

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Inleiding

Ondernemers die hun producten aanbieden en verkopen via internet krijgen vaak te maken met complexe btw-regels indien zij hun activiteiten niet beperken tot Nederland. Dat is met name het geval sinds 1 januari 2015. Op die datum traden nieuwe plaats-van-dienst-regels in werking voor telecommunicatie-, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten (hierna: elektronische diensten). Deze diensten zijn met ingang van 1 januari 2015 altijd belast in het land waar de afnemer woont of is gevestigd. Dat betekent dat ondernemers die deze diensten verrichten te maken kunnen krijgen met regelgeving zoals die geldt in andere EU-lidstaten en in die EU-lidstaten verplicht kunnen zijn daadwerkelijk btw te voldoen. De Europese Commissie tracht op verschillende manieren aan deze extra administratieve lasten tegemoet te komen. Zo bestaat de mogelijkheid om in de eigen lidstaat btw te voldoen via het mini-één-loket-systeem (ook wel Mini One Stop Shop of kortweg MOSS genoemd) in alle lidstaten waar men btw is verschuldigd.

In dit boek gaan wij uitgebreid in op de nieuwe regelgeving waarbij wij zowel aandacht besteden aan de materiële regelgeving als de daarbij behorende administratieve en aangifteverplichtingen. Daarnaast besteden wij ook aandacht aan de regels voor leveringen van goederen bij verkopen via internet. Hoewel het hier gaat om regels die al sinds 1993 gelden, komt het regelmatig voor dat ondernemers niet alleen diensten, maar ook goederen verkopen via internet. Met dit boek heeft u dan ook een goed overzicht van de btw-regels die gelden bij verkopen via internet. Na deze inleiding besteden wij tevens aandacht aan het onderscheid tussen leveringen en diensten en gaan wij in op het onderwerp samengestelde prestaties. Zo is het aan de hand van dit boek ook mogelijk om op hoofdlijn te bepalen of de regels voor diensten dan wel voor leveringen van goederen van toepassing zijn.

Het valt buiten het bestek van dit boek om uitgebreid stil te staan bij de vraag wanneer iemand als ondernemer kwalificeert voor de btw. Wij merken hierover slechts op dat het ondernemersbegrip binnen de btw ruim is. Door digitalisering zijn en zullen ook steeds meer particulieren deel gaan nemen aan het economische verkeer als leverancier of dienstverrichter en mogelijk kwalificeren als btw-ondernemer. Een voorbeeld daarvan is de zaak Fuchs waarin een particulier die

via zonnepanelen opgewekte elektriciteit leverde aan het net, volgens het Hof van Justitie kwalificeert als btw-ondernemer.¹

1.2 Opzet van dit boek

De opzet van dit boek is als volgt. In hoofdstuk 2 van dit boek besteden wij aandacht aan het onderscheid tussen leveringen en diensten en het verschijnsel van de samengestelde prestaties. Vervolgens staan de hoofdstukken 3 tot en met 6 volledig in het teken van de nieuwe plaats-van-dienst-regels. Daarbij gaan wij zowel in op de regels zelf als de administratieve en aangifteverplichtingen. In hoofdstuk 3 en 4 komen de regels zelf aan de orde. In hoofdstuk 3 bespreken wij de plaats-van-dienst-regels voor telecommunicatie-, radio- en televisieomroepdiensten en elektronische diensten. Hoofdstuk 4 heeft betrekking op een bijzondere regeling die alleen geldt voor elektronische diensten en telefoondiensten via internet, de zogenoemde *commissionairsfictie*. Deze regeling heeft tot doel te bepalen wie degene is die een elektronische dienst aan de eindafnemer verricht wanneer de dienst wordt verkocht met tussenkomst van bijvoorbeeld een portal of appstore. Hoofdstuk 5 gaat over de aangifteverplichtingen via de MOSS-aangifte en hoofdstuk 6 heeft betrekking op de controle door de Belastingdienst. Vervolgens gaan wij in hoofdstuk 7 in op de regels voor leveringen van goederen via internet. In hoofdstuk 8 worden nog enkele overige relevante aandachtspunten aangestipt. In hoofdstuk 9 sluiten wij af met een conclusie.

1.3 Relevante regelgeving

De Nederlandse btw-wetgeving is gebaseerd op een Europese Btw-richtlijn. Deze richtlijn moet worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van de EU-lidstaten. Dit heeft in Nederland plaatsgevonden in de Wet op de omzetbelasting 1968. Daarnaast vinden wij een nadere uitleg van de bepalingen uit de richtlijn in de Btw-uitvoeringsverordening. De verordening heeft rechtstreekse werking en hoeft niet te worden geïmplementeerd in nationale wetgeving. Daarom zijn in Nederland naast de bepalingen uit de Nederlandse btw-wetgeving ook de bepalingen uit de verordening van belang. Ten slotte heeft het directoraat-generaal belastingen en douane-unie een toelichting op de nieuwe plaats-van-dienst-regels gepubliceerd (ook bekend onder de naam *explanatory notes*) alsmede praktische richtlijnen voor de MOSS-aangifte en controles.² Deze toelichting en praktische richtlijnen zijn geen bindend recht voor de lidstaten of belastingplichtigen. Toch zullen zij van betekenis zijn bij de uitleg van de regels. Wij zullen daarom in dit boek ook aan deze toelichting en praktische richtlijnen refereren.

1. HvJ 20 juni 2013, C-219/12, BNB 2013/245.

2. Deze toelichting en praktische richtlijnen zijn te raadplegen via deze website: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm.

HOOFDSTUK 2

Onderscheid leveringen en diensten

2.1 Inleiding

Het onderscheid tussen goederen en diensten is in een aantal opzichten van belang. Voor de levering van goederen gelden ten aanzien van de plaats van de prestatie, eventuele vrijstellingen en tarieven (mogelijk) andere regels dan voor het verrichten van diensten.

Verkopen via het internet doen zich in verschillende vormen voor. Zo kan het zijn dat een ondernemer een webwinkel exploiteert, maar goederen 'offline' levert. Met andere woorden hij levert fysieke goederen waarvan alleen de bestelling via het internet gaat. De tegenhanger is de verkoop van bijvoorbeeld een ringtone. Een dergelijke transactie kenmerkt zich doordat er geen fysieke levering aan te pas komt. De levering van het product zal digitaal gaan. Dan zijn er natuurlijk ook nog de gemengde vormen. Hierbij is bijvoorbeeld zowel sprake van een deel fysieke levering als een deel digitale levering. Een voorbeeld kan zijn het leveren van een tijdschrift met daarbij de mogelijkheid het tijdschrift ook online te bekijken. Andere gemengde vormen zijn ook mogelijk. In het eerste voorbeeld van de webwinkel spreken wij van de levering van een goed. In het tweede voorbeeld van het verrichten van een dienst. In het laatste voorbeeld is sprake van een combinatie. De vaststelling van de btw-gevolgen van de levering van een combinatie kan complex zijn. Daarover gaat dit hoofdstuk met name. Maar eerst behandelen wij de wat meer rechttoe-rechtaan-situaties, oftewel de eerste twee voorbeelden.

2.2 Leveringen van goederen

Art. 3, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968 omschrijft de levering van een goed als de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Een goed wordt daarbij gedefinieerd als alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke (art. 3, zevende lid, Wet OB 1968). Anders gezegd, het moet gaan om de overdracht van tastbare producten. In het voorbeeld van de webwinkel waar de consument bijvoorbeeld schoenen kan kopen – die vervolgens 'offline' aan huis geleverd worden door of namens de webwinkel – is het helder dat sprake is van de levering van een goed.

Immers, de consument krijgt een paar schoenen waar hij als eigenaar over mag beschikken als hij die schoenen tenminste ook betaalt. Dat bij deze prestatie ook andere elementen te onderkennen zijn – bijvoorbeeld het afleveren aan huis – doet aan deze conclusie niet af. Echter er zijn situaties waarin deze gevolgtrekking minder voor de hand ligt. Daarop gaan wij hierna in paragraaf 2.4 verder in.

Elektriciteit wordt bij fictie door de wet ook als goed aangemerkt (art. 3, zevende lid, Wet OB 1968). Het is goed om hier reeds op te merken dat geen sprake is van de levering van een goed (elektriciteit) indien bijvoorbeeld online een muziekbestand wordt gekocht en geleverd. Weliswaar zou wellicht kunnen worden betoogd dat de afnemer op de één of andere manier elektriciteit ontvangt (of wellicht beter bits en bytes), maar dat is niet de strekking van de opname van elektriciteit in de definitie van goederen. Bij elektriciteit gaat het om elektriciteit zoals deze door de nutsbedrijven wordt geleverd via het net. Gelet op het doel van dit boek gaan wij daar echter niet verder op in.

Bij goederen moet het gaan om tastbare zaken. Zo is de levering van een papieren boek een levering van een goed. Dat het niet per definitie vanzelfsprekend is dat bij de levering van een tastbare zaak ook sprake is van een levering van een goed voor de btw, laat de discussie rondom de levering van software op een fysieke gegevensdrager (USB-stick of CD-rom) zien. Omdat sprake is van een fysieke of tastbare gegevensdrager kan worden betoogd dat sprake kan zijn van een goed. Waar het de koper echter veelal om te doen zal zijn, is juist het niet tastbare wat op de gegevensdrager staat: de software. In de praktijk wordt veelal een onderscheid gemaakt tussen 'standaard' en 'specifieke' software. In geval van standaardsoftware – veelal software die gewoon in de winkel te koop is, denk bijvoorbeeld aan een computerspel op een CD-rom – is dan sprake van een levering van een goed. Bij specifieke software geldt dat de software bijvoorbeeld op maat gemaakt is voor de afnemer. In dat laatste geval is de drager ondergeschikt en wordt uitgegaan van een dienst.¹ Overigens is hier in de literatuur zeker kritiek op te vinden.² De vraag doet zich natuurlijk voor wanneer nog sprake is van standaardsoftware en wanneer er genoeg 'op maat is gemaakt' om te spreken van specifieke software. Een ander punt van kritiek is dat het bij standaardsoftware feitelijk ook gaat om niets meer of minder dan een licentie om de software te mogen gebruiken. Het toekennen van deze licentie pleit ervoor de standaardsoftware aan te merken als een dienst, omdat een licentie niet tastbaar is.

Tegenwoordig wordt veel software geleverd via het internet en komt er geen fysieke drager meer aan te pas. In dat geval zal nimmer sprake zijn van de levering van een goed, maar zal in beginsel altijd sprake zijn van een dienst. Het onderscheid tussen standaard en specifieke software is tegenwoordig dan ook minder van belang.

1. HvJ 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115 (Levob).

2. Zie bijvoorbeeld: B.G. van Zadelhoff, noot bij HvJ 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115 (Levob).

2.3 Diensten

Als geen sprake is van de levering van een goed, maar er is wel een prestatie te onderkennen tegen vergoeding, dan wordt gesproken van een dienst. Diensten worden dan ook negatief geformuleerd in art. 4, eerste lid, Wet OB 1968. Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen. Hoewel de tegenprestatie als zodanig niet in de definitie van de dienst is opgenomen, volgt dat wel uit het systematiek van de omzetbelasting. Dus alleen als er een tegenprestatie – meestal in geld – is, dan kan sprake zijn van een dienst. Omdat een goed wordt omgeschreven als iets tastbaars, is een dienst iets wat niet tastbaar is. Het kan dan gaan om de overdracht van een recht, bijvoorbeeld een recht (licentie) om software te gebruiken of om online een film te kijken. Bij verkopen via internet zal het regelmatig gaan om telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten. In paragraaf 3.3.3 zullen wij nader stilstaan bij de definitie van deze drie categorieën diensten.

2.4 Samengestelde prestaties

Voor de bepaling van de btw-gevolgen zijn over het algemeen de samengestelde prestaties het meest ingewikkeld. Van samengestelde prestaties spreken wij indien sprake is van meerdere elementen die gezamenlijk door één dienstverrichter worden verricht. De vraag die bij samengestelde prestaties speelt is of sprake is van één of meer prestaties. Met name komt deze vraag op indien de elementen – indien op zichzelf beschouwd – elk tot een andere btw-behandeling leiden of tot een andere btw-behandeling leiden dan het geheel van de elementen. Hierbij bestaan diverse mogelijkheden. Zo kan het zich voordoen dat een prestatie uit twee of meer elementen bestaat die elk op zichzelf gezien diensten zijn, bijvoorbeeld een schoolopleiding waarbij studenten ook gebruik mogen maken van een laptop. Ook kan de situatie zich voordoen dat sprake is van te onderscheiden elementen die op zichzelf gezien bestaan uit de levering van een goed enerzijds en het verrichten van een dienst anderzijds. Een voorbeeld is een abonnement op een (papieren) krant waarbij de afnemer ook de mogelijkheid krijgt de krant op zijn tablet te bekijken. De papieren krant is op zichzelf gezien een goed. Toegang tot de online versie een dienst. Voor de btw is het relevant vast te stellen wat de aard van de prestatie of prestaties is. Het voorbeeld van de papieren krant met online toegang kan dat goed verduidelijken. Het leveren van een papieren krant is momenteel in Nederland belast met 6% btw. Het leveren van online toegang tot een krant – een dienst indien op zichzelf gezien – is onderworpen aan 21% btw in Nederland. Bij combinaties is veelal sprake van één prijs voor het geheel en dan moet bepaald worden of sprake is van één of meer prestaties. Dat één prijs berekend wordt, houdt niet automatisch in dat sprake is van één prestatie.³ Indien is vastgesteld of sprake is van een of meer prestaties moet per prestatie worden

3. Zie HvJ 25 februari 1999, C-349/96, *BNB* 1999/224 (Card Protection Plan).

vastgesteld of het een levering van een goed of een dienst is om de btw-gevolgen te kunnen bepalen.

Het uitgangspunt volgens vaste jurisprudentie⁴ van het Hof van Justitie van de Europese Unie is dat voor de toepassing van de omzetbelasting elke prestatie als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd en dat de handeling die economisch gesproken uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald. Het is daarom in de eerste plaats van belang vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn.

Wanneer een handeling uit verschillende elementen bestaat, rijst de vraag of zij moet worden geacht te bestaan uit één enkele prestatie dan wel uit meer onderscheiden en zelfstandige prestaties die uit het oogpunt van de omzetbelasting afzonderlijk moeten worden beoordeeld. Daarover heeft het HvJ geoordeeld dat een prestatie als één enkele prestatie moet worden beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.⁵ Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan het installeren van een zonnesherm.

Van één prestatie is tevens sprake wanneer één of meer elementen een hoofdprestatie vormen terwijl de andere elementen een of meer aanvullende prestaties vormen die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als bijkomend worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.⁶ Een voorbeeld kan zijn het thuisbezorgen door de leverancier van een koelkast.

Zijn bovengenoemde situaties niet aan de orde dan is voor de btw sprake van verscheidene prestaties die elk op hun eigen merites moeten worden beoordeeld om de btw-gevolgen te bepalen.⁷

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft op deze manier richtlijnen gegeven, maar de praktijk is vaak weerbarstig. Het is dan ook vaak niet makkelijk vast te stellen of nu sprake is van één of meer prestaties. De jurisprudentie is dan

4. Onder meer HvJ 25 februari 1999, C-349/96, *BNB* 1999/224 (Card Protection Plan); HvJ 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115 (Levob) en HvJ 19 juli 2012, C-44/11, *V-N* 2012/34.17 (Deutsche Bank).
5. Voorbeelden zijn te vinden in: HvJ 27 september 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115 (Levob); HvJ 29 maart 2007, C-111/05, *V-N* 2007/18.22 (Aktiebolaget NN); HvJ 19 november 2009, C-461/08, *BNB* 2011/14 (Don Bosco) en HvJ 19 juli 2012, C-44/11, *V-N* 2012/34.17 (Deutsche Bank).
6. Voorbeelden zijn te vinden in: HvJ 25 februari 1999, C-349/96, *BNB* 1999/224 (Card Protection Plan) en HvJ 11 februari 2010, C-88/09, *V-N* 2010/11.23 (Graphic Procédé).
7. Voorbeelden zijn te vinden in: HvJ 11 juni 2009, C-572/07, *V-N* 2007/29.17 (Telmer Property) en HvJ 16 april 2015, C-42/14, *V-N* 2015/22.19.9 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie).

ook behoorlijk casuïstisch. Hierna nemen wij enkele voorbeelden op afgeleid uit de jurisprudentie en/of literatuur om u een gevoel te geven hoe in de praktijk naar dit soort vraagstukken gekeken wordt. Opgemerkt wordt dat de vraag rondom samengestelde prestaties zich juist goed kan voordoen rondom verkopen via internet. Het genoemde voorbeeld van de verkoop van een combinatieabonnement op een papieren krant met online toegang tot diezelfde krant is daar een goed voorbeeld van. In paragraaf 3.3.3 staan wij ook kort nog even stil bij het onderwerp samengestelde prestaties wanneer het gaat om telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in combinatie met andere prestaties worden verricht.

- a. Het geven van gelegenheid tot parkeren – op zichzelf gezien belast tegen 21% btw – bij bijvoorbeeld een attractiepark werd door de rechter geacht niet op te gaan in het verlenen van toegang tot het park.⁸ Het verlenen van toegang tot een attractiepark is op zichzelf gezien onderworpen aan 6% btw.
- b. De verhuur van kluisjes door een school aan scholieren voor de opslag van persoonlijke spullen is niet aan te merken als een bijkomende dienst bij het verstrekken van onderwijs. De verhuur van de kluisjes moet op zichzelf worden beschouwd en gaat dus niet op in het vrijgestelde onderwijs door de school.⁹
- c. Een bij een boek geleverde CD-rom kan qua prijs een substantieel onderdeel vormen van het totale pakket. De levering van de bijgevoegde CD-rom kan dan volgens de Staatssecretaris niet als bijkomstig worden aangemerkt. De levering van de CD-rom valt onder het 21%-tarief, de levering van het boek onder het 6%-tarief.¹⁰
- d. Verkoop van een mobiele telefoon met een abonnement. Hierbij doet zich de discussie voor of sprake is van twee zelfstandige prestaties of dat de prestatie bestaande uit de overdracht van de telefoon (goed) opgaat in het abonnement (dienst) of vice versa.

Om te bepalen of sprake is van één dienst dan wel verscheidene diensten, neemt het Hof van Justitie van de Europese Unie de gemiddelde consument als uitgangspunt. Ook dit is niet altijd een eenvoudig criterium om mee te werken, omdat het adagium 'zo veel consumenten, zo veel meningen' ook hier een rol kan spelen. Het Hof van Justitie heeft verder nog beslist dat niet uitgegaan moet worden van de gemiddelde consument in de Europese Unie, maar in beginsel van de gemiddelde consument in een bepaalde lidstaat. In de zaak *K Oy*¹¹ oordeelde het Hof van Justitie dat het oordeel van de gemiddelde consument kan variëren naargelang van de eventueel wisselende mate van inburgering van de nieuwe technologieën op elke nationale markt en de mate van toegang tot de technische apparatuur die deze consument in staat stelt, boeken op andere dragers dan papier te lezen of te

8. Zie Hoge Raad 10 maart 2006, nr. 41 811, *BNB* 2006/220 en een tegengesteld oordeel in Rechtbank Gelderland 27 augustus 2015, nr. AWB 14/2735.

9. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 13 oktober 2009, nr. 08/00352, *V-N* 2009/64.13.

10. Zie Besluit van 4 september 2014, *BLKB* 2014/123M, *V-N* 2014/52.15.

11. *HvJ* 11 september 2014, C-219/13, *V-N* 2014/47.19.

beluisteren. In deze zaak ging het om de vaststelling of de gemiddelde consument een verschil ervaart tussen e-books en papieren boeken.

Indien de conclusie is dat sprake is van twee (of meer) te onderscheiden prestaties dan dient – indien één vergoeding is overeengekomen – de vergoeding te worden gesplitst om een juiste btw-behandeling te kunnen vaststellen. De Staatssecretaris heeft hiervoor handvatten gegeven in een besluit.¹² Hij heeft aanwijzingen gegeven voor de methode van splitsing:

- de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen (marktwaardemethode);
- de vergoeding voor de verschillende deelprestaties is in beginsel evenredig aan het bedrag aan vergoeding dat voor de verschillende prestaties als zodanig in rekening is gebracht/ontvangen;
- de vergoeding kan aan de verschillende deelprestaties worden toegerekend op basis van de verhouding van de inkooprijzen of kostprijzen;
- de toerekening van de vergoeding aan de verschillende deelprestaties moet worden geschat (waarbij eventueel rekening wordt gehouden met de kostprijzen van de onderscheiden prestaties).

De belastingplichtige dient bij de splitsing van een vergoeding de zogenaamde marktwaardemethode te hanteren, tenzij hij kan aantonen dat de methode van de werkelijke kosten voor het betrokken heffingstijdvak de werkelijke samenstelling van de als een geheel geleverde prestaties getrouw weergeeft.

Voor verpakkingen geldt over het algemeen dat deze niet afzonderlijk in aanmerking worden genomen. Verpakkingen dienen veelal slechts als omhulsel voor (andere) producten. Bij het begrip ‘verpakkingen’ kan volgens de Staatssecretaris¹³ worden gedacht aan: wegwerpverpakkingen (bijvoorbeeld het plastic, papieren, kartonnen, glazen of kunststof omhulsel van goederen) of kratten. Verpakkingen zijn voor de modale afnemer niet meer dan een onderdeel van de producten die hij koopt. De verpakking gaat daarom in beginsel op in de levering van het product. Cadeauverpakkingen zijn in de regel ook een vorm van bijkomend dienstbetoon. Bijzondere verpakkingen die voor de consument een zelfstandige gebruikswaarde hebben, moeten onder omstandigheden wel afzonderlijk worden beschouwd. Dat is bijvoorbeeld het geval als de verpakking een geldswaarde vertegenwoordigt die gelet op de waarde van het verpakte product aanzienlijk is (en die ook tot uitdrukking komt in de verkoopprijs van de combinatie), aldus de Staatssecretaris. Vervoerskosten zullen over het algemeen opgaan in de levering van het goed.

12. Besluit van 4 september 2014, BLKB 2014/123M, V-N 2014/52.15.

13. Besluit van 4 september 2014, BLKB 2014/123M, V-N 2014/52.15.

HOOFDSTUK 3

Plaats-van-dienst-regels voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zetten wij de belangrijkste aspecten van de regels uiteen zoals die gelden voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten. Alvorens wij hierbij stilstaan, besteden wij eerst kort aandacht aan de functie van plaats-van-dienst-regels in het algemeen en de achtergrond van het ontstaan van de nieuwe plaats-van-dienst-regels zoals die per 1 januari 2015 in werking zijn getreden.

3.2 Plaats-van-dienst-regels in de btw

De plaats-van-dienst-regels bepalen voor de btw waar een dienst belast is en wijzen derhalve heffingsbevoegdheid toe aan een bepaald land. Volgens het Hof van Justitie hebben deze regels tot doel om de heffingsbevoegdheden van de lidstaten rationeel af te bakenen en bevoegdheidsconflicten te voorkomen.¹ Een belangrijke gedachte die aan de regels ten grondslag ligt, is dat heffing van btw zoveel mogelijk dient plaats te vinden in het land van verbruik.²

Binnen de plaats-van-dienst-regels zoals wij die in de Europese btw kennen is het van belang onderscheid te maken tussen B2B- en B2C-transacties. Bij B2B-transacties gaat het om diensten die door een btw-ondernemer worden verricht aan een andere btw-ondernemer. Als B2B-transacties worden tevens beschouwd diensten verricht voor niet-belastingplichtige rechtspersonen die over een btw-identificatienummer beschikken. Ook diensten verricht voor het niet-ondernemersdeel van een btw-ondernemer³ zijn B2B-transacties (art. 7, zevende lid, Wet OB 1968). Onder B2C-transacties vallen diensten verricht door een btw-ondernemer aan een niet-ondernemer. Veelal zullen dit consumenten zijn. Het kan echter ook gaan om niet-belastingplichtige rechtspersonen zonder btw-identificatienummer.

1. Zie HvJ 26 september 1996, C-327/94, V-N 1997/1225, 18 (Dudda), r.o. 22.

2. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., p. 2 en 3.

3. Bijvoorbeeld aan een onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam dat zich bezighoudt met overheidstaken.

Voor B2B-transacties geldt als hoofdregel dat de plaats van dienst daar is waar de afnemer woont of is gevestigd (art. 6, eerste lid, Wet OB 1968). Indien de dienstverrichter niet is gevestigd in het land van de vaste inrichting, vindt een verlegging van btw plaats. Daarbij voldoet de afnemer in plaats van de dienstverrichter de btw (art. 12, tweede lid, Wet OB 1968). Voor B2C-transacties geldt als hoofdregel dat btw-heffing plaatsvindt in het land waar de dienstverrichter woont of is gevestigd (art. 6, tweede lid, Wet OB 1968). De dienstverrichter voldoet dus btw in zijn eigen land over B2C-diensten. Beide hoofdregels kennen echter diverse uitzonderingen, zoals voor diensten met betrekking tot onroerend goed (art. 6b Wet OB 1968). De uitzonderingen staan in art. 6a-6j Wet OB 1968. Voor B2C-diensten vormen de nieuwe plaats-van-dienst-regels zoals die per 1 januari 2015 gelden voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten een belangrijke uitzondering op de hoofdregel van heffing in het land van de dienstverrichter. In afwijking van de hoofdregel zijn deze diensten namelijk belast daar waar de afnemer woont. Dat betekent dat de dienstverrichter btw moet voldoen in de EU-lidstaat waar zijn afnemer woont. Verlegging is bij B2C-transacties niet aan de orde, maar er kan wel op vereenvoudigde wijze btw-aangifte worden gedaan via MOSS (zie hoofdstuk 5).

3.3 **Plaats-van-dienst-regels voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten**

3.3.1 *Achtergrond van de nieuwe regels*

Telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten hebben gemeen dat zij gemakkelijk op afstand kunnen worden verricht. Tot 1 januari 2015 waren deze diensten belast in het land waar de dienstverrichter was gevestigd in geval van B2C-transacties. Dit leidde ertoe dat veel ondernemers die deze diensten verrichtten zich vestigden in de EU-lidstaat met het laagste btw-tarief (en andere fiscale voordelen): Luxemburg. Voor buiten de EU gevestigde ondernemers vond heffing over deze diensten al plaats in het land van de afnemer vóór 1 januari 2015. Zij gingen er echter regelmatig toe over zich binnen de EU te vestigen door middel van een dochteronderneming of vaste inrichting in Luxemburg om zo ook van het lage Luxemburgse btw-tarief te profiteren. De regeling zoals die tot 1 januari 2015 gold, leidde bovendien tot verstoring van de concurrentie, omdat een telecommunicatie-, omroep- of elektronische dienst afhankelijk van het vestigingsland van de dienstverrichter tegen een bepaald tarief werd belast. Dienstverrichters gevestigd in een land met een relatief hoog tarief waren in het nadeel, terwijl dienstverrichters gevestigd in een land met een relatief laag tarief in het voordeel waren. Onder de nieuwe regels vindt heffing altijd plaats in het land van de afnemer. Daardoor is de hoogte van de btw-heffing onafhankelijk van het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Tevens wordt onder de nieuwe regels heffing in het land van verbruik beter benaderd.