

De gewijzigde Btw-verordening: een knipperlicht in het schemerduister

102

In deze bijdrage gaan we in op de belangrijkste wijzigingen van de nieuwste Europese Uitvoeringsverordening op het gebied van de btw van 15 maart 2011 die per 1 juli 2011 de eerste Btw-verordening van 17 oktober 2005 vervangt. Ook besteden we aandacht aan de mogelijkheden en risico's die deze meebrengen. Eerst zullen we echter het rechtskarakter en de toepassing van de verordening in de rechtspraak behandelen.

Meer duidelijkheid, logica en eenvormigheid worden beloofd met de nieuwste Europese Uitvoeringsverordening op het gebied van de btw. Deze verordening van 15 maart 2011 (nr. 282/2011) vervangt per 1 juli 2011 de eerste Btw-verordening met nummer 1777/2005 van 17 oktober 2005. Een update was met name vereist vanwege de per 1 januari 2010 gewijzigde plaats-van-dienstregels in de Btw-richtlijn. De verordening gaat in op de plaats van belastbare handelingen, met onder meer aanwijzingen over de vestigingsplaats, vaste inrichting, afnemer en de bijzondere bepalingen voor de plaats van dienst. Dat deze regels zijn opgenomen in een verordening laat zich verklaren vanuit het rechtskarakter van dit wetgevingsinstrument. Een verordening heeft rechtstreekse werking en creëert bindende regels voor alle rechtssubjecten binnen de EU. Lidstaten hebben niet de mogelijkheid van de verordening af te wijken. Discrepancie tussen de verschillende lidstaten is hierdoor in principe uitgesloten.

Rechtskarakter verordening

In art. 104 GW is bepaald dat belastingen van het rijk worden geheven uit kracht van een wet. Voor de btw is dat de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze nationale wet dient qua resultaat in overeenstemming te zijn met (de doelstellingen van) de Btw-richtlijn. Bij eventuele afwijking van wet en richtlijn, wordt de nationale regeling richtlijnconform uitgelegd. De richtlijn heeft bindende kracht voor het te bereiken resultaat. Is een richtlijnbeepaling niet, niet tijdig, of niet correct in de nationale wet geïmplementeerd, dan kan een burger zich direct beroepen op de richtlijn. De bepaling moet dan wel inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn. De fiscus heeft deze mogelijkheid niet. Een belastinginspecteur kan niet ten nadele van de belastingplichtige een beroep doen op een richtlijnbeepaling die niet (tijdig/correct) in de nationale wet is opgenomen. Vergeleken met de richtlijn, neemt de Btw-verordening een andere, bijzondere positie in als rechtsbron voor de btw. Verordeningen hebben namelijk een algemene strekking,

zijn verbindend in al hun onderdelen en rechtstreeks toepasselijk in iedere lidstaat. Omzetting in nationaal recht is niet vereist. Sterker nog, het is de lidstaten verboden een verordening om te zetten in nationaal recht. Hooguit zijn in sommige gevallen nadere uitvoeringsbesluiten nodig. Aan de verordening kunnen direct rechten en plichten worden ontleend, niet alleen door belastingplichtigen, maar ook door bijvoorbeeld het ministerie en de belastingdienst. Aan de ene kant betekent dit dat een ondernemer zich onverkort kan beroepen op de (gunstige) inhoud van de verordening. Anderzijds is de ondernemer ook onmiddellijk gebonden en kan hetgeen in deze verordening is bepaald aan hem worden tegengeworpen door de fiscus.

Toepassing (eerste) Btw-verordening

De eerste Btw-verordening is een aantal malen aangehaald in de Europese en Nederlandse jurisprudentie. Zo heeft rechtbank Haarlem² onlangs aan de hand van de bepalingen van de verordening geoordeeld dat het aanbieden van erotische chatsessies door modellen die zich in het buitenland bevinden geen elektronische diensten zijn. Volgens art. 11 lid 1 van de verordening (thans art. 7 lid 1) vergen elektronische diensten slechts in beperkte mate menselijk ingrijpen. Aangezien in het onderhavige geval het model tijdens de een-op-een chatsessies inspeelt op de behoeften van de individuele bezoeker van de website, wordt door menselijk ingrijpen bijgedragen aan de inhoud van de dienst. Er is geen sprake van een elektronische, maar van een vermakelijkheidsdienst. De plaats van deze dienst is niet in Nederland gelegen, maar daar, waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. De toepassing van de (criteria van de) Btw-verordening was gunstig voor belanghebbende.

In een ander geval, voor rechtbank Arnhem, werd met een verwijzing naar de Btw-verordening ten nadele van belanghebbende beslist.³ In geschil was of een aanhangwagen moet worden aangemerkt als vervoermiddel zodat de verhuur belast zou zijn op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, oftewel in Nederland. De procedure betreft een heffingstijdvak dat is gelegen vóór inwerkingtreding van de Btw-verordening per 1 juli 2006. Volgens de rechtbank is art. 10 van de verordening een vastlegging van het eerder (in 2002) door het Raadgevend Comité ingenomen standpunt dat een aanhangwagen voor de plaats-van-dienstbepalingen als vervoermiddel is te beschouwen. De verhuur van aanhangwagens is daarom ook al in de periode 2003-2005 belast in Nederland. Ongeacht of de uitkomst van het geschil correct is, komt de onderbouwing door de rechtbank ons wat mager voor. De verordening was immers nog niet in werking getreden en hoewel de standpunten van het

¹ Etienne Cox is werkzaam als junior belastingadviseur bij CMS Derks Star Busmann te Amsterdam/Utrecht.

² Rechtbank Haarlem 2 juni 2011, AWB 10/532, NTFR 2011/1771.

³ Rechtbank Arnhem 4 september 2007, AWB 06/2560, V-N 2008/5.20.

Raadgevend Btw-Comité een goede indicatie kunnen vormen, hebben ze geen rechtskracht.

Het HvJ heeft de Btw-verordening toegepast in zijn arrest inzake de intracommunautaire verwerving van een zeiljacht.⁴ In deze zaak was een Zweedse particulier voornemens om een zeiljacht aan te schaffen in het Verenigd Koninkrijk, om het jacht vervolgens drie tot vijf maanden aldaar (of in een andere lidstaat) te gebruiken. Daarna zou het jacht naar Zweden worden overgebracht. De vraag was of bij die overbrenging alsnog Zweedse btw zou zijn verschuldigd vanwege een intracommunautaire verwerving. De regeling in het Verenigd Koninkrijk voorziet in een termijn van twee maanden waarbinnen het vervoer dient plaats te vinden, wil sprake zijn van een intracommunautaire transactie. Het HvJ leidt uit art. 21 van de verordening (thans art. 16) af dat Zweden zijn heffingsbevoegdheid uit moet oefenen, ongeacht de btw-behandeling in het Verenigd Koninkrijk. Bij overbrenging zou in Zweden btw verschuldigd zijn vanwege een intracommunautaire verwerving.

Uit het bovenstaande kan worden afgeleid dat de Btw-verordening een rechtsbron vormt voor de btw, waarop belastingplichtigen en de fiscus zich kunnen beroepen. Hierbij zal het van het geval afhangen of een dergelijk beroep voordeel oplevert voor de ondernemer of dat de Btw-verordening een onmogelijkheid voor hem creëert. Daarnaast vormt de verordening een middel de btw-heffing in de verschillende lidstaten te uniformeren. Toch (b)lijkt deze eenvormigheid niet gegarandeerd, zolang lidstaten specifieke/afwijkende regelingen hanteren. In de casus van het zeiljacht bijvoorbeeld werd de overdracht volgens de Britse regeling aangemerkt als een binnenlandse levering waarover in het Verenigd Koninkrijk wellicht btw zal zijn afgedragen. Hoewel het HvJ voorschrijft dat het Verenigd Koninkrijk teruggaaf verleent van de voldane belasting, is het maar zeer de vraag of de Zweedse particulier deze Britse btw alsnog heeft teruggekregen.⁵ Onder het motto van eenvormigheid kan in een voorkomend geval dubbele heffing ontstaan.

De nieuwe versie

Terug naar de nieuwe verordening. Wij begonnen deze bijdrage met de opmerking dat met de verordening meer duidelijkheid komt, althans zo lezen we in de overwegingen. Toch lijkt de Raad daar niet op alle punten in geslaagd. De vele verwijzingen doen een inbreuk op de leesbaarheid en het is soms gissen naar de betekenis van een bepaling. Zo vragen wij ons af wat het verschil is tussen art. 39 lid 2 slotzin en art. 39 lid 3.

Inhoudelijk gezien zijn de meeste bepalingen uit de verordening uit 2005 vrijwel ongewijzigd overgenomen. Daarnaast bevat de nieuwe verordening met name aanwijzingen omtrent de plaats van prestatie. Aan een aantal bepalingen zullen we specifieke aandacht besteden.

Vestigingsplaats

In art. 10 en 11 Btw-verordening zijn de regels voor de plaats van (hoofd)vestiging en vaste inrichting, die groten-deels al waren vastgesteld door het HvJ⁶, nu gecodificeerd. Voor het begrip vaste inrichting zijn wij in Nederland vooral gewend te beoordelen of een buitenlandse ondernemer hier te lande een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting heeft, vanuit welke inrichting levering van goederen en/of diensten jegens derden worden verricht. Er wordt dan dus gekeken naar de uitgaande prestaties van deze inrichting en wordt gezien of zij deze prestaties verricht als ware zij een zelfstandig ondernemer voor de btw.⁷ Een inrichting die slechts ondersteunende activiteiten voor de buitenlandse onderneming verricht, zal zodoende niet als vaste inrichting kwalificeren.

Toch blijkt nu uit art. 11 lid 1 van de verordening dat – althans voor de toepassing van art. 44 Btw-richtlijn (art. 6 lid 1 Wet OB 1968) – ook sprake kan zijn van een vaste inrichting wanneer de vestiging over een geschikte structuur beschikt om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.⁸ Naar onze mening betekent dit dat een vestiging die uitsluitend intern (voor het hoofdhuis) presteert, alsnog kan kwalificeren als vaste inrichting. Ons komt dit nieuw voor. Deze bepaling zal gevolgen hebben voor de plaats van dienst. Daarnaast zal de 'inkoop-v.i.' zich ingevolge dit artikel in de desbetreffende lidstaat moeten registreren om de aan haar verlegde btw-heffing te kunnen aangeven. Een voordeel kan hierbij zijn dat de ondernemer de verlegde btw direct op aangifte verrekent, uiteraard voor zover recht op aftrek bestaat. In geval van een Nederlandse 'inkoop-v.i.' hoeft de buitenlandse hoofdvestiging de btw niet meer via kantoor buitenland in Heerlen terug te vragen.

De uitwerking van het woonplaatsbegrip voor natuurlijke personen (al dan niet-ondernemers) in de daaropvolgende bepalingen verschilt ten slotte weliswaar van de formulering in de Nederlandse wetgeving, maar de uitkomst van de beoordeling zal onzes inziens in vrijwel alle gevallen gelijk zijn.

Voor B2B-diensten (art. 44 Btw-richtlijn) stelt de dienstverrichter de vestigingsplaats vast aan de hand van de informatie die de afnemer hem verschaft. Ingevolge art. 20 van de verordening rust vervolgens op hem de onderzoeksplicht deze informatie te verifiëren met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidscontroles (zoals identiteits- en betalingscontroles).

4 HvJ 18 november 2010, zaak C-84/09 (X/Skatteverket), V-N 2010/62.20.

5 Zie ook het commentaar van Vervloed, 'Nieuw vervoermiddel', *BtwBrief* 2011, nr. 2 [12].

6 Zie onder meer HvJ 4 juni 1985, zaak 168/84 (Berkholz), HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94 (FG Linien) en HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95 (ARO Lease).

7 Zie ook Mededeling 22 van de Staatssecretaris van Financiën, besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, V-N1994, p. 2640, aangepast bij besluit van 8 oktober 2002, nr. DGB2002/5520M, V-N 2002/51.22 en het besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, V-N 2003/63.12.

8 Voor de toepassing van art. 192 bis Btw-richtlijn (de verleggingsregeling) komt overigens enkel een vaste inrichting in aanmerking die over een duurzame en geschikte structuur beschikt goederenleveringen of diensten te verrichten.

De dienstverrichter bepaalt of een dienst wordt verricht voor een vaste inrichting, of voor welke vaste inrichting, aan de hand van de aard en het gebruik van zijn prestatie. Pas in tweede instantie mag worden gekeken naar het contract, de bestelbon, het opgegeven btw-identificatienummer en naar wie voor de dienst betaalt (art. 22 Btw-verordening).

Het kan over het algemeen al niet eenvoudig zijn voor een dienstverrichter vast te stellen wie daadwerkelijk afnemer van zijn diensten is. Wanneer een hoofdhuis en een vaste inrichting (of meer) zijn betrokken bij een transactie, wordt dit alleen maar moeilijker, in sommige gevallen zelfs ondoenlijk. Wat als bijvoorbeeld de ene vaste inrichting contractueel een dienst afneemt, terwijl de dienst vervolgens ook wordt gebruikt door andere vestigingen? Enige geruststelling zou kunnen worden gevonden in 'Working Paper No 643 Final'. Daarin heeft het Btw-Comité aangegeven dat, behoudens gevallen van misbruik van recht, enkel de dienstverrichter verantwoordelijk zal zijn voor het vaststellen van de plaats van dienst. Deze opmerking is echter uit de definitieve tekst van de Btw-verordening geschrapt.

Bij elektronische diensten verricht voor niet-belastingplichtigen (art. 58 Btw-richtlijn) en de specifiek genoemde diensten verricht voor niet-belastingplichtigen buiten de Unie (art. 59 Btw-richtlijn) wordt de plaats van dienst (de vestigingsplaats, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer) vastgesteld aan de hand van de door de afnemer verstrekte feitelijke informatie, die de dienstverrichter verifieert. Als de afnemer in meer dan één land is gevestigd, wordt voor de plaats van dienst voorrang gegeven aan de plaats die belasting op de plaats van werkelijk gebruik garandeert (aldus art. 24 lid 2 Btw-verordening). Ons dunkt dat dit een nog lastiger opgave voor de dienstverrichter is, aangezien dit amper voor hem zal zijn na te gaan.

Status en hoedanigheid afnemer

Naast de vestigingsplaats is voor de bepaling van de plaats van dienst uiteraard van belang of de diensten worden afgenomen door een ondernemer of een niet-ondernemer. Voor het vaststellen van deze status van de afnemer lijkt de dienstverrichter te mogen vertrouwen op de blauwe ogen van die afnemer. Tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt, mag de dienstverrichter er kort gezegd van uitgaan dat zijn afnemer een btw-ondernemer is wanneer hij een btw-identificatienummer (of een hoedanigheidsverklaring) overlegt. De dienstverrichter zal dit identificatienummer nog wel moeten verifiëren, alsmede de naam en het adres van zijn afnemer. Wordt geen btw-nummer meegedeeld, dan mag de dienstverrichter vertrouwen dat de afnemer geen ondernemer is. Hetzelfde geldt voor de vraag of de dienst wordt afgenomen door het ondernemersdeel of het niet-ondernemersdeel van zijn afnemer.

De desbetreffende bepalingen in de Btw-verordening (art. 17 t/m 19) komen in eerste instantie sympathiek over, maar wij kunnen ons indenken dat op praktijkniveau nogal wat discussie kan plaatsvinden omtrent de status en hoedanigheid van de afnemer. Hoe kan een dienstverrichter immers bewijzen dat hem geen btw-nummer is meegedeeld door

de afnemer en dat een dienst daadwerkelijk niet belastbaar is in de lidstaat van zijn afnemer? En hoe kan de dienstverrichter aantonen dat hij niet over tegengestelde informatie omtrent de status of hoedanigheid van de afnemer beschikt? Voor de hoedanigheid (al dan niet als btw-ondernemer), is daarbij nog de moeilijkheid dat een afnemer over het algemeen maar één keer zijn btw-nummer aan de dienstverrichter zal meedelen en niet voor iedere afzonderlijke transactie.

Wij kunnen ons zodoende voorstellen dat een dienstverrichter toch enig onderzoek omtrent de status en hoedanigheid van zijn afnemer verricht, ook als de afnemer geen identificatienummer meedeelt, om eventuele discussie en dubbele belasting zo veel mogelijk te voorkomen.

Tot slot

De nieuwe Europese Uitvoeringsverordening beoogt eenvormige toepassing en uitleg van een aantal bepalingen in de Btw-richtlijn. Deels worden ook bekende doctrines uit de rechtspraak van het HvJ overgenomen. Voor de Nederlandse praktijk bevat de verordening geen opzienbarende wijzigingen; enkele bepalingen zijn echter interessant. De belangrijkste bepaling betreft wellicht art. 11 lid 1 van de verordening, op grond waarvan een 'inkoop-v.i.' als afzonderlijke belastingplichtige afnemer wordt aangemerkt (voor de toepassing van art. 44 Btw-richtlijn).

Meer duidelijkheid is uiteraard een nobel streven, maar daar is de verordening niet op alle punten in geslaagd. Sommige bepalingen laten qua helderheid juist te wensen over en kunnen in de praktijk vragen oproepen en tot discussie leiden.