



BTW-bulletin, nummer 10, 2014

Actualisering besluit onderwijsvrijstelling

Mr. P.F. Zijlstra

De nieuwe reisbureauregeling 2,5 jaar na invoering

Mr. K. Sinnige

De zaak Skandia America Corporation: een geval apart

Drs. O.L. Mobach en L. Janssen MSc

**Uitvoering en controle van de nieuwe btw-regelgeving telecommunicatie-,
omroep- en elektronische diensten per 1 januari 2015**

Mw. mr. M.H.W.N. Lammers en mr. R. Vos

Btw-actualiteiten



Uitvoering en controle van de nieuwe btw-regelgeving telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten per 1 januari 2015

BTW-bulletin 2014/85

In *BTW-bulletin* is al eerder aandacht besteed aan de nieuwe plaats-van-dienstregels voor e-commerce-diensten per 1 januari 2015. Wij verwijzen naar 'De totstandkoming van het nieuwe btw-stelsel voor e-commerce vanaf 2015' (*BTW-bulletin* 2013/11) en 'Plaats van dienst 2015: nieuwe regels nieuwe uitdagingen' (*BTW-bulletin* 2013/12). In *BTW-bulletin* 2014/7-8 is in het artikel 'Nog meer uitleg over de plaats-van-dienstregels per 2015' aandacht besteed aan praktische richtsnoeren die door het Directorate-General Tax and Customs Union zijn gegeven hoe om te gaan met de nieuwe btw-regels. In deze bijdrage gaan wij in op diverse uitvoeringsproblemen en controle van deze nieuwe btw-regelgeving.

Beoordeling status afnemer

Vanaf 1 januari 2015 is de plaats van belastingheffing voor het verrichten van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of langs elektronische weg verrichte diensten de plaats waar de afnemer is gevestigd. Dit betekent dat geen onderscheid meer bestaat in de diensten die worden verricht aan een andere ondernemer of aan een particulier. Dat maakt echter niet dat de dienstverrichter geen onderzoek meer hoeft te doen naar de status van zijn afnemer.

De status van de afnemer is namelijk van belang voor de vraag of de dienstverrichter eventueel aansprakelijk gesteld kan worden voor de verschuldigde btw. Wordt de dienst verricht voor een particulier dan is de dienstverrichter verplicht de btw voor zijn rekening te nemen. Dit geldt ook voor de dienst die wordt verricht aan een ondernemer die in dezelfde lidstaat als de dienstverrichter is gevestigd. Wordt de dienst verricht aan een ondernemer in een andere lidstaat, dat is deze ondernemer de belastingplichtige voor de btw en moet hij zorgdragen voor de afdracht. Draagt deze de btw niet af, dan kan de dienstverrichter daarvoor aansprakelijk gesteld worden.

Art. 18 lid 1 Uitvoeringsverordening 282/2011 bepaalt wanneer een dienstverrichter ervan uit kan gaan dat zijn afnemer de status van belastingplichtige heeft. Dit is het geval wanneer de afnemer zijn btw-identificatienummer aan de dienstverrichter geeft of laat weten dat hij een dergelijk nummer heeft aangevraagd. Van belang is wel

dat de dienstverrichter niet beschikt over contra-informatie waaruit afgeleid zou kunnen worden dat de door de afnemer verstrekte informatie niet juist of volledig is. Verstrekkt een afnemer geen btw-identificatienummer aan de dienstverrichter, dan kan deze laatste ervan uitgaan dat zijn afnemer een niet-belastingplichtige is (art. 18 lid 2 Uitvoeringsverordening 282/2011). Door de EU-wetgever is bewust voor het woord 'kan' gekozen. De dienstverrichter hoeft van deze aannamen niet verplicht uit te gaan. Het is echter wel verstandig om de aannamen als basis te nemen om zo aansprakelijkheid voor de btw te voorkomen. Door de afnemer als een niet-belastingplichtige aan te merken weet de dienstverrichter namelijk met zekerheid dat hij voor de betaling van de btw moet instaan.

Maakt de dienstverrichter geen gebruik van de aannamen en merkt hij – ondanks het ontbreken van een btw-identificatienummer of een aanvraag daartoe – zijn afnemer als belastingplichtige aan dan zal hij daarvoor ander bewijs moeten hebben. De dienstverrichter zal namelijk moeten bewijzen dat zijn afnemer belastingplichtig is en dus zelf verantwoordelijk is voor de btw-afdracht. Kan de dienstverrichter niet voldoen aan deze bewijslast, dan is hij aansprakelijk en zal hij moeten overgaan tot betaling van de btw.

In de Uitvoeringsverordening 282/2011 noch in de Uitvoeringsverordening 1042/2013 is duidelijk gemaakt aan wat voor bewijs de dienstverrichter moet denken om aan zijn bewijslast te voldoen. Deze onduidelijkheid tracht de Europese Commissie weg te nemen met het uitbrengen van een toelichting (Explanatory Notes d.d. 3 april 2014 uitgevaardigd door Directorate-General Tax and Customs Union). Deze toelichting is helaas geen bindend recht: de ondernemer kan – in rechte – de belastingdienst er niet aan houden. Wel kan de toelichting uiteraard door de ondernemer (en belastingdienst) worden ingebracht in een discussie tussen ondernemer en belastingdienst dan wel door partijen voor de rechter met als argument dat deze toelichting in overleg met EU-lidstaten en ondernemers in de sector tot stand is gekomen en een redelijke uitleg vormt van de regelgeving. In deze toelichting wordt echter ook geen melding gemaakt van de soorten bewijsmiddelen. Wel geeft deze toelichting uitleg hoe een dienstverrichter bijvoorbeeld moet omgaan met twijfels over de status van zijn afnemer. Heeft de afnemer zijn btw-identificatienummer gegeven aan de dienstverrichter, heeft de dienstverrichter dit nummer succesvol gecontroleerd in het VIES-systeem en heeft hij geen contra-informatie dan mag hij ervan uitgaan dat zijn afnemer een belastingplichtige is. Heeft de dienstverrichter echter op basis van de contra-informatie twijfels over de status van de afnemer dan kan hij beslissen dat hij de afnemer behandelt als niet-belastingplichtige. Helaas maakt de toelichting niet duidelijk welke contra-informatie bij-

¹ Mw. mr. M.H.W.N. Lammers en mr. R. Vos zijn als advocaat verbonden aan Hertoghs Advocaten-Belastingkundigen in Breda/Rotterdam.

voorbeeld kan leiden tot twijfels of hoe sterk de twijfels moeten zijn. De dienstverrichter doet er dan ook verstandig aan dat als hij maar enigszins twijfelt aan de status van zijn afnemer, deze als niet-belastingplichtige te behandelen zodat hij niet aansprakelijk gesteld kan worden voor de af te dragen btw.

Beoordeling vestigingsplaats afnemer

Kern van de nieuwe regelgeving per 1 januari 2015 is dat belastingheffing over telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten plaatsvindt in het land van gebruik. Dat betekent dat de dienstverrichter voor elke afzonderlijke dienst moet bepalen waar zijn afnemer woont of is gevestigd. Een enorme klus voor de dienstverrichter, waarbij de artikelen 10 tot en met 13 Uitvoeringsverordening 282/2011 wel enkele richtsnoeren geven om de plaats van dienst te bepalen.

Art. 12 en 13 geven bijvoorbeeld uitleg over de begrippen 'woonplaats' en 'gebruikelijke verblijfplaats'. De woonplaats is het adres van een natuurlijk persoon dat in het GBA of een soortgelijk openbaar register is opgenomen of het adres dat de natuurlijke persoon aan de relevante belastinginstanties heeft opgegeven. De gebruikelijke verblijfplaats is de plaats waar een natuurlijk persoon gewoonlijk verblijft wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Art. 10 en 11 geven uitleg over de vestigingsplaats van een rechtspersoon. Een rechtspersoon is in principe gevestigd waar de zetel van de bedrijfsuitoefening is gevestigd.

Het kan voorkomen dat een natuurlijk persoon of een rechtspersoon meer vestigingsplaatsen in verschillende landen heeft. In dat geval bepaalt art. 24 Uitvoeringsverordening 282/2011 dat voorrang moet worden gegeven aan de plaats die het beste garandeert dat de diensten worden belast op de plaats van het werkelijke verbruik.

Een dienstverrichter moet op basis van de feiten en omstandigheden per dienst bepalen waar zijn afnemer is gevestigd. Om de dienstverrichter hierbij 'te hulp' te schieten is in de Uitvoeringsverordening 1042/2013 een aantal vermoedens betreffende de plaats van vestiging van de afnemer opgenomen. Deze vermoedens zien op (i) digitale dienstverrichtingen via een vaste lijn (art. 24 bis), digitale dienstverrichtingen via mobiele netwerken (art. 24 ter, onder a), digitale dienstverrichtingen waarvoor het gebruik van een decoder is vereist (art. 24 ter, onder b) en overige digitale dienstverrichtingen (art. 24 ter, onder c). Deze vermoedens moeten eraan bijdragen dat de dienstverrichter op een eenvoudige manier kan bepalen waar zijn afnemer is gevestigd zodat de btw-behandeling kan worden geautomatiseerd en de administratieve belasting zo klein mogelijk is.

Of een vermoeden van toepassing is, moet de dienstverrichter beoordelen aan de hand van de beschikbare informatie. Dit is volgens de explanatory notes van 3 april 2014 (paragraaf 7.4.1) alle informatie waarover een dienstverrichter beschikt of had moeten beschikken. Hiermee wordt direct een onduidelijkheid in het leven geroepen, want hoever gaat de onderzoeksplicht van de dienstverrichter? Hoe wordt vastgesteld over welke informatie hij had moeten beschikken? Maken we hierbij een vergelij-

king met de btw-fraude in handelsketens, dan geldt bij zo'n fraude dat een zekere onderzoeksplicht rust op de ondernemer. Uit de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie (HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 (Mahagében kft) en C-142/11 (Peter David)) blijkt dat de ondernemer alles moet doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen.

Passen we die toets toe op de dienstverrichter dan zou hij alles moeten doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat de juiste btw-regels worden gehanteerd. Dit is nog steeds een vaag begrip en maakt niet duidelijk wat nu precies van een dienstverrichter kan en mag worden verwacht.

De Uitvoeringsverordening 1042/2013 voorziet ook in een bepaling over het weerleggen van de hiervoor aangehaalde vermoedens (art. 24 quinquies). Een vermoeden kan door de dienstverrichter worden weerlegd. Onder omstandigheden kan ook de belastingdienst een vermoeden weerleggen. Een afnemer daarentegen kan een vermoeden niet weerleggen.

Een dienstverrichter kan een vermoeden over de vestigingsplaats van zijn afnemer weerleggen door twee niet-tegenstrijdige door hem verzamelde bewijsstukken. Deze bewijsstukken moet de afnemer in zijn administratie opnemen. Art. 24 septies bevat een lijst van bewijsstukken die de dienstverrichter onder andere kan gebruiken, te weten: (i) het factuuradres van de afnemer, (ii) het IP-adres van de afnemer, (iii) bankgegevens van de afnemer, (iv) de mobiele landcode, (v) de plaats van de vaste lijn en (vi) andere zakelijk relevante gegevens. Deze lijst is indicatief en biedt de dienstverrichter de mogelijkheid om ook ander bewijs te gebruiken.

Met dit alles is de dienstverrichter er nog niet. In art. 23 Uitvoeringsverordening 282/2011 is namelijk bepaald dat de dienstverrichter de ontvangen gegevens moet verifiëren. Daarbij moet de dienstverrichter de in het handelsverkeer normale veiligheidscontroles in acht nemen. Op dit punt geeft paragraaf 9.5.4. van de explanatory notes van 3 april 2014 een verduidelijking. Indien een dienstverrichter een regelmatige relatie heeft met de afnemer dan lijkt het redelijk dat na de initiële, grondige verificatie van de gegevens van de afnemer dit niet bij iedere nieuwe transactie opnieuw hoeft te gebeuren. Dat betekent niet dat de dienstverrichter na de eerste controle op zijn lauweren kan gaan rusten. Uit de toelichting blijkt namelijk ook dat een proactieve verificatie moet worden verricht ofwel de dienstverrichter zal met enige regelmaat de gegevens moeten controleren.

Daarnaast kan het natuurlijk voorkomen dat het bewijsmateriaal dat de dienstverrichter verzamelt tegenstrijdig is. In dat geval volgt uit paragraaf 9.5.6. van de explanatory notes dat de dienstverrichter moet bepalen welke gegevens hij het meest zakelijk relevant vindt en het meest betrouwbaar om zo nauwkeurig mogelijk de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen. Hiermee loopt de dienstverrichter een risico aangezien over dit criterium de nodige discussies kunnen plaatsvinden. Wat een dienstverrichter het meest relevante zakelijke gegeven vindt, hoeft in de ogen van de belastingdienst niet ook die kwalificatie te verkrijgen. Beschikt een dienstverrichter

over tegenstrijdige informatie, dan bepalen de explanatory notes ook dat een dienstverrichter vaker de gegevens van de afnemer moet verifiëren.

Een belastingdienst kan een vermoeden uitsluitend weerleggen als er aanwijzingen zijn voor verkeerd gebruik of misbruik door een dienstverrichter. Dit om de rechtszekerheid te garanderen. Voor een dienstverrichter is een lijst van bewijsmiddelen opgenomen die hij kan gebruiken om het vermoeden te weerleggen. Die lijst geldt niet voor de belastingdienst. Evenmin is voor de belastingdienst een aparte lijst opgenomen. Dit betekent dat de belastingdienst het vermoeden met alle middelen rechts kan weerleggen.

Administratieve eisen

Zoals in het vorenstaande reeds is opgemerkt, zorgt de nieuwe regelgeving ervoor dat de kans aanwezig is dat de dienstverrichter diensten verricht aan afnemers die in verschillende lidstaten zijn gevestigd. Dit zou ertoe leiden dat de dienstverrichter zich in elk land afzonderlijk moet registreren en aldaar aangifte voor de btw moet gaan doen. Omdat dit een enorme rompslomp met zich meebracht, treedt per 1 januari 2015 eveneens het systeem van mini-one-stop-shop (ook wel het mini-éénloketsysteem genoemd) in werking. Dit loket biedt de dienstverrichter de mogelijkheid de btw die voor de diensten is verschuldigd aan te geven via een webportaal in de lidstaat waar hij voor de btw is geïdentificeerd.

Om dit ook voor in Nederland gevestigde ondernemers mogelijk te maken treden op 1 januari 2015 ook de artt. 28u, 28v en 28w Wet OB 1968 in werking.

De regeling van het mini-one-stop-shop (hierna MOSS) houdt in dat de dienstverrichter in de lidstaat van identificatie is geregistreerd voor het MOSS-systeem, aldaar langs elektronische weg btw-kwartaalaangiften indient. In die aangiften maakt de dienstverrichter melding van de telecommunicatie-, omroep en/of elektronische diensten die hij heeft verricht aan niet-belastingplichtige afnemers in andere lidstaten. Daarbij vermeldt de dienstverrichter ook de verschuldigde btw. De Nederlandse belastingdienst zorgt er vervolgens voor dat deze informatie wordt gedeeld met de desbetreffende lidstaten. Belangrijk is dat deze btw-aangiften in het MOSS-systeem losstaan van de aangiften voor de Nederlandse btw-wetgeving. Een dienstverrichter zal derhalve twee btw-aangiften moeten indienen. Een dienstverrichter is niet verplicht om deel te nemen aan het MOSS-systeem. Doet hij dat niet, dan zal hij zich in elke lidstaat waarin een afnemer is gevestigd, moeten registreren en aldaar aangiften voor de btw moeten doen. Maakt de dienstverrichter gebruik van het MOSS-systeem dan geldt dat voor alle lidstaten.

Een dienstverrichter moet uiterlijk 20 dagen na het verstrijken van het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft de btw-aangifte in het MOSS-systeem indienen. Praktisch gezien betekent dit dat de dienstverrichter uiterlijk op 20 april, 20 juli, 20 oktober en 20 januari de btw-aangiften in het MOSS-systeem moet indienen. Deze data wijzigen niet als sprake is van een feestdag of een zondag. Verzuimt de dienstverrichter de aangifte tijdig in

te dienen dan ontvangt hij 30 dagen na afloop van het tijdvak een aanmaning. De dienstverrichter krijgt dus in feite 10 dagen respijt voordat hij een aanmaning ontvangt. Deze eerste aanmaning is afkomstig van de belastingdienst van het land van registratie. Een dienstverrichter uit Nederland zal derhalve de eerste aanmaning van de Nederlandse belastingdienst ontvangen. Latere aanmaningen worden verzonden door de lidstaat/lidstaten van verbruik. Onduidelijk in de regelgeving is hoe deze lidstaten op de hoogte raken van de dienstverlening door de dienstverrichter. Immers als de dienstverrichter geen aangifte in het MOSS-systeem doet, is niet duidelijk in welke lidstaten zijn afnemers zijn gevestigd. Aan het niet tijdig indienen van de aangifte in het MOSS-systeem kunnen ook sancties worden verbonden, zoals het opleggen van een vergrijpboete. Daarbij is van belang dat de bevoegdheid daartoe rust bij de lidstaat van verbruik. Indien een Nederlandse dienstverrichter diensten verricht aan een Duitse particuliere afnemer en niet tijdig aangifte doet in het MOSS-systeem kan hij dus geconfronteerd worden met een Duitse vergrijpboete. De Duitse wetgeving moet daartoe dan wel de mogelijkheid bieden.

Naast de eis dat de dienstverrichter tijdig aangifte doet in het MOSS-systeem, moet hij zorgen voor de tijdige betaling van de verschuldigde btw. De dienstverrichter dient de verschuldigde btw te betalen bij het indienen van de aangifte in het MOSS-systeem. De betaling vindt plaats aan de belastingdienst van het land van identificatie. Deze belastingdienst zorgt vervolgens voor de doorbetaling aan de desbetreffende lidstaten.

Betaalt de dienstverrichter niet op tijd, dan ontvangt hij een aanmaning van de belastingdienst van het land van identificatie (op de tiende dag volgend op de dag waarop de belasting verschuldigd was). Betaalt de dienstverrichter ook niet na ontvangst van de aanmaning, dan neemt de lidstaat van verbruik de invordering over. In dat geval moet de dienstverrichter direct betalen aan de belastingdienst van de lidstaat van verbruik.

Aan het gebruik van het MOSS-systeem zijn ook administratieve eisen verbonden voor de dienstverrichter. In art. 63 quater Uitvoeringsverordening 967/2012 is vastgelegd welke gegevens een dienstverrichter moet bijhouden. Hieronder valt algemene informatie zoals de lidstaat van het verbruik van de dienst, het soort dienst, de datum waarop de dienst is verricht en de btw die is verschuldigd voor de dienst. Daarnaast moet de dienstverrichter specifieke informatie vastleggen, zoals gegevens over eventuele vooruitbetalingen, gegevens over de vestigingsplaats van de afnemer, de woonplaats van de afnemer of de gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer.

Deze gegevens moet de dienstverrichter gedurende 10 jaar na afloop van het jaar waarin de handeling is verricht bewaren. Dit betekent dat een Nederlandse dienstverrichter voor deze gegevens een langere bewaartermijn heeft dan de bewaartermijn van art. 52 AWR.

Het bewaren van deze gegevens zorgt voor de aanname dat de belastingdienst deze gegevens ook kan controleren. Immers, een belastingdienst zal ook willen vaststellen of de gegevens in de aangifte in het MOSS-systeem correct zijn. Aangezien de aangiften binnen dit systeem betrekking hebben op btw verschuldigd in verschillende

landen kan een dienstverrichter worden geconfronteerd met controles door verschillende belastingdiensten. De Europese Commissie acht dit niet wenselijk en heeft aanbevelingen gedaan aan de lidstaten hoe om te gaan met hun audit- en controleactiviteiten. De eerste aanbeveling is dat het eerste contact met de dienstverrichter moet plaatsvinden door de belastingdienst van het land van identificatie. Voor een Nederlandse dienstverrichter betekent dit dat de Nederlandse belastingdienst contact met hem zal opnemen. Nederland heeft namelijk de Europese Commissie laten weten dat zij deze aanbeveling zal volgen. Verder zal de Nederlandse belastingdienst daarbij zijn nationale procedure volgen.

Om de controle efficiënt te laten verlopen beveelt de Europese Commissie aan een standaardcontrolebestand te hanteren. Nederland volgt deze aanbeveling. Het format is tot op heden niet gepubliceerd, zodat nog niet duidelijk is welke gegevens in het bestand moeten worden opgenomen. Gelet op de administratieplicht van de dienstverrichter op dit punt is het aannemelijk dat de gegevens die hij moet bewaren op grond van art. 63 quater Uitvoeringsverordening 967/2012 hierin zijn opgenomen.

Conclusie en slotopmerkingen

Met de nieuwe btw-regelgeving voor e-commercediensten die per 1 januari a.s. wordt ingevoerd, wordt het er voor de ondernemer met afnemers in andere EU-landen niet eenvoudiger op. De ondernemer wordt – anders dan nu het geval is bij leveringen aan particulieren binnen de EU – geconfronteerd met btw-verplichtingen in de desbetreffende EU-landen. Hoewel de zogeheten explanatory notes (Directorate-General Tax and Customs Union) praktische richtlijnen geven voor ondernemers en overheden, zijn deze geen bindend recht. De belastingdiensten in de EU zijn daaraan niet gebonden. Veel onzekerheid derhalve voor ondernemers. Het zou beter zijn geweest als – net als in het douanerecht – deze richtlijnen zouden zijn opgenomen in een Toepassingsverordening.