de Btw-uitvoeringsverordening dienen om de kwalificatie van elektronische diensten eenvoudiger te maken. Tegelijkertijd ben ik van mening in hoeverre van een belastingplichtige gevraagd kan worden een duik te nemen in de Btw-uitvoeringsverordening, Btw-richtlijn en richtsnoeren van het btw-comité om met zekerheid vast te kunnen stellen wat de aard van zijn dienst is en daarmee wat zijn fiscale verplichtingen zijn. Al met al kan gesteld worden dat de fiscale behandeling van elektronische diensten als gevolg van het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ ingewikkeld is, waardoor het voor belastingplichtigen lastig is om te kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand aan een transactie.

5.2.5. Huidige definitie in verhouding tot efficiency

In deze paragraaf wordt de definitie van elektronische diensten getoetst aan efficiëntie. De belastingautoriteiten hebben vanzelfsprekend voordeel indien belastingen efficiënt – dat wil zeggen tegen zo laag mogelijke kosten – kunnen worden geïnd. Ook belastingplichtigen hebben baat bij een efficiënte belasting. Lage administratieve lasten maken het voor belastingplichtigen toegankelijker zich bezig te houden met grensoverschrijdende dienstverlening. De definitie van elektronische diensten brengt een efficiënte belastingheffing teweeg indien de nalevingskosten en administratieve lasten van de Belastingdiensten en belastingplichtigen worden geminimaliseerd.

In de vorige paragrafen is door middel van voorbeelden uitdrukkelijk naar voren gekomen - dat als gevolg van het tweede criterium van de definitie van elektronische diensten - situaties zich voordoen waarbij het onduidelijk is of een dienst gekwalificeerd kan worden als elektronische dienst. Deze rechtsonzekerheid heeft ook gevolgen voor de efficiëntie van een belasting. Indien belastingplichtigen niet kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand aan een transactie, inclusief weten wanneer, waar en hoe de belasting moet zijn verantwoord kunnen zij hun compliance systemen hier ook niet op aanpassen. Daarnaast is, als gevolg van de geconstateerde rechtsonzekerheid, aannemelijk dat belastingplichtigen en belastingdiensten achteraf hun administratie moeten wijzigen. Eerder is namelijk naar voren gekomen dat de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten in B2C-verband afwijkt van andere diensten in B2C-

verband. Indien achteraf blijkt dat een dienst ten onrechte als elektronische dienst is gekwalificeerd brengt dit met zich mee dat het land waar heffing heeft plaatsgevonden ten onrechte btw heeft gerekend. Het achteraf corrigeren van de fiscale behandeling van een verrichte dienst gaat gepaard met extra inspanningen en daarmee extra compliance kosten voor zowel de belastingplichtige als De Belastingdienst.

5.2.6 Huidige definitie in verhouding tot flexibiliteit

In deze paragraaf zal de huidige definitie van elektronische diensten getoetst worden aan flexibiliteit. Een flexibele belastingheffing heeft ten gevolge dat deze gelijke tred houdt met technologische en commerciële ontwikkelingen. De belastingheffing dient dus ‘futureproof’ te zijn.

Momenteel is het aantal op afstand verrichte diensten met grote mate van menselijke ingrijpen beperkt. In de toekomst is deze groep diensten als gevolg van technische ontwikkelingen waarschijnlijk vele malen groter. De huidige ontwikkelingen op bijvoorbeeld het gebied van Coviv-19, dwingen bedrijven steeds meer om op een afstand hun diensten te verrichten. Teneinde een dienst te kwalificeren als elektronische diensten, dient deze dienst over het internet of elektronische netwerk te worden verleend (i) en sprake te zijn van geringe mate van menselijke ingrijpen (ii). Indien diensten als gevolg van technologische ontwikkelingen in de toekomst dikwijls op afstand worden verricht, blijft de vraag of sprake is van geringe mate van menselijke ingrijpen teneinde een dienst al dan niet te kwalificeren als elektronische dienst. Als gevolg hiervan zal het BTW comité meer richtsnoeren moeten uitvaardigen over het al dan niet onderscheiden van een dienst als elektronische dienst, waarbij unanimititeit tussen lidstaten - zoals eerder beschreven - niet altijd van toepassing is. Dit heeft ten gevolge dat in de toekomst de belastingheffing veelvuldig niet effectief zal zijn.

Zelfs indien toekomstige op afstand verrichte diensten eenvoudig als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt komt dit de flexibiliteit van de belastingheffing niet ten goede. Immers, het risico op het samenvallen van de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor diensten op bijvoorbeeld het gebied van amusement, onderwijs, sport en wetenschap zal zich vaker voordoen als gevolg van het groter worden van de groep elektronische diensten.

Bovenstaand oordeel omtrent flexibiliteit van de definitie van elektronische diensten wordt nagenoeg eveneens door Merx betoogd In “*VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal*”.²¹⁵ Zij doet daarbij een voorstel – welke in de volgende paragraaf getoetst zal worden – om de flexibiliteit te verbeteren. Op dit oordeel breng ik graag een nuance aan.

Betoogd kan namelijk worden dat de huidige definitie van elektronische diensten zijn tijd wellicht vooruit is. In dit kader verwijs ik graag naar de opkomst van “*kunstmatige intelligentie*” (artificial intelligence). Kunstmatige intelligentie biedt computersystemen de mogelijkheid om menselijke intelligentie te imiteren om taken zelf uit te voeren en zichzelf tijdens dit proces te verbeteren.²¹⁶ Een bekend voorbeeld hiervan zijn geautomatiseerde gesprekspartners (online chatbots) die kunstmatige intelligentie gebruiken om problemen van cliënten sneller en gericht te verhelpen. In de vorige paragrafen is naar voren gekomen dat het probleem in het al dan niet aanmerken van een dienst als elektronische dienst, geworteld is in het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’. In de praktijk blijkt namelijk lastig vast te stellen wanneer hiervan sprake is. Uit de beschrijving van kunstmatige intelligentie komt direct naar voren dat ‘het menselijke kunnen’ vervangen wordt door computersystemen. Derhalve verwacht ik in de toekomst met vergevorderde kunstmatige intelligentie minder twijfelgevallen omtrent het kwalificeren van een dienst als elektronische dienst: ‘menselijke ingrepen’ worden namelijk vervangen door geautomatiseerde computersystemen.

Ter illustratie, Stel dat een docent haar studenten online laat deelnemen aan een werkgroep opdracht waarbij de instructies voor het voltooien van de opdracht van tevoren op het online platform wordt geüpload. De studenten worden de mogelijkheid geboden om vragen aan de docenten te stellen welke met behulp van een online chatbot beantwoord zullen worden. De online chatbot heeft zich namelijk de afgelopen jaren dusdanig ontwikkeld dat veel voorkomende vragen automatisch zijn geïncorporeerd. Indien de studenten met zowel de instructies als de online chatbot niet uit de voeten kunnen, bijvoorbeeld door een storing, biedt het online platform een noodknop waarbij contact met de docent alsnog mogelijk is om deze storing te verhelpen. De vraag is of deze dienst bestempeld kan worden als elektronische dienst.

²¹⁵ Merx, *VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal*, IBFD 2018, p.21.

²¹⁶ Andreas M. Kaplan and Michael Haenlein, “Siri, Siri, in My Hand: Who’s the Fairest in the Land? On the Interpretations, Illustrations, and Implications of Artificial Intelligence,” *Business Horizons*, 62/1 (January/February 2019): p. 15-25.

Mijns inziens kan de hierboven geschetste scenario met de huidige definitie eenvoudig gekenmerkt worden als elektronische dienst. In de eerste plaats is er sprake via het internet of elektronisch netwerk verleende dienst (i). In de tweede plaats kan eenvoudig betoogd worden dat sprake is van geringe mate van menselijke ingrijpen (ii). Alhoewel sprake is van interactie tussen ‘docent’ en de afnemer, vindt deze interactie geheel op geautomatiseerde wijze plaats. Daarnaast is in paragraaf 4.3.2. naar voren gekomen dat de Europese Commissie van mening is dat het incidenteel ingrijpen van leveranciers niet per definitie leidt tot het niet kwalificeren van een dienst als elektronisch dienst, zolang de ingreep normaliter niet noodzakelijk is. De definitie schrijft bovendien voor dat sprake dient te zien van geringe mate van menselijke ingrijpen, hetgeen met zich meebrengt dat enige mate van menselijke ingrijpen niet per definitie leidt tot het niet aanmerken van de dienst als elektronische dienst. De vooraf geüploade instructies en de online chatbot brengen met zich mee dat studenten waarschijnlijk de noodknop nauwelijks nodig zullen hebben, waardoor het ingrijpen van de docent incidenteel zal plaatsvinden.

Vergevorderde kunstmatige intelligentie zal waarschijnlijk in de toekomst ertoe leiden dat het toepassen van geringe mate van menselijke ingrijpen eenvoudiger wordt. De vraag is echter in hoeverre kunstmatige intelligentie zich de aankomende jaren zal ontwikkelen en wat het tijdsbestek is waarin deze ontwikkeling zal plaatsvinden. Het is namelijk niet verantwoord om wet- en regelgeving te laten berusten op een onzekere ontwikkeling. Daarenboven neemt vergevorderde kunstmatige intelligentie wellicht het probleem van het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ weg, het samenvallen van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten met de plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten en culturele e.d. diensten blijft intact. Mijns inziens is, ondanks de mogelijkheden die kunstmatige intelligentie biedt, de definitie van elektronische diensten te wijten aan het tweede criterium niet futureproof.

5.2.7 Deelconclusie toetsing huidige definitie

In paragraaf 5.2 is de huidige definitie getoetst aan – het rechtskarakter van de btw – het neutraliteitsbeginsel – effectiviteit – rechtszekerheid en eenvoud – efficiëntie – flexibiliteit. Uit deze toetsing is naar voren gekomen dat het eerste criterium van de definitie ‘over het elektronisch netwerk of internet verleende dienst’ in beginsel voldoet aan – het rechtskarakter van de btw – het neutraliteitsbeginsel – effectiviteit – rechtszekerheid en eenvoud – efficiëntie – flexibiliteit. Het tweede criterium ‘geringe mate van menselijk ingrijpen’ daarentegen is– afgezien van het

neutraliteitsbeginsel – niet in lijn met het gevormde toetsingskader. Dit brengt met zich mee dat de huidige definitie van elektronisch diensten niet is opgewassen om de robuustheid van een belastingheffing op het gebied van e-commerce te waarborgen. Derhalve zal gezocht worden naar een andere mogelijke definitie van elektronische diensten, opdat de robuustheid van de belastingheffing op het gebied van e-commerce gewaarborgd wordt.

5.3 Toetsing voorgestelde definitie Merkx

Zoals eerder naar voren is gekomen heeft Merkx een voorstel gedaan om de huidige definitie van elektronische diensten te wijzigen. De voorgestelde definitie luidt, vertaald naar het Nederlands, als volgt:

“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.”²¹⁷

Deze definitie bestaat in beginsel uit drie elementen, waarbij enkel de volgende twee elementen getoetst zullen worden:²¹⁸

- i) over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- ii) waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden;

5.3.1. Voorgestelde definitie in verhouding tot het rechtskarakter van de btw

De definitie van elektronische diensten strookt met het rechtskarakter van de btw indien – als gevolg van deze definitie – heffing plaats vindt in het land van verbruik.

Het eerste element van de definitie van de voorgestelde definitie van Merkx komt overeen met het eerste element van de huidige definitie van elektronische diensten. Derhalve verwijs ik, wat betreft de toetsing van het eerste criterium van de voorgestelde definitie, naar hetgeen al besproken is in paragraaf 5.2.1.

²¹⁷ Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.21.

²¹⁸ Zie paragraaf 5.1

Het tweede criterium van de voorgestelde definitie luidt dat (ii) “de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden”. Dit criterium brengt met zich mee dat de reikwijdte van de definitie van elektronische diensten groter is in vergelijking met het criterium “geringe mate van menselijke ingrijpen”. Immers, elke dienst verleend via het internet of elektronische netwerk waarbij de dienstverrichter en afnemer wegens het digitale karakter van de dienst op afstand van elkaar kunnen bevinden wordt gekenmerkt als elektronische dienst. Indien aangesloten wordt op de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels zal de btw verschuldigd zijn in het land van de dienstverrichter²¹⁹, hetgeen niet strookt met het rechtskarakter van de btw. Indien echter aangesloten wordt bij uitzonderingsregel van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten in B2C-verband, brengt dit met zich mee dat btw verschuldigd zal zijn in het land waar de afnemer zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft²²⁰, hetgeen het rechtskarakter van de btw ten goede komt. Onder de voorgestelde definitie zullen meer diensten als elektronische dienst bestempeld worden, hetgeen met zich meebrengt dat de groep diensten die belast worden in het land van de afnemer groter wordt. Gelet op het rechtskarakter van de btw, dat belastingheffing het land van verbruik wenst, is dit duidelijk een verbetering.

5.3.2. Voorgestelde definitie in verhouding tot het neutraliteitsbeginsel

De definitie van elektronische diensten strookt met het neutraliteitsbeginsel als – als gevolg van deze definitie –belastingplichtigen die soortgelijke economische handelingen verrichten op gelijke wijze in de heffing worden betrokken.

Het eerste element van de definitie van de voorgestelde definitie van Merckx komt overeen met het eerste element van de huidige definitie van elektronische diensten. Derhalve verwijs ik, wat betreft de toetsing van het eerste criterium van de voorgestelde definitie, naar hetgeen al besproken is in paragraaf 5.2.2.

Het tweede criterium van de voorgestelde definitie luidt dat (ii) “de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden”. Aan de hand van het voorbeeld in 5.2.2. zal ik beoordelen in hoeverre de fiscale

²¹⁹ Art. 45 Btw-richtlijn.

²²⁰ Art. 56, lid 1, onder k Btw-richtlijn; zie ook paragraaf 3.3.2.

behandeling van de voorgestelde definitie van elektronische diensten in lijn is met het neutraliteitsbeginsel.

Stel onderneming A verricht een onderwijsdienst waarbij de docent de inhoud van de cursus over het internet of elektronische netwerk uitzendt. Tegelijkertijd stelt onderneming B op automatische wijze geregistreerde en verstrekte E-learnings beschikbaar tegen betaling. Op basis van voorgestelde definitie worden beide diensten gekenmerkt als elektronische dienst. Immers, zowel de onlinecursus als de E-learnings worden via het internet of elektronisch netwerk verleend. Verder is aannemelijk dat, gezien de digitale karakter van E-learnings en de onlinecursus, de vestigingsplaatsen van ondernemingen A en B verschillen met die van hun afnemers. Het verlenen van een onlinecursus kan bijvoorbeeld makkelijk op afstand. Mijns inziens verschillen deze twee diensten niet in de ogen van de consument en verdient derhalve een gelijke btw-behandeling de voorkeur. Op basis van de voorgestelde definitie vallen beide diensten onder de reikwijdte van elektronische diensten, hetgeen in beginsel in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. De voorgestelde definitie brengt ook met zich mee dat een online seminar waarbij enkel passieve deelname mogelijk is en een online seminar waarbij deelnemers wel in staat worden gesteld actief deel te nemen op dezelfde wijze in de heffing worden betrokken. Beide type diensten worden namelijk via het internet verricht en gezien het digitale karakter van beide diensten kunnen deze eenvoudig op afstand worden verricht.

Een kanttekening die geplaatst dient te worden is dat deze diensten ook als onderwijsdiensten gekenmerkt kunnen worden. Aangezien de plaats-van-dienstregels van onderwijsdiensten verschilt met die van elektronische diensten rijst de vraag op welke uitzonderingsregel voorrang heeft. Het aanmerken van onderneming A's dienst als onderwijsdienst en onderneming B's dienst als elektronische dienst brengt met zich mee dat deze in de ogen van de consumenten dezelfde diensten fiscaal ongelijk worden behandeld.

In paragraaf 3.2.4 is naar voren gekomen dat het HvJ in een aantal arresten ten aanzien van de verhouding tussen de hoofdregel en uitzonderingen van de plaats dienst voorrang geeft aan de uitzonderingsregels. Het HvJ heeft zich echter nog niet uitgesproken over de situatie wanneer twee uitzonderingsregels van toepassing zouden kunnen zijn. Om samenloop van verschillende plaats-van-dienstregels te voorkomen stel ik in navolging van Merckx dat het toepassen van de voorgestelde definitie gepaard moet gaan met het implementeren van een nieuwe bepaling in de

Btw-Uitvoeringsverodening.²²¹ Deze bepaling moet regelen dat de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten voorrang hebben op andere uitzonderingen op de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels.

5.3.3. Voorgestelde definitie in verhouding tot effectiviteit

De definitie van elektronische diensten brengt een effectieve belastingheffing met zich mee als – als gevolg van deze definitie – belastingheffing nimmer leidt tot dubbele heffing dan wel non-heffing teneinde belastinginkomsten te waarborgen en economische verstoringen te elimineren.

Het eerste element van de definitie van de voorgestelde definitie van Merckx komt overeen met het eerste element van de huidige definitie van elektronische diensten. Derhalve verwijs ik, wat betreft de toetsing van het eerste criterium van de voorgestelde definitie, naar hetgeen al besproken is in paragraaf 5.2.3.

Het tweede criterium van de voorgestelde definitie luidt dat (ii) “de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden”. De reikwijdte van deze criterium strekt zich uit tot alle diensten die op afstand verricht kan worden. Aan de hand van het voorbeeld in 5.2.3. zal ik beoordelen in hoeverre de fiscale behandeling van de voorgestelde definitie van elektronische diensten in lijn is met een effectief belastingheffing.

Stel dat een belastingadvieskantoor in Italië online toegang tot een seminar omzetbelasting verleend aan in Nederland studerende studenten teneinde het kennisniveau van de studenten voor het tentamen omzetbelasting te verhogen. De studenten worden enkel de mogelijkheid geboden om passief deel te nemen aan deze seminar, dat wil zeggen zonder interactie met de aanbieder van het seminar. De vraag is op welke wijze deze dienst in de heffing dient te worden betrokken rekening houdend met de voorgestelde definitie.

Zoals eerder aan orde is gekomen vergroot het tweede criterium de reikwijdte van het al dan niet kwalificeren van een dienst als elektronische dienst. Aangezien eenvoudig te bepalen is of de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties bevinden, verwacht ik niet dat lidstaten onderling een andere kijk hebben op

²²¹ Merckx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018, p.22.

het tweede criterium. Dit dient uiteraard welk gepaard te gaan met het implementeren van een nieuwe bepaling waarmee de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten voorrang wordt verleend ten opzichte van plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten en culturele e.d. diensten. Het toepassen van de voorgestelde definitie leidt tot dat zowel Italië als Nederland de dienst kwalificeren als elektronische dienst, hetgeen het risico op dubbele heffing dan wel non-heffing elimineert.

5.3.4. Voorgestelde definitie in verhouding tot rechtszekerheid en eenvoud

In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre de definitie van elektronische diensten in de btw duidelijk en eenvoudig te begrijpen zijn. Dit valt te herleiden naar dat belastingplichtigen moeten kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand aan een transactie, inclusief weten wanneer, waar en hoe de belasting moet zijn verantwoord.

Het eerste element van de definitie van de voorgestelde definitie van Merckx komt overeen met het eerste element van de huidige definitie van elektronische diensten. Derhalve verwijs ik, wat betreft de toetsing van het eerste criterium van de voorgestelde definitie, naar hetgeen al besproken is in paragraaf 5.2.4.

Het tweede criterium van de voorgestelde definitie luidt dat (ii) “de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden”.

Wat betreft het kwalificeren van diensten onder elektronische diensten is eerder aan de orde gesteld dat de Europese wetgever naast het opnemen van een definitie van elektronische diensten in de wet, een scala aan voorbeelden van elektronische diensten in de wet heeft opgenomen. Het onderscheiden van elektronische diensten van andere diensten is momenteel voornamelijk op twee fronten een doorn in het oog. Enerzijds blijkt onduidelijk wanneer sprake is van geringe mate van menselijke ingrijpen. Anderzijds blijkt voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor diensten op bijvoorbeeld het gebied van amusement, onderwijs, sport en wetenschap samen te lopen. In dit kader verwijs ik naar het voorbeeld geschetst in paragraaf 5.2.3.

Met het wegnemen van het criterium “geringe mate van menselijke ingrijpen” in de voorgestelde definitie van Merckx lijkt in ieder geval op één front het probleem omtrent het onderscheiden van

elektronische diensten van andere diensten te zijn weggenomen. Het tweede criterium verruimt namelijk het toepassingsbereik van het begrip elektronische diensten, waardoor een dienst onder toepassing van de voorgestelde definitie vaker als elektronische dienst kan worden aangemerkt.

Daarnaast wordt met het opnemen van een nieuwe bepaling in de Btw-Uitvoeringsverordening het probleem op het gebied van samenloop van regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor culturele e.d. weggenomen. Zoals in paragraaf 5.3.2. aan de orde is gesteld dient deze bepaling te regelen dat de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten voorrang hebben op andere uitzonderingen op de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels. Hiermee is het onderscheiden en elektronische diensten van andere diensten eenvoudiger en biedt het rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

5.3.5 Voorgestelde definitie in verhouding tot efficiency

De voorgestelde definitie van elektronische diensten brengt een efficiënte belastingheffing teweeg indien de nalevingskosten en administratieve lasten van de Belastingdiensten en belastingplichtigen worden geminimaliseerd.

Het eerste element van de definitie van de voorgestelde definitie van Merckx komt overeen met het eerste element van de huidige definitie van elektronische diensten. Derhalve verwijs ik, wat betreft de toetsing van het eerste criterium van de voorgestelde definitie, naar hetgeen al besproken is in paragraaf 5.2.5.

In paragraaf 5.3.4 is naar voren gekomen dat het tweede criterium rechtszekerheid biedt voor belastingplichtigen. Daarnaast maakt het tweede criterium eenvoudiger elektronische diensten te onderscheiden van andere diensten. Deze eenvoud en rechtszekerheid heeft gevolgen voor de efficiëntie van belastingheffing. Aangezien het tweede criterium belastingplichtigen de mogelijkheid biedt om te kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand een transactie, kunnen zij eenvoudig hun compliance systemen hierop aanpassen.

In het kader van effectiviteit van belastingheffing is naar voren gekomen dat EU-lidstaten waarschijnlijk consensus bereiken met betrekking tot het interpreteren van de voorgestelde definitie, hetgeen het risico op dubbele (non-)heffing elimineert. Dit brengt met zich mee dat belastingplichtigen achteraf niet geconfronteerd worden met het verrichten van extra inspanningen

– bijvoorbeeld het nemen van juridische stappen inzake dubbele heffing – en daarmee extra compliance kosten besparen.

5.3.6. Voorgestelde definitie in verhouding tot flexibiliteit

De definitie van elektronische diensten brengt een flexibele belastingheffing met zich mee als – als gevolg van deze definitie – de belastingheffing futureproof is. De belastingheffing dient gelijke tred te houden met technologische en commerciële ontwikkelingen.

Het eerste element van de definitie van de voorgestelde definitie van Merckx komt overeen met het eerste element van de huidige definitie van elektronische diensten. Derhalve verwijs ik, wat betreft de toetsing van het eerste criterium van de voorgestelde definitie, naar hetgeen al besproken is in paragraaf 5.2.6.

Het tweede criterium van de voorgestelde definitie luidt dat (ii) “de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden”. De reikwijdte van dit criterium strekt zich uit tot alle diensten die wegens hun digitale karakter op afstand kunnen worden verricht. Zoals in paragraaf 5.3.1 naar voren is gekomen wordt de groep elektronische diensten als gevolg van het toepassen van de voorgestelde definitie flink groter. De voorgestelde definitie brengt daarmee een flexibele belastingheffing tot stand. Immers, steeds meer diensten zullen in de toekomst als gevolg van technologische ontwikkelingen diensten op afstand verrichten. Daarnaast zullen diensten die momenteel niet op afstand worden verricht in de toekomst op afstand worden verricht. Zo was het tot het uitbreken van het Covid-19 virus ondenkbaar om onderwijs dusdanig in te richten dat studenten op afstand onderwijs kunnen volgen en zelfs examens kunnen afleggen.

5.3.7 Eindconclusie voorgestelde definitie Merckx

De voorgestelde definitie van Merckx is getoetst aan het rechtskarakter van de btw – neutraliteit – effectiviteit – efficiency – rechtszekerheid en eenvoud – flexibiliteit. Uit de toetsing komt naar voren dat de voorgestelde definitie van Merckx voldoet aan alle toetsingselementen. Een kanttekening die dient te worden geplaatst is dat daarvoor een nieuwe bepaling moet worden geïmplementeerd. Deze bepaling moet regelen dat de plaats-van-dienstregels van elektronische

diensten voorrang hebben op andere uitzonderingen op de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels.

5.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is in de eerste plaats de definitie van elektronische diensten conform Art. 7 Btw-uitvoeringsverordening getoetst aan het gevormde toetsingskader, te weten het rechtskarakter van de btw – neutraliteit – effectiviteit – efficiency – rechtszekerheid en eenvoud – flexibiliteit. In dit kader zijn uit de huidige definitie de volgende elementen telkenmale getoetst:

- I) over het internet of elektronisch netwerk worden verleend
- II) slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen (en dus grotendeels geautomatiseerd zijn)

Uit deze toetsing is naar voren gekomen dat het eerste criterium van de definitie ‘over het elektronisch netwerk of internet verleende dienst’ in beginsel voldoet aan – het rechtskarakter van de btw – het neutraliteitsbeginsel – effectiviteit – rechtszekerheid en eenvoud – efficiëntie – flexibiliteit. Het tweede criterium ‘geringe mate van menselijk ingrijpen’ daarentegen is afgezien van het neutraliteitsbeginsel – niet in lijn met het gevormde toetsingskader. Dit brengt met zich mee dat de huidige definitie van elektronische diensten niet is opgewassen om de robuustheid van een belastingheffing op het gebied van e-commerce te waarborgen. Derhalve zal gezocht worden naar een andere mogelijke definitie van elektronische diensten, opdat de robuustheid van de belastingheffing op het gebied van e-commerce gewaarborgd wordt.

Dit alternatief is gevonden in de voorgestelde definitie van Merckx. De voorgestelde definitie van Merckx is getoetst op de volgende criteria:

- I) over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- II) waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden;

Uit de toetsing komt naar voren dat de voorgestelde definitie van Merckx voldoet aan alle toetsingselementen. Een kanttekening die dient te worden geplaatst is dat daarvoor een nieuwe bepaling moet worden geïmplementeerd. Deze bepaling moet regelen dat de plaats-van-

dienstregels van elektronische diensten voorrang hebben op andere uitzonderingen op de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels.

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de onderzoeksvraag die centraal staat in deze studie beantwoord worden waarmee ik tot afronding kom van mijn onderzoek. De opzet van dit hoofdstuk zal als volgt geschieden. Eerst zal ik in paragraaf 6.2 het doel van dit onderzoek uiteenzetten. In dit kader zal de onderzoeksvraag die centraal staat in deze studie en het toetsingskader naar voren worden gebracht. Vervolgens zal ik in paragraaf 6.3 de plaats van dienst van elektronische diensten en de OSS-regeling in herinnering brengen. Paragraaf 6.4 zal daarna plaats bieden voor de onderzoeksresultaten met betrekking tot de huidige definitie van elektronische diensten. In paragraaf 6.5 zal voorts de onderzoeksresultaten van de voorgestelde definitie van Merckx becommentarieerd worden. Ten slotte zal ik in paragraaf 6.6 afsluiten met een aanbeveling omtrent het al dan niet wijzigen van de definitie van elektronische diensten in het Europese btw-stelsel.

6.2 Doel van het onderzoek

De centrale onderzoeksvraag luidt als volgt:

“Leidt de definitie van elektronische diensten tot een robuuste belastingheffing op het gebied van e-commerce - getoetst aan de criteria: rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, efficiency, rechtszekerheid en eenvoud en flexibiliteit - en zijn er alternatieven (betere definities) die leiden tot een robuustere belastingheffing?”.

Het toetsingskader in deze studie is als volgt vormgegeven:

1. Rechtskarakter: De belastingheffing moet plaatsvinden in het land van verbruik.
2. Neutraliteit: Belastingplichtigen die soortgelijke economische handelingen verrichten dienen op gelijke wijze in de heffing te worden betrokken.
3. Effectiviteit: De verschuldigde btw dient juist te worden bepaald, evenals op het juiste moment in het juiste land.
4. Rechtszekerheid en eenvoud: De belastingregels moeten duidelijk en eenvoudig te begrijpen zijn.

5. Efficiency: De nalevingskosten en administratieve lasten van de Belastingdiensten en belastingplichtigen dienen te worden geminimaliseerd.
6. Flexibiliteit: De belastingwetgeving moet ‘futureproof’ zijn.

Gezien de steeds veranderde Europese fiscale wet- en regelgeving op het gebied van elektronische diensten en de huidige mondiale beweging om digitale diensten effectief in de heffing te betrekken is het bevorderlijk na te gaan wat de positie is van de definitie van elektronisch diensten. Met behulp van de onderzoeksresultaten kan een waardeoordeel worden gevormd met betrekking tot het al dan niet wijzigen van de huidige definitie van elektronische diensten – rekening houdend met het rechtskarakter van de btw, neutraliteit, effectiviteit, rechtszekerheid en eenvoud, efficiency en flexibiliteit – in het Europese btw-stelsel.

6.3 Wettelijke kader elektronische diensten

6.3.1. Plaats van dienst elektronische diensten

In hoofdstuk drie is het wettelijk kader omtrent de plaats van dienst van elektronische diensten uiteengezet. De plaats-van-dienstregels van elektronische diensten zijn de afgelopen decennia dusdanig veranderd dat deze haaks slaan op de hoofdregel dat B2C-diensten belast worden in het land de dienstverrichter. Sinds de wijziging van de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten in 2015 is de status van de afnemer niet meer relevant. Elektronische diensten dienen voortaan ten alle tijden belast te worden in het land van de afnemer om concurrentievervalsingen teniet te doen. In dit kader is het voor de leverancier van elektronische diensten per 2015 relevant na te gaan in welke lidstaat zijn niet-belastingplichtige afnemer is gevestigd. Hierbij zijn twee aanknopingspunten essentieel: de woonplaats van de afnemer of zijn gewone verblijfplaats. Aangezien om privacygevoelige redenen zowel de Nederlandse bevolkingsregister als De Belastingdienst geen inzicht in de woonplaats van particulieren verschaft, wordt de dienstverrichter van elektronische diensten bijgestaan middels een combinatieregeling, een viertal bewijsvermoedens en een algemene bewijsregeling.

Gezien de aard van elektronische diensten is het denkbaar dat leveranciers van elektronische diensten zich in meerdere lidstaten dienen te registreren voor btw-doeleinden. Immers, de aard van elektronische diensten maakt het mogelijk om een dienst op afstand te verrichten waardoor afnemers van elektronische diensten zich op het gehele Europese continent kunnen bevinden. De

OSS-regeling is geïntroduceerd om dergelijke problematiek tegen te gaan. Deze regeling maakt het voor dienstverrichters van digitale diensten mogelijk om het verschuldigde bedrag aan btw in eigen lidstaat te voldoen. De belastingdienst in eigen lidstaat verreken vervolgens het bedrag met de lidstaat die heffingsbevoegd is over de prestatie. Een voorwaarde hierbij is dat de belastingplichtige in de lidstaat waar de dienst belast is geen zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft. Hoewel het OSS administratieve lastenverzwaringen tracht te elimineren blijven ondernemers geconfronteerd worden met aanzienlijke administratieve lasten. Een leverancier van elektronische diensten wordt dan wel de mogelijkheid geboden om het verschuldigde bedrag aan btw in eigen lidstaat te voldoen, kennis omtrent het toepassen van juiste btw-tarieven en factureringsregels dient hij immer over te beschikken. Daarnaast dienen zij gecompliceerde zaken als de status van de afnemer en de plaats van dienst nog altijd te bepalen. Aannemelijk is dat met name kleine ondernemers, waarbij geringe kennis van het Europese btw-systeem aanwezig is, hiermee in het gedrang komen.

6.3.2. Definitie elektronische diensten

Aangezien de plaats-van-dienstregels voor elektronisch diensten in B2C-verband haaks slaan op de hoofdregel van plaats-van-dienstregels is het uitermate relevant om na te gaan wanneer een dienst kwalificeert als elektronische dienst, zodat het juiste fiscale jasje aangetrokken wordt.

Daarvoor geeft Art. 7, lid 1 Btw-uitvoeringsverordening de eerste aanleg. In deze bepaling worden elektronische diensten als volgt gedefinieerd: *“langs elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht”*. Vervolgens noemen Artikel 7, leden 2 en 3 Btw-uitvoeringsverordening voorbeelden van wat respectievelijk wel en niet onder elektronische diensten kan worden verstaan. Ook in bijlage II van de Btw-richtlijn heeft de Europese wetgever een lijst opgenomen met diensten die in ieder geval als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt. Dit neemt niet weg dat andere dan in artikel 7, lid 2 en bijlage II Btw-richtlijn genoemde diensten niet gekenmerkt kunnen worden als elektronische diensten. Andersom geldt dat ook andere dan in artikel 7, lid 3 genoemde diensten niet als elektronische diensten kunnen worden gekenmerkt.

In de praktijk blijkt dat het toetsingscriterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ uit de huidige definitie van elektronische diensten lastig vast te stellen is. Het btw-comité heeft middels werkdocumenten en richtsnoeren getracht hier invulling aan te geven. Hieruit volgt dat het beoordelen van ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ beoordeeld dient te worden op basis van de relatie tussen leverancier en afnemer in verhouding tot de betreffende prestatie. In dit kader dient te worden gekeken naar de mate van menselijke ingrijpen bij de dienstverrichter en niet bij de afnemer. Verder dient de dienst op zichzelf via elektronische weg en op geautomatiseerde wijze plaats te vinden. Dit brengt met zich mee dat geen rekening dient te worden gehouden met ‘backoffice’ activiteiten.

Het btw-comité tracht ook invulling te geven aan het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ door richtsnoeren uit te vaardigen omtrent situaties waar in elke geval sprake is van méér dan geringe mate van menselijke ingrijpen. Hiervan is sprake indien:

- i) een element van interactie tussen de leverancier en de klant aanwezig is, waarbij het niet noodzakelijk is dat van deze interactie gebruik wordt gemaakt;
- ii) de diensten zijn aangepast aan de individuele wensen van de klant;
- iii) informatie niet op geautomatiseerde wijze aan de klant wordt doorgespeeld ten tijde van het verrichten van de prestatie.

In de praktijk blijkt ook dat voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor culturele e.d. diensten samen kunnen vallen. Voor beide typen diensten geldt net als voor elektronische diensten dat deze eenvoudig op afstand kunnen worden verricht. Aangezien de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten afwijkt van de plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten en culturele e.d. diensten is het essentieel om deze diensten van elkaar te onderscheiden.

Wat betreft bemiddelingsdiensten stelt het btw-comité (bijna unaniem) dat voor bemiddeling een actieve betrokkenheid van de tussenpersoon vereist is die verder gaat dan de geautomatiseerde levering die wordt geboden met geringe mate van menselijke ingrijpen. Daarnaast geniet het btw-comité – vanuit praktische overwegingen – een voorkeur om diensten te karakteriseren als elektronische diensten in plaats van bemiddelingsdiensten. Dit brengt tevens met zich mee dat in

de meeste gevallen de belastingheffing in B2C-verband beter aansluit bij het doel om op consumptie te belasten in het land waar die consumptie plaatsvindt.

6.4 Toetsingsresultaten huidige definitie

In dit hoofdstuk vijf is de definitie van elektronische diensten conform Art. 7 Btw-uitvoeringsverordening getoetst aan het gevormde toetsingskader, te weten het rechtskarakter van de btw – neutraliteit – effectiviteit – efficiency – rechtszekerheid en eenvoud – flexibiliteit. In dit kader zijn uit de huidige definitie de volgende elementen telkenmale getoetst:

- I) over het internet of elektronisch netwerk worden verleend
- II) slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen (en dus grotendeels geautomatiseerd zijn)

Wat betreft de toetsing aan het rechtskarakter van de btw is naar voren gekomen dat het criterium ‘over het elektronisch of internet verleende dienst’ in lijn is met het rechtskarakter btw mits aangesloten wordt bij uitzonderingsregel van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten in B2C-verband. De btw is op basis van deze regel immers verschuldigd in het land waar de afnemer zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ daarentegen beperkt het toepassingsbereik van de definitie van elektronische diensten, als gevolg van het stellen van een extra voorwaarde, waardoor minder diensten aangemerkt kunnen worden als elektronische diensten. Derhalve erodeert het tweede criterium, indien aangesloten wordt bij de uitzonderingsregel van de plaats-van-dienstregels voor elektronische diensten waarmee btw verschuldigd is in het land van de afnemer, het rechtskarakter van de btw.

Vervolgens is onderzocht of de huidige btw-behandeling van elektronische diensten expliciet leidt naar een fiscaal neutrale belastingheffing, opdat de mededingingsneutraliteit van het Europese btw-stelsel wordt gewaarborgd. Het criterium ‘over het elektronisch of internet verleende dienst’ leidt tot een andere fiscale behandeling tussen diensten die online en op locatie worden afgenomen. In dit kader heb ik het voorbeeld tussen een bioscoop die filmvoorstellingen aanbiedt aan haar bezoekers en Netflix, een bedrijf dat online streamingsdiensten aanbiedt uitgelicht. In het licht van neutraliteit is dit echter te rechtvaardigen om reden dat mijns inziens in de ogen van consument deze twee diensten verschillen. Het tweede criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ zorgt

in de praktijk voor dat bijvoorbeeld online seminars waarbij passieve deelname enkel mogelijk is en online seminars waarbij wel actief deelgenomen kan worden verschillend in de heffing worden betrokken. Hierin is betoogd dat de consument deze twee diensten anders zal ervaren en derhalve een ongelijke btw-behandeling te rechtvaardigen is.

De definitie van elektronische diensten is ook getoetst aan effectiviteit. Hieruit is naar voren gekomen dat als gevolg van interpretatieverschillen van de definitie van elektronische diensten tussen lidstaten dubbele heffing dan wel non-heffing plaatsvindt. Met betrekking tot de interpretatie van het criterium ‘over het elektronisch netwerk of internet verleend’ is betoogd dat daarover op EU niveau consensus is bereikt. Deze interpretatieverschillen zien op het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ wat heeft geleid tot het opnoemen van een reeks voorbeelden van (niet-) elektronische diensten in de Btw-uitvoeringsverordening en daarbovenop de richtsnoeren van het btw-comité om handvaten te bieden teneinde elektronische diensten te onderscheiden van andere diensten. Tevens maakt, de samenloop van de plaats-van-dienstregels van elektronisch diensten met de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor culturele e.d. diensten, voor de belastingplichtige het lastiger en onduidelijker waar en op welke wijze de omzetbelasting moet zijn verantwoord.

Verder is getoetst in hoeverre de fiscale behandeling van elektronische diensten in de btw rechtszekerheid en eenvoud biedt. Uit deze toetsing is aan het licht gekomen dat het criterium ‘over het elektronisch netwerk of internet verleend’ complicaties uit de weggaat. Wat betreft het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’ legt het benoemen van een reeks voorbeelden van (niet-) elektronische diensten in de wet en de daarbovenop uitgevaardigde richtsnoeren van het btw-comité de complexiteit van de definitie bloot. Immers, de definitie van elektronisch diensten wordt al in de wet opgenoemd en zou in principe in het kader van rechtszekerheid en eenvoud houvast moeten bieden. Daarnaast blijkt voor diensten die als elektronische diensten kunnen worden aangemerkt, de regels voor de plaats van dienst voor bemiddelingsdiensten of de regels voor de plaats van dienst voor diensten op bijvoorbeeld het gebied van amusement, onderwijs, sport en wetenschap samen te lopen, hetgeen met zich meebrengt dat het voor de belastingplichtige in kwestie onduidelijk is waar en op welke wijze de omzetbelasting moet worden verantwoord.

Uit de toetsing aan efficiency is naar voren gekomen de geconstateerde rechtsonzekerheid – welke enkel bij het toepassen van het tweede criterium optreedt – ook gevolgen heeft voor efficiëntie van een belastingheffing. Indien belastingplichtigen niet kunnen anticiperen op de belastinggevolgen voorafgaand aan een transactie, inclusief weten wanneer, waar en hoe de belasting moet zijn verantwoord kunnen zij hun compliance systemen hier ook niet op aanpassen. Hiermee in samenhang is aannemelijk dat belastingplichtigen en belastingdiensten achteraf hun administratie moeten wijzigen wat gepaard gaat met hogere compliance kosten voor zowel de belastingplichtige als De Belastingdienst.

Ten slotte is de huidige definitie getoetst aan flexibiliteit teneinde een oordeel te kunnen vellen omtrent de toekomstbestendigheid van de definitie. Uit deze toetsing blijkt dat het eerste criterium in het kader van flexibiliteit geen problemen oplevert. Daarnaast is naar voren gekomen dat vergevorderde kunstmatige intelligentie waarschijnlijk ertoe leidt dat het toepassen van het tweede criterium eenvoudiger wordt. Aangezien de kunstmatige intelligentie een onzekere ontwikkeling betreft, is het niet verantwoord op fiscale wet- en regelgeving hierop te berusten. Daarenboven neemt vergevorderde kunstmatige intelligentie het probleem van het samenvallen van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten met de plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten en culturele e.d. diensten niet weg. Derhalve kan gesteld worden dat de huidige definitie van elektronische diensten tekortschiet om als ‘futureproof’ bestempeld te worden.

6.5 Toetsingsresultaten voorgestelde definitie Merckx

In dit hoofdstuk vijf is ook de voorgestelde definitie van Merckx getoetst aan het gevormde toetsingskader, te weten het rechtskarakter van de btw – neutraliteit – effectiviteit – efficiency – rechtszekerheid en eenvoud – flexibiliteit. In dit kader zijn uit de huidige definitie de volgende elementen telkenmale getoetst:

- i) over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend;
- ii) waarbij de dienstverrichter en afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties kunnen bevinden;

Wat opvalt is dat het eerste criterium in de voorgestelde definitie van Merkk gelijk is aan het eerste criterium van de huidige definitie. Derhalve verwijs ik voor de toetsingsresultaten van het eerste criterium naar hetgeen al is geconcludeerd in paragraaf 6.3.

Het tweede criterium brengt met zich mee dat de reikwijdte van de definitie van elektronische diensten groter is in vergelijking met het criterium ‘geringe mate van menselijke ingrijpen’. Elke dienst verleend via het internet of elektronisch netwerk waarbij de dienstverrichter en afnemer wegens het digitale karakter van de dienst op afstand van elkaar kunnen bevinden wordt namelijk gekenmerkt als elektronische dienst. Indien aangesloten wordt bij uitzonderingsregel van de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten in B2C-verband, brengt dit met zich mee dat btw verschuldigd zal zijn in het land waar de afnemer zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, hetgeen het rechtskarakter van de btw ten goede komt. Aangezien de groep elektronische diensten groter wordt zullen – indien aangesloten wordt op de uitzonderingsregel – meer diensten worden belast in het land van de afnemer. Gelet op het rechtskarakter van de btw, dat belastingheffing in het land van verbruik wenst, is dit duidelijk een verbetering.

De voorgestelde definitie komt verder in het kader van neutraliteit positief uit de bus. Met behulp van voorbeelden is aangetoond dat de voorgestelde definitie een neutrale belastingheffing tussen soortgelijke belastingplichtigen garandeert. Een kanttekening die geplaatst dient te worden is dat de samenloop van plaats-van-dienstregels van elektronische diensten met de plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten of culturele diensten e.d. intact blijft. Het HvJ geeft in een aantal arresten ten aanzien van de verhouding tussen de hoofdregel en uitzonderingen van de plaats dienst voorrang aan uitzonderingsregels. Het HvJ heeft zich echter nog niet uitgesproken over de situatie wanneer twee uitzonderingsregels van toepassing zouden kunnen zijn. Om samenloop van verschillende plaats-van-dienstregels te voorkomen dient het implementeren van de voorgestelde definitie gepaard te gaan met het implementeren van een nieuwe bepaling in de Btw-Uitvoeringsverordening. Deze bepaling moet regelen dat de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten voorrang hebben op andere uitzonderingen op de hoofdregel van de plaats-van-dienstregels.

Wat betreft de effectiviteit van belastingheffing onder de voorgestelde definitie is naar voren gekomen dat het toepassen van de voorgestelde definitie het risico op dubbele heffing dan wel non-heffing elimineert. Het tweede criterium vergroot de reikwijdte van het al dan niet

kwalificeren van een dienst als elektronische dienst. De reikwijdte van dit criterium strekt zich namelijk uit tot alle diensten die op afstand kan worden verricht. Aangezien eenvoudig te bepalen is of de dienstverrichter en de afnemer van de dienst wegens het digitale karakter van de dienst, zich op verschillende locaties bevinden, verwacht ik niet dat lidstaten onderling een andere kijk hebben op het tweede criterium. Dit dient uiteraard welk gepaard te gaan met het implementeren van een nieuwe bepaling waarmee de plaats-van-dienstregels van elektronische diensten voorrang wordt verleend ten opzichte van plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten en culturele e.d. diensten.

De voorgestelde definitie van Merckx wint ook terrein in het kader van rechtszekerheid en eenvoud. Toepassing van de huidige definitie gaat gepaard met het opnemen van een scala aan voorbeelden van (niet-)elektronische diensten en een behoorlijk aantal richtsnoeren uitgevaardigd door het btw-comité. Dit heeft haar oorsprong in dat het criterium ‘geringe mate menselijke ingrijpen’ lastig in te vullen is. Met het wegvallen van dit criterium in de voorgestelde definitie valt dit probleem weg. Daarnaast solveert het implementeren van de eerdergenoemde nieuwe bepaling het probleem van de samenloop van plaats-van-dienstregels van elektronische diensten met de plaats-van-dienstregels van bemiddelingsdiensten of culture e.d. diensten. Hiermee is het onderscheiden van elektronische diensten van andere diensten eenvoudiger en biedt het rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

In deze studie is ook onderzocht of de voorgestelde definitie van Merckx een efficiënte belastingheffing teweeg brengt. In dit kader is naar voren gekomen dat de geconstateerde eenvoud en rechtszekerheid onder de voorgestelde definitie positieve gevolgen heeft voor de efficiëntie van de belastingheffing. Rechtszekerheid biedt belastingplichtigen de mogelijkheid te anticiperen op belastinggevolgen voorafgaand een transactie, hetgeen met zich meebrengt dat zij eenvoudig hun compliance systemen hierop kunnen afstemmen. Daarnaast is aan de orde gekomen dat de geconstateerde effectiviteit onder de voorgestelde definitie ook positieve gevolgen heeft voor de efficiëntie van de belastingheffing. Een effectieve belastingheffing komt tot stand indien bij het toepassen van wetgeving lidstaten met de neuzen in dezelfde richting kijken. Dit brengt met zich mee dat belastingplichtigen achteraf niet geconfronteerd worden met het verrichten van extra inspanningen – bijvoorbeeld het nemen van juridische stappen inzake dubbele heffing – en daarmee extra compliance kosten besparen.

Ten slotte is getoetst of de voorgestelde definitie van Merkx toekomstbestendig is. De reikwijdte van het tweede criterium strekt zich uit tot alle diensten die wegens hun digitale karakter op afstand kunnen worden verricht. Indien de voorgestelde definitie wordt toegepast brengt dit met zich mee dat de groep elektronische diensten aanzienlijk groter wordt, hetgeen een flexibele belastingheffing tot stand brengt. In de toekomst zullen namelijk als gevolg van technologische ontwikkelingen steeds meer diensten op afstand worden verricht. Daarnaast zullen diensten die momenteel niet op afstand worden verricht in de toekomst op afstand worden verricht.

6.6 Aanbeveling en Beperkingen

In deze studie is de huidige definitie van elektronische diensten getoetst aan criteria dat een robuuste belastingheffing op het gebied van e-commerce moet waarborgen. Uit deze toetsing is naar voren gekomen dat de huidige definitie op basis van de gestelde criteria tekortschiet. Vervolgens is de voorgestelde definitie van Merkx aan dezelfde criteria getoetst. Uit deze toetsing komt naar voren dat de voorgestelde definitie van Merkx het toetsingskader doorkomt. Derhalve kan gesteld worden dat de huidige definitie plaats dient te maken voor de voorgestelde definitie van Merkx.

In deze studie is bij het toetsen van de huidige definitie en bij de voorgestelde definitie geen rekening gehouden met eventuele uitvoeringsproblematiek voor Europese belastingdiensten. Daarnaast kan gekeken worden op welke wijze buiten de EU gevestigde landen elektronische diensten in de heffing betrekken. Hieruit kunnen nieuwe inzichten naar voren komen welke voor het Europese btw-stelsel eventueel relevant kunnen zijn.

Literatuurlijst

Artikelen

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

C. Bruijsten, Waarschijnlijkheid van fiscale rechtsgevolgen. (Fiscale Monografieën nr. 145), Deventer: Wolters Kluwer 2016.

A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008/279.

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

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, Fundamentals of EU VAT Law, Kluwer Law.

E. Friedensköld, VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions, Information & Communications Technology Law, 13:2.

F.H.M. Grapperhaus, Alva en de tiende penning, De Walburg Pers/Kluwer, 1982.

J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merx en P.J.B.G. Schrijver, Btw en e-commerce, Kluwer 2021.

L. van Heijningen, Digital Services Tax: lood om oud ijzer?, WFR 2019/136.

M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992.

A.M. Kaplan and M. Haenlein, "Siri, Siri, in My Hand: Who's the Fairest in the Land? On the Interpretations, Illustrations, and Implications of Artificial Intelligence," Business Horizons, 62/1 (January/February 2019).

H.A. Kogels, De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, MBB nr.5.

M. Lamensch, 'Are "reverse charging" and the "one-stop-shop" efficient ways to collect VAT', Word Journal of VAT/GST, 2012, vol. 1 issue 1.

M. Lamensch, Proposal for Implementing the EU One-Stop-Shop Scheme from 2015.

M.M.W.D. Merx, Nieuwe btw-regels voor de e-commerce – de eerste stap, FED 2020/35.

M.M.W.D. Merx 2014, Plaats van dienst 2015: nieuwe regels, nieuwe uitdagingen, *BTW-bulletin* 2013/119.

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

M.M.W.D. Merkx, De woon- en vestigingsplaats in de btw, Deventer, Kluwer, 2011.

M.M.W.D. Merkx, European Union - New Implementing Measures for EU Place-of-Supply Change 2015, Volume 24, no.4.

M.M.W.D. Merkx, 2014, BTW-bulletin 2013/119.

M.M.W.D. Merkx, VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal, IBFD 2018.

G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007.

R.N.G. van der Paard, 150 jaar WPNR, meer dan 150 jaar heffing van registratierecht en overdrachtsbelasting, WPNR 2019/7234.

C. van Raad, G.T.W. Janssen & F.P.G. Pötgens, Internationaal belastingrecht: Studenteneditie 2020 2021, 2020International: Alphen aan den Rijn, 2016.

B.J.M. Terra, Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer.

B.J.M. Terra, Sales Taxation, The Case of Value Added tax in the European Community, Deventer Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.

P. G. A. Theunissen, BTW: 'quo vadis'? *WFR* 1988/429.

M. Weidmann, The new EU VAT rules on the place of B2C E-service: Practical. consequences – The German Example, 24 *EC Tax Review*, Issue 2. 2015.

O.I.M. Ydema, Historisch kanttekeningen bij bestedingenbelastingen, MBB 2006/05-04.

Europese publicaties

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

Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw, 2013.

Guidelines resulting from the 102nd meeting of 15 March 2010, Document D – taxud.c.1 (2015)4128689 – 862.

Guidelines resulting from the 107th meeting of 8 July 2016, document D – taxud.c.1 (2017)1402399 – 914.

Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, Document C – taxud.c.1 (2018)2397450 – 930, onderdeel 7.

Guidelines resulting from the 67th meeting of 8 January 2003 Document A – TAXUD 2303/03.

Mededeling Europese Commissie 27 oktober 2019, (15058/19).

Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, 3 april 2014.

Working paper 882 of the VAT Committee of 28 Sept. 2015, taxud.c.1(2015)4459580.

Working paper 896 of the VAT Committee of 9 Feb. 2016, taxud.c.1(2016)922288.

Working paper, No 843 of the VAT Committee 12 February 2015, taxud.c.1(2015)694775.

Kamerstukken

Kamerstukken II, 2012-2013, 28887, nr. 3, p. 2.

Memoire van toelichting wetsontwerp 9324.

Kamerstukken II, 1911/12, 144, nr. 3.

Kamerstukken II, 1958/59, 5 380, nr. 3.

Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II, 2012-2013, 28887, nr. 3.

Kamervragen over btw op elektronische diensten, 17 februari 2015.

Richtlijn en verordeningen

Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

Considerans Richtlijn 2006/112/EG van de raad, 28 november 2006.

UITVOERINGSVERORDENING (EU) Nr. 282/2011 VAN DE RAAD
van 15 maart 2011.

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 815/2012 van de Commissie van 13 september 2012, PbEG 2012, L 249.

Jurisprudentielijst

HR 19 februari 1969. Nr. 16 063, BNB 1969/142 HR 19 februari 1969. Nr. 16 063, BNB 1969/142.

HR 2 mei 1984, nr. 22 152, BNB 1984/295.

HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94 (Dudda).

HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, (CPP).

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

HvJ 9 maart 2006, zaak C-114/05 (Gillan Beach).

HvJ 3 oktober 2006, nr. C-475/03, (Banca popolare di Cremona).

HvJ EU 10 juli 2008, nr. C-484/06, V-N 2008/41.23 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV).

HvJ EG 22 Mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20.

HvJ 6 november 2008, zaak C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).

HvJ 7 augustus 2018, nr. C-475/17 (Viking Motors).

HvJ 8 mei 2019, zaak C-568/17 (Geelen).

Overige bronnen

Besluit van 12 juli 2010, nr. DGB2010/2154M.

E. van Outeren, Russische en Chinese vaccins krijgen warm welkom in Hongarije en Servië, 10 februari 2021, geraadpleegd via: <https://www.nrc.nl/nieuws/2021/02/10/russische-en-chinese-vaccins-krijgen-warm-welkom-in-hongarije-en-servie-a4031255>.

Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” on 8 October 1998.

<https://ecommercenews.eu/ecommerce-in-europe-e717-billion-in-2020/>.

OECD International VAT/GST Guidelines, April 2014

R. du Pré, Nederlanders steunen ‘vrekke’ Hoekstra: voor solidariteit met Zuid-Europa, niet vrijblijvend, 12 juni 2020, geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/nederlanders-steunen-vrekke-hoekstra-voor-solidariteit-met-zuid-europa-niet-vrijblijvend~bb17b2e2/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.

Rapport KPMG Taxation of the digitalized economy.

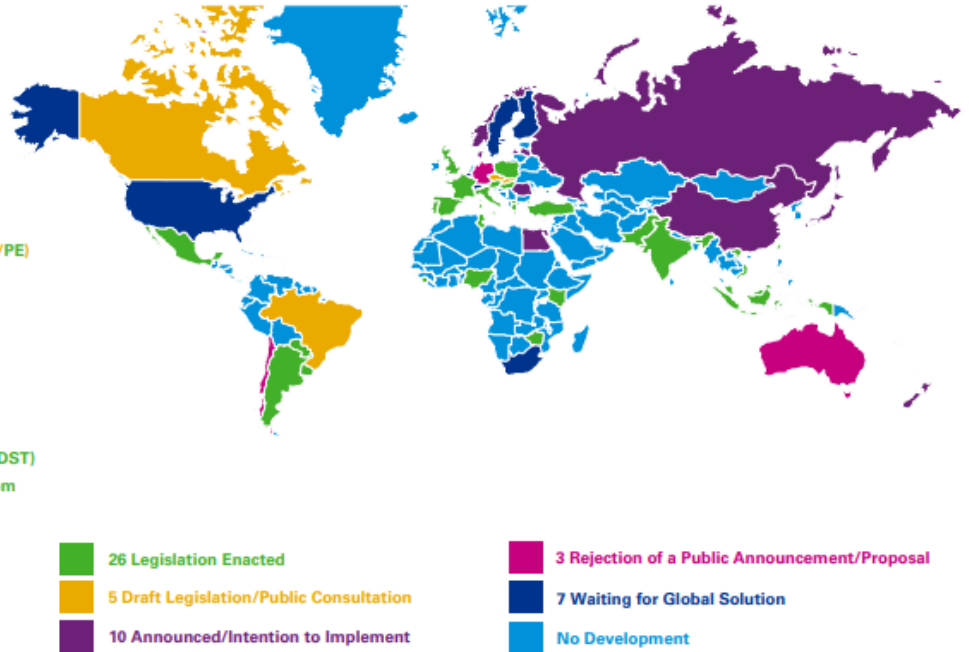
Appendix

Appendix I Landen met directe belastingen op digitale diensten

Direct taxes

Direct Taxes (e.g., DST/WHT/Digital PE)

- | | |
|---------------------------|-----------------------|
| 1. Argentina | 29. Norway |
| 2. Australia | 30. Pakistan |
| 3. Austria | 31. Paraguay |
| 4. Belgium (DST/PE) | 32. Poland |
| 5. Brazil | 33. Portugal |
| 6. Canada | 34. Romania |
| 7. Chile | 35. Russia |
| 8. China | 36. Sierra Leone |
| 9. Costa Rica | 37. Singapore |
| 10. Czech Republic | 38. Slovakia (DST/PE) |
| 11. Denmark | 39. South Africa |
| 12. Egypt | 40. Spain |
| 13. Finland | 41. Sweden |
| 14. France | 42. Switzerland |
| 15. Germany (WHT) | 43. Taiwan |
| 16. Greece | 44. Thailand |
| 17. Hungary | 45. Tunisia |
| 18. India (Eq.Tax/WHT/PE) | 46. Turkey (WHT/DST) |
| 19. Indonesia | 47. United Kingdom |
| 20. Israel (DST/PE) | 48. United States |
| 21. Italy | 49. Uruguay |
| 22. Japan | 50. Vietnam |
| 23. Kenya | 51. Zimbabwe |
| 24. Latvia | |
| 25. Malaysia | |
| 26. Mexico | |
| 27. New Zealand | |
| 28. Nigeria | |



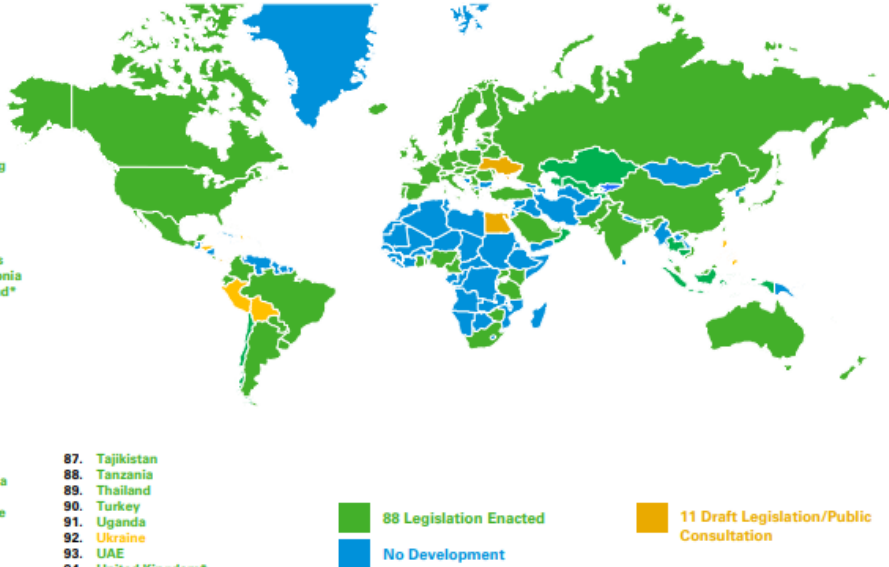
Bron: KPMG Taxation of the digitalized economy

Appendix II Landen met indirecte belastingen op digitale diensten

Indirect taxes

Indirect taxes (e.g. VAT, GST)

- | | | |
|----------------------|-------------------|---------------------|
| 1. Albania | 44. Iceland | 87. Tajikistan |
| 2. Andorra | 45. Ireland | 88. Tanzania |
| 3. Antigua | 46. India* | 89. Thailand |
| 4. Armenia | 47. Indonesia | 90. Turkey |
| 5. Argentina | 48. Israel | 91. Uganda |
| 6. Australia* | 49. Italy | 92. Ukraine |
| 7. Austria * | 50. Japan | 93. UAE |
| 8. Azerbaijan | 51. Kazakhstan | 94. United Kingdom* |
| 9. Barbados | 52. Kenya | 95. United States |
| 10. Bahamas | 53. Latvia | 96. Uruguay |
| 11. Bahrain | 54. Lithuania | 97. Uzbekistan |
| 12. Bangladesh | 55. Luxembourg | 98. Vietnam |
| 13. Barbados | 56. Malaysia | 99. Zimbabwe |
| 14. Belarus | 57. Malta | |
| 15. Belgium | 58. Mauritius | |
| 16. Bhutan | 59. Mexico | |
| 17. Bolivia | 60. Moldova | |
| 18. Brazil | 61. Netherlands | |
| 19. Bulgaria | 62. New Caledonia | |
| 20. Cambodia | 63. New Zealand* | |
| 21. Cameroon | 64. Nigeria | |
| 22. Canada* | 65. Norway* | |
| 23. Chile | 66. Oman | |
| 24. Colombia | 67. Panama | |
| 25. Costa Rica | 68. Paraguay | |
| 26. Croatia | 69. Peru | |
| 27. Cyprus | 70. Philippines | |
| 28. Czech R. | 71. Poland | |
| 29. Denmark | 72. Portugal | |
| 30. Dominican R. | 73. Romania | |
| 31. Ecuador | 74. Russia* | |
| 32. Egypt | 75. Saudi Arabia | |
| 33. Estonia | 76. Serbia | |
| 34. Fiji | 77. Sierra Leone | |
| 35. Finland | 78. Singapore* | |
| 36. France* | 79. Slovakia | |
| 37. French Polynesia | 80. Slovenia | |
| 38. Germany | 81. South Africa* | |
| 39. Georgia | 82. South Korea* | |
| 40. Ghana | 83. Spain | |
| 41. Greece | 84. Sweden | |
| 42. Honduras | 85. Switzerland* | |
| 43. Hungary | 86. Taiwan* | |



Bron: KPMG Taxation of digitalized economy

Appendix III Schema lidstaat identificatie

