

B2C telecom-, omroep- en elektronische diensten per 1-1-2015

Explanatory notes



Agenda

Centraal staan de explanatory notes gepubliceerd op 3 april 2014

1. Plaats van dienst per 2015
2. Status van de explanatory notes
3. Status van de afnemer
4. Vestigings-/woonplaats van de afnemer
5. Bewijsvermoedens
6. Algemene bewijsregeling
7. Commissionairsfictie
8. Overgangsregels
9. Vragen

1. Plaats van dienst regels 2015

Wijzigingen per 2015

- Ingang laatste fase van het Europese btw-pakket.
- Nu: Elektronische diensten verricht door non-EU ondernemers aan niet-ondernemers zijn belast daar waar de afnemer is gevestigd of zijn gebruikelijke verblijfsplaats heeft.
- 2015: Telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten verricht door non-EU en EU ondernemers aan niet-ondernemers zijn belast daar waar de afnemer is gevestigd of zijn gebruikelijke verblijfsplaats heeft.

Type diensten

Telecommunicatiediensten

- Diensten met betrekking tot de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, radio, optische of andere elektromagnetische systemen, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op capaciteit voor een dergelijke transmissie, uitzending of ontvangst, daaronder begrepen het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetwerken.

Radio- en televisie omroepdiensten (omroepdiensten)

- Levering van audio en audiovisuele inhoud (zoals radio- en televisieprogramma's) die door en onder redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten op basis van een programmaschema via communicatienetwerken aan het grote publiek worden aangeboden, voor gelijktijdig luisteren of bekijken.

Langs elektronische weg verrichte diensten (elektronische diensten)

- 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.

2. Status explanatory notes

Status van de explanatory notes

- Toelichtingen van het directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie (DG TAXUD).
- Niet wettelijk verbindend.
- Voor het verschaffen van een beter begrip over de btw-regels, met name over de wijziging van de btw-uitvoeringsverordening in het kader van de wijzigingen per 2015.
- Praktische richtsnoeren aan de lidstaten.
- Work in progress.

3. Status afnemer

Status van de afnemer

- Niet-ondernemer:
 - Rechtspersoon die geen belaste activiteiten verricht;
 - Natuurlijke persoon.



Status van de afnemer

Bepalen aan de hand van geverifieerd btw-identificatienummer

- Heeft de afnemer een btw-identificatienummer gecommuniceerd?

Aanpassing art. 18, lid 2, Btw-uitvoeringsverordening

- Geen btw-identificatienummer:
 - Mag aanmerken als niet-ondernemer als geen andere tegenstrijdige informatie beschikbaar is;
 - Afwijking toegestaan > risico voor ondernemer.

Naderhand mededelen, status aanpassen

- In principe correctie van eerder toegepaste btw-behandeling.

Tijdige mededeling btw-identificatienummer

- Tijdige mededeling voor rechtszekerheid;
- Vastlegging in contract over mededeling btw-identificatienummer.

4. Vestigings- /woonplaats afnemer

Vestigingsplaats rechtspersoon

- Wijziging btw-uitvoeringsverordening.
- Vestigingsplaats rechtspersoon / niet-ondernemer:
 - De plaats waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend.
 - De plaats van iedere andere inrichting die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en gebruiken.
- Mogelijk twee vestigingsplaatsen aan te wijzen?
 - Voorrang aan: de plaats waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend.
 - *Tenzij* de ondernemer informatie beschikt over dat de diensten door een andere inrichting van de afnemer in een andere lidstaat zijn geconsumeerd.

Woonplaats vs. gebruikelijke verblijfplaats natuurlijke persoon

- Woonplaats (permanente adres):
 - Het adres dat is opgenomen in het bevolkingsregister of een soortgelijk register, dan wel het adres dat bekend is bij de belastingdienst.
- Gebruikelijke verblijfplaats:
 - Het adres waar de afnemer verblijft vanwege zijn persoonlijke en/of zakelijke banden.
 - Wanneer de persoonlijke en zakelijke banden in verschillende lidstaten liggen, zal de gebruikelijke verblijfplaats bepaald worden aan de hand van de persoonlijke banden die het meest directe verband tussen de persoon en zijn verblijfplaats aantonen.
- Mogelijk twee plaatsen aan te wijzen?
 - Voorrang aan: de gebruikelijke verblijfplaats.
 - *Tenzij* de ondernemer informatie beschikt over dat de dienst wordt geconsumeerd in het land van de woonplaats.

5. Bewijsvermoedens: toepassing en weerlegging

Bewijsvermoedens

Van toepassing bij
B2C- én B2B-diensten

- Digitale dienst op fysieke locatie leverancier
- Digitale dienst op fysieke locatie leverancier op vervoermiddel

Van toepassing bij
B2C-diensten

- Digitale dienst middels vaste lijn
- Digitale dienst middels mobiel netwerk
- Digitale dienst middels decoder
- Andere digitale diensten volgens algemene bewijsregel

Bewijsvermoeden 1: Fysieke aanwezigheid op locatie

- De afnemer is gevestigd, heeft zijn woonplaats of zijn vaste verblijfplaats op de plaats waar hij fysiek aanwezig is ten tijde van de levering van de dienst, omdat diens aanwezigheid hiervoor vereist is.
- Voorbeelden: internetcafé, wi-fi hotspot, restaurant of hotellobby, etc.
- Alleen voor de dienst waarvoor fysieke aanwezigheid is vereist.
 - Niet voor “over the top” services
- Aan boord van (enkel) EU-passagiersvervoer: land van vertrek.
 - NB: terugreis → land van vertrek terugreis



Bewijsvermoeden 2: Vaste lijn

- Dienst wordt afgenomen via een vaste lijn.
- Afnemer wordt geacht woonachtig te zijn waar de vaste lijn is geïnstalleerd.
- Vaste lijn is een relatief breed begrip: betreft een verbinding met een netwerk, om data te verzenden en te downloaden, met een vereiste van kenmerken van permanente bevestiging.
- Bijvoorbeeld: koperdraad, glasvezel, breedband.
- Maar ook een satelliet verbinding als hiertoe een (“permanente”) installatie van een satellietdish benodigd is.
- Gaat voor op het bewijsvermoeden over de decoder indien een dienst wordt verricht wanneer naast een vaste lijn ook gebruik wordt gemaakt van een decoder of viewing card.



Bewijsvermoeden 3: Mobiel netwerk

- Dienst wordt afgenomen via mobiel netwerk.
- Afnemer wordt geacht woonachtig te zijn in het land dat wordt aangeduid middels de mobiele landencode op de SIM-kaart waarmee de dienst wordt afgenomen.

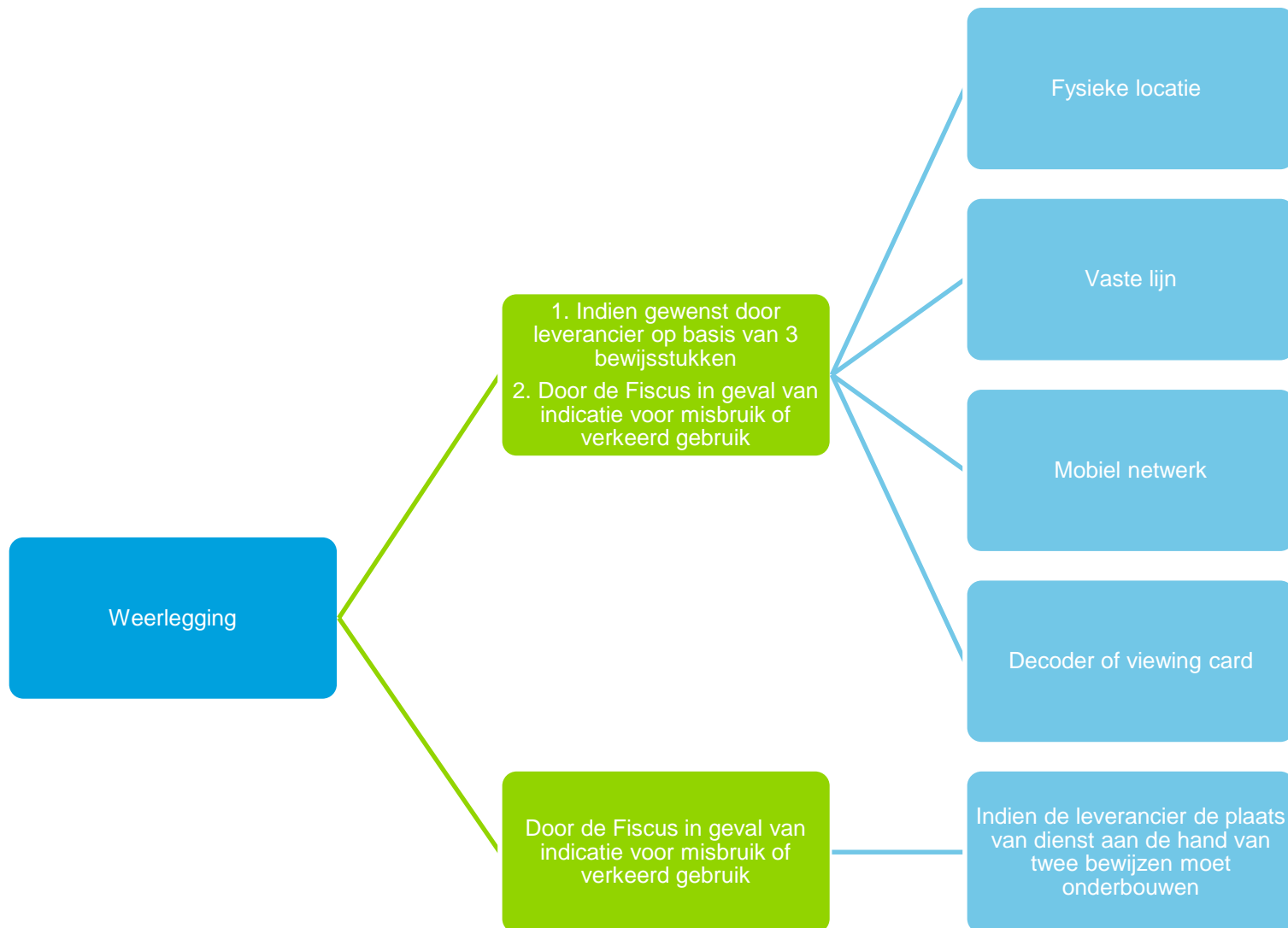


Bewijsvermoeden 4: Decoder of viewing card

- Dienst wordt afgenomen m.b.v. decoder of viewing card.
- Afnemer wordt geacht woonachtig te zijn in het land waar de decoder zich bevindt, of waar de viewing card naartoe is gestuurd, met oog op gebruik aldaar.
- Vermoeden geldt enkel in geval de leverancier weet waar de decoder of viewing card terecht komt.



Weerlegging van bewijsvermoedens



6. Bewijsregel

Toepassing

Bepalen woon- of
vestigingsplaats
afnemer

- Twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken
- Door belastingplichtige
- B2C-transacties

Weerlegging
bewijsvermoeden

- Drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken
- Door belastingplichtige
- B2C-transacties

Bewijsstukken

Factuuradres

- Niet elektronisch adres
- Niet postadres/postbus

IP-adres

Bankgegevens

- Plaats waar bankrekening wordt aangehouden
- Factuuradres afnemer waar bank over beschikt

Mobiele landencode
simkaart

Plaats vaste lijn

Andere zakelijk
relevante gegevens

- Bewijs mag uitsluitend gebaseerd zijn op categorie andere zakelijk relevante gegevens
- 6 voorbeelden van andere zakelijke gegevens

Andere zakelijk relevante gegevens

- Unique payment mechanism;
- Consumer trading history:
 - Verificatie bij eerste transactie;
 - Geen verificatie bij vervolgtansactie;
 - Op regelmatige basis proactieve verificatie.
- Gift card point of sale;
- Country-locked gift cards;
- Documentation of third-party PSP;
- Customer self-certification.



Nadere invulling bewijsregel



- Bewijsstukken moeten verschillend zijn en mogen elkaar niet overlappen:
 - Factuuradres doorgegeven door afnemer en customer self-certification;
 - Bankdetails die wijzen op een unique payment mechanism;
 - IP-adres en geo-locatiepunt.
- Geen 100% nauwkeurigheid mogelijk in meeste gevallen;
- Regels voor situaties van ‘te veel’ of ‘te weinig’ informatie.

“Te veel” of “te weinig” informatie

Meer dan twee bewijsstukken, bijvoorbeeld 2 x 2 niet-tegenstrijdige bewijsstukken die wijzen naar verschillende landen.

Dienstverrichter moet bepalen welke informatie hij betrouwbaar acht en rechtvaardigen waarom hij informatie relevant acht.

Voorbeelden:

- Indien prijs gelijk is ongeacht woonplaats consument is factuuradres een betrouwbaar gegeven.
- Consumer trading history gebruiken voor aankopen vaste klanten tijdens vakanties.

Geen twee bewijsstukken die niet-tegenstrijdig zijn.

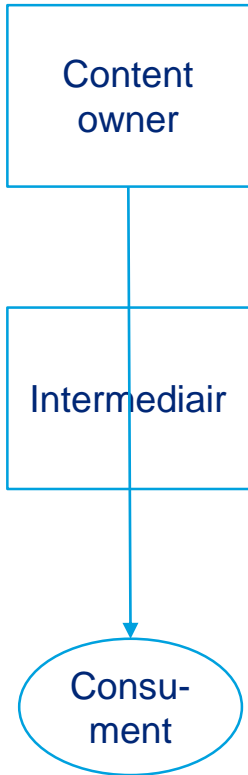
Verder zoeken naar bewijs.



7. Commissionairsfictie

Commissionair vs. agent

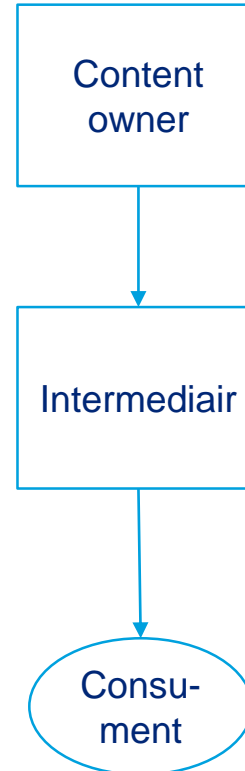
Agent



Op naam en voor rekening van een ander

B2C-dienst van content owner aan consument.

Commissionair



Op eigen naam, maar voor rekening van een ander

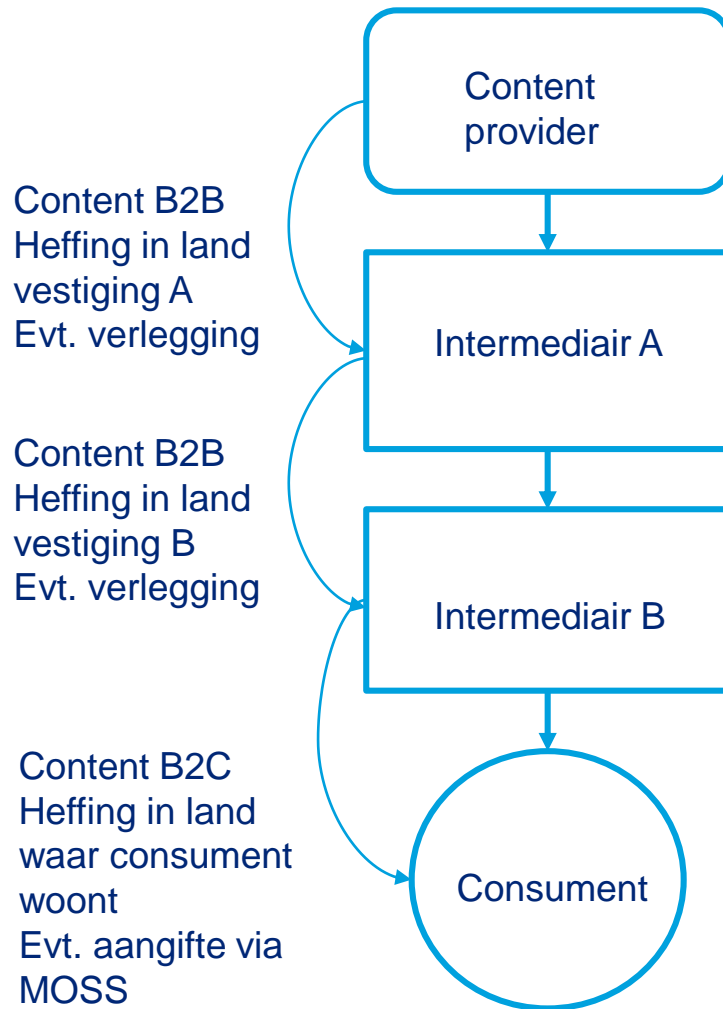
B2B-dienst van content owner aan intermediair.
B2C-diensten van intermediair aan consument.

Commissionairsfictie

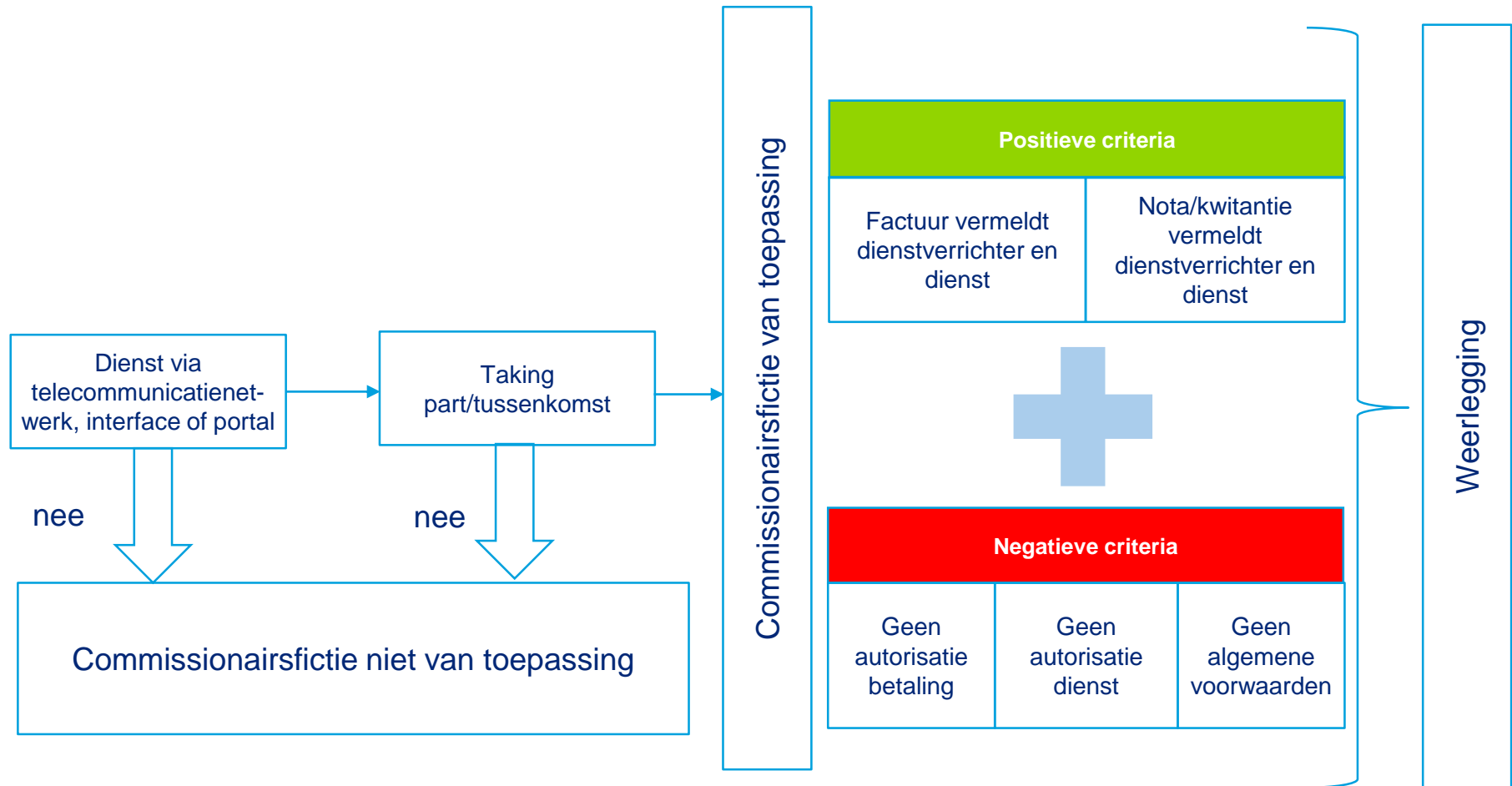
Diensten die worden verricht via **telecommunicatienetwerk, interface of portal**, zoals een marktplaats voor applicaties, worden geacht door de intermediair op **eigen naam, maar voor rekening van een ander** te zijn verricht, **tenzij** de dienstverrichter expliciet is aangewezen als degene die de dienst verricht.

Voor elektronische diensten en telefoondiensten via internet.

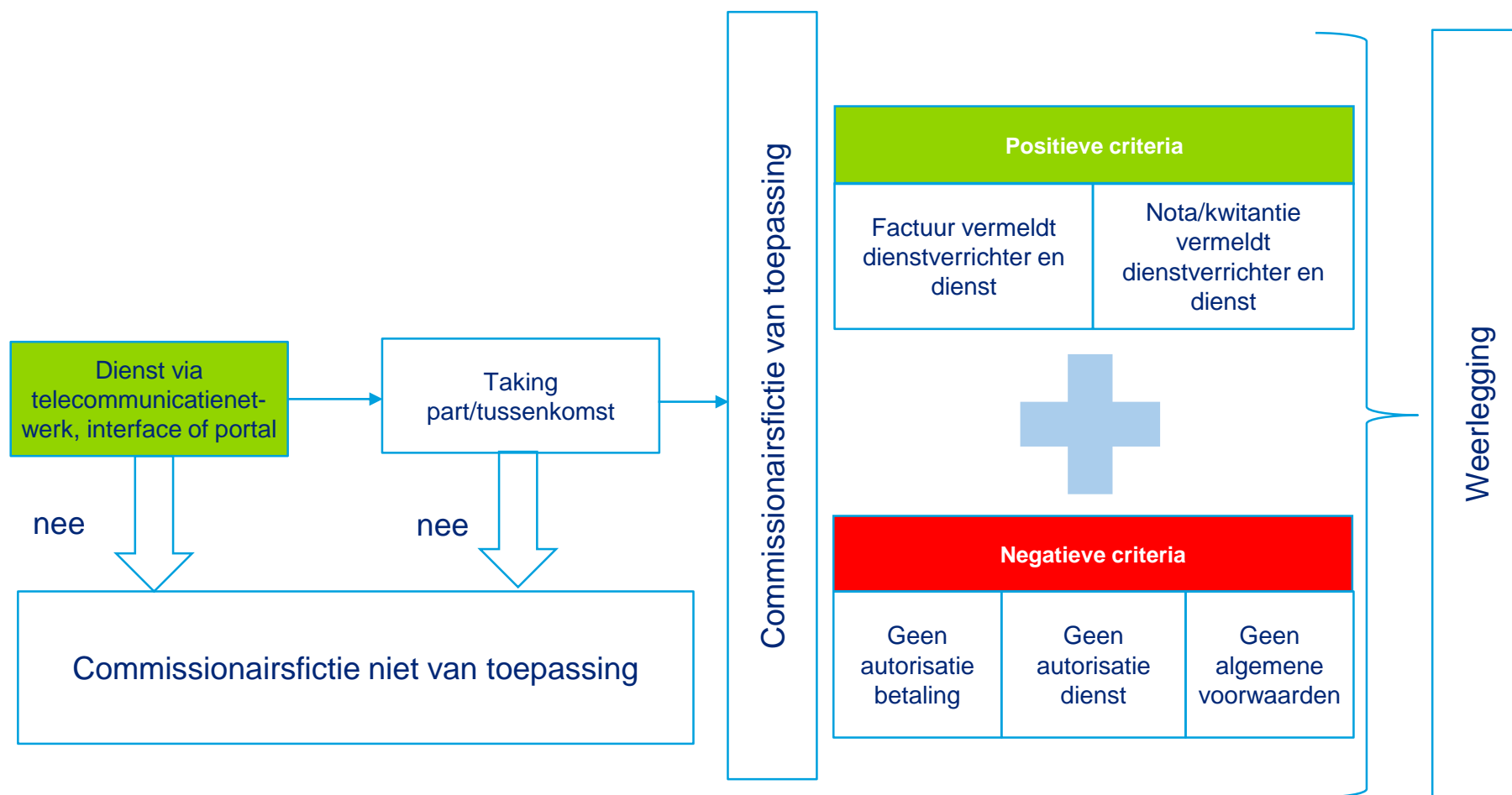
Werking fictie



Stappenschema commissairisfictie



Stappenschema commissairisfictie



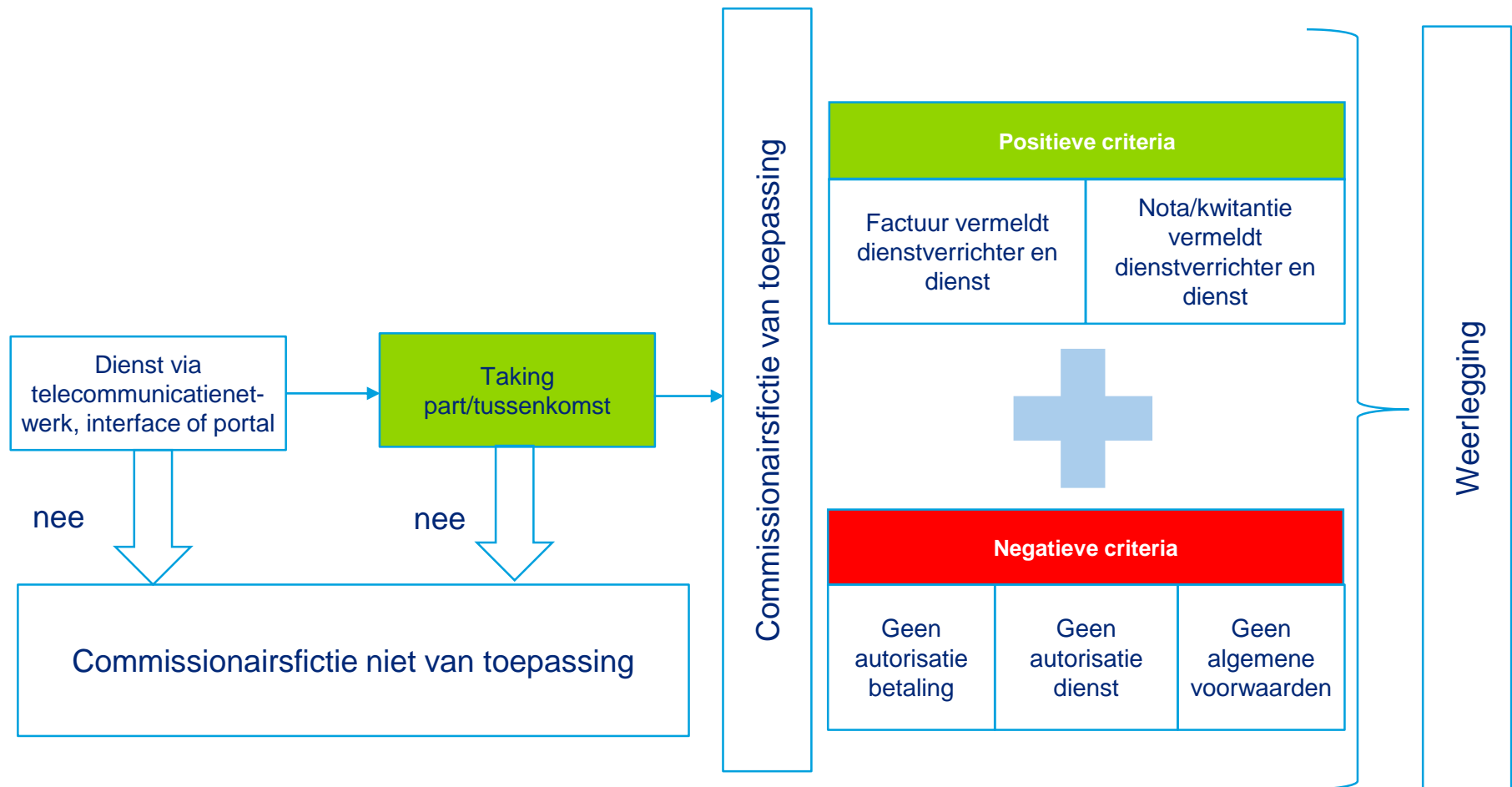
Dienst via telecommunicatienetwerk, interface of portal

Telecommunications network: Network that can be used to transfer voice and data. They include, but are not necessarily limited to cable networks, telecom networks, internet service provider (ISP) networks. They should cover any facility which allows access to telecommunications, broadcasting or electronic services.

Portal: Any type of electronic shop, website or similar environment that offers electronic services directly to the consumer without diverting them to another supplier's website, portal etc. to conclude the transaction, e.g. app stores, electronic market places and websites offering e-services for sale.

Interface: Includes a portal, but is a wider concept. In computing it should be understood as a device or program which allows two independent systems or the system or the end user to communicate.

Stappenschema commissairisfictie



Geen taking part/tussenkomst (1)

Payment Service Provider (PSP)

Verwerken betaling, aanvaarding bad debt risk en first line customer care

Internetprovider

Internetnetwerk als drager van content

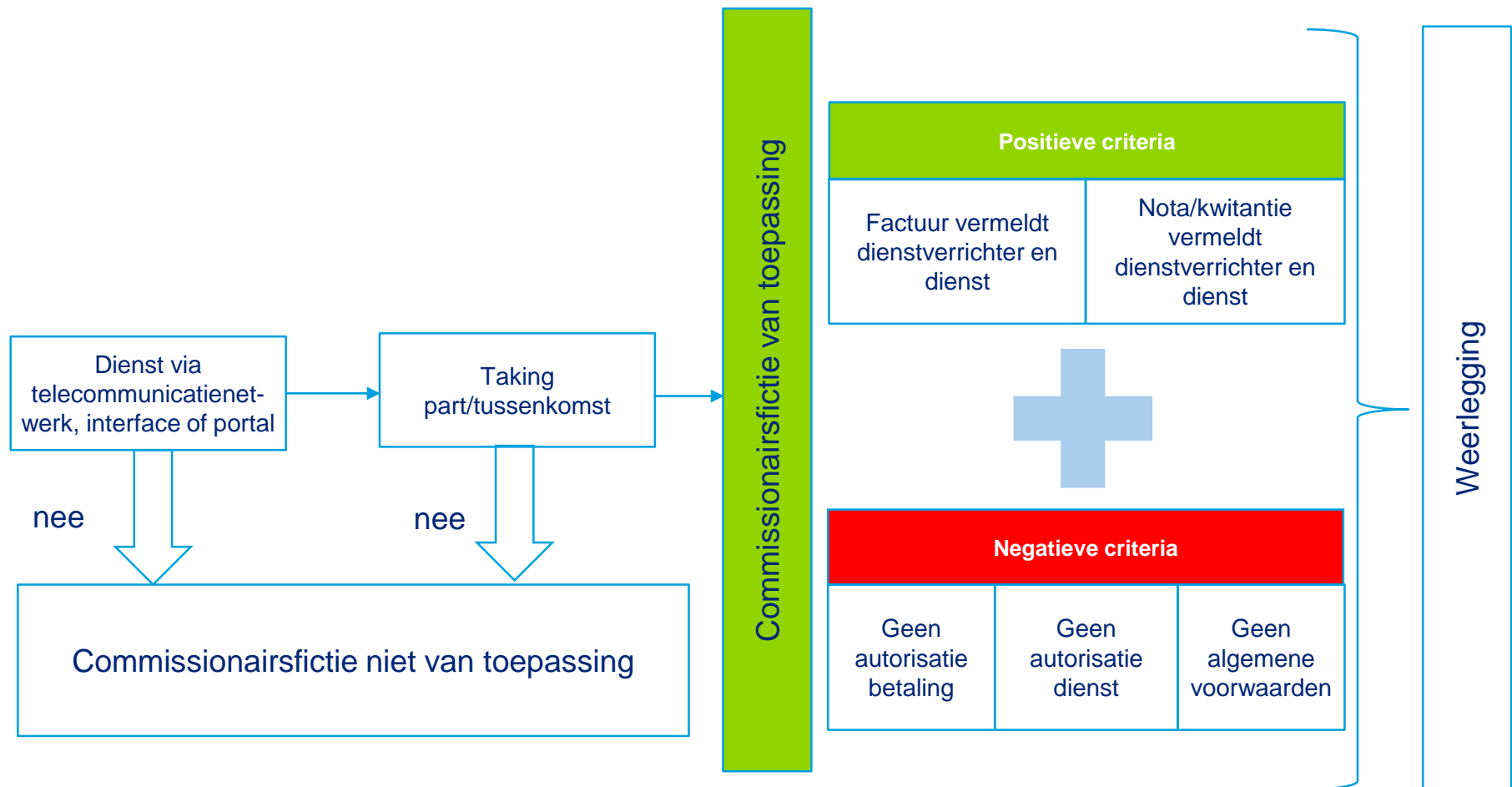
Mobile operator

Mobiel netwerk als drager van content of verwerking van betaling.

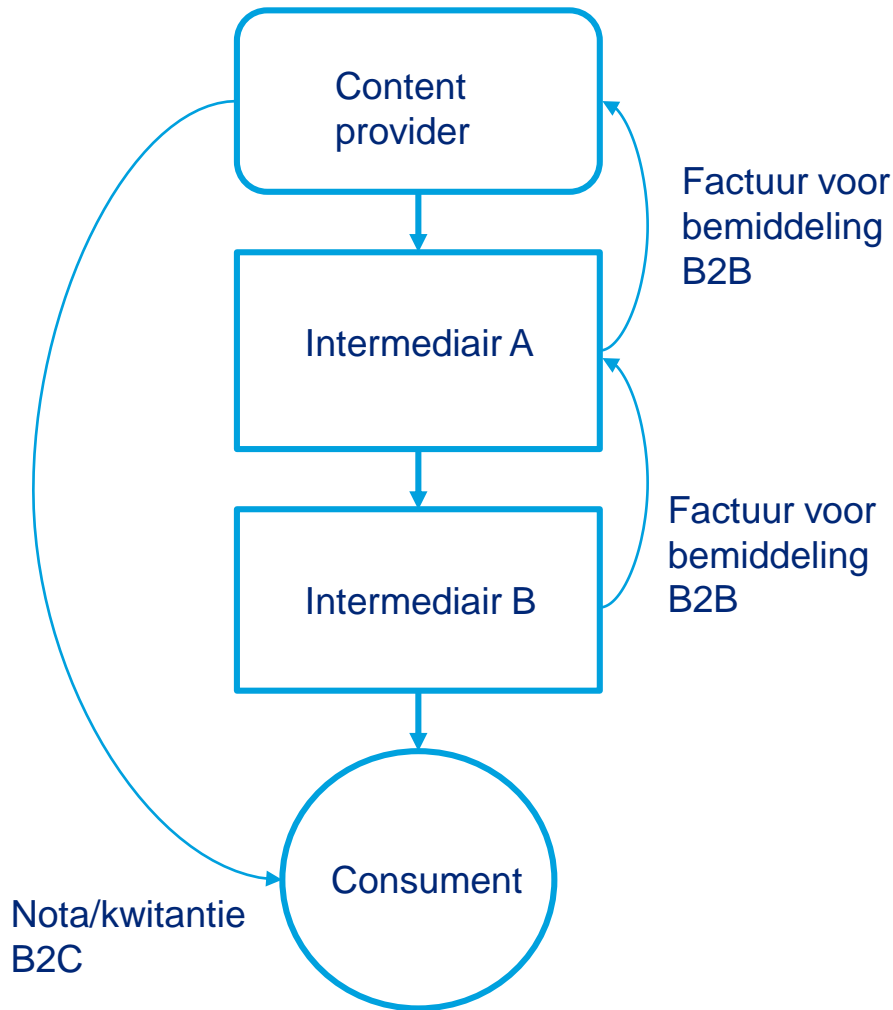
Taking part/tussenkomst

- Beoordelen op basis van contractuele bepalingen en economische realiteit
- Voorrang voor economische realiteit bij tegenstrijdigheid
- Relevante indicatiefactoren:
 - Owning or managing the technical platform over which the services are delivered
 - Being responsible for the actual delivery
 - Being responsible for collecting payment unless the only involvement of the taxable person is the processing of payment
 - Controlling or exerting influence over the pricing
 - Being the one legally required to issue a VAT invoice, receipt or bill to the end user in respect of the supply
 - Providing customer care or support in relation to queries about or problems with the service itself
 - Exerting control or influence over the presentation and format of the virtual market place such that the brand and identity of the taxable person are significantly more prominent than those of other persons involved in the supply
 - Having legal obligations or liabilities in relation to the service provided
 - Owning customer data related to the supply in question
 - Being in a position to credit a sale without the supplier's permission or prior approval in cases where the supply was not properly received.

Stappenschema commissairisfictie



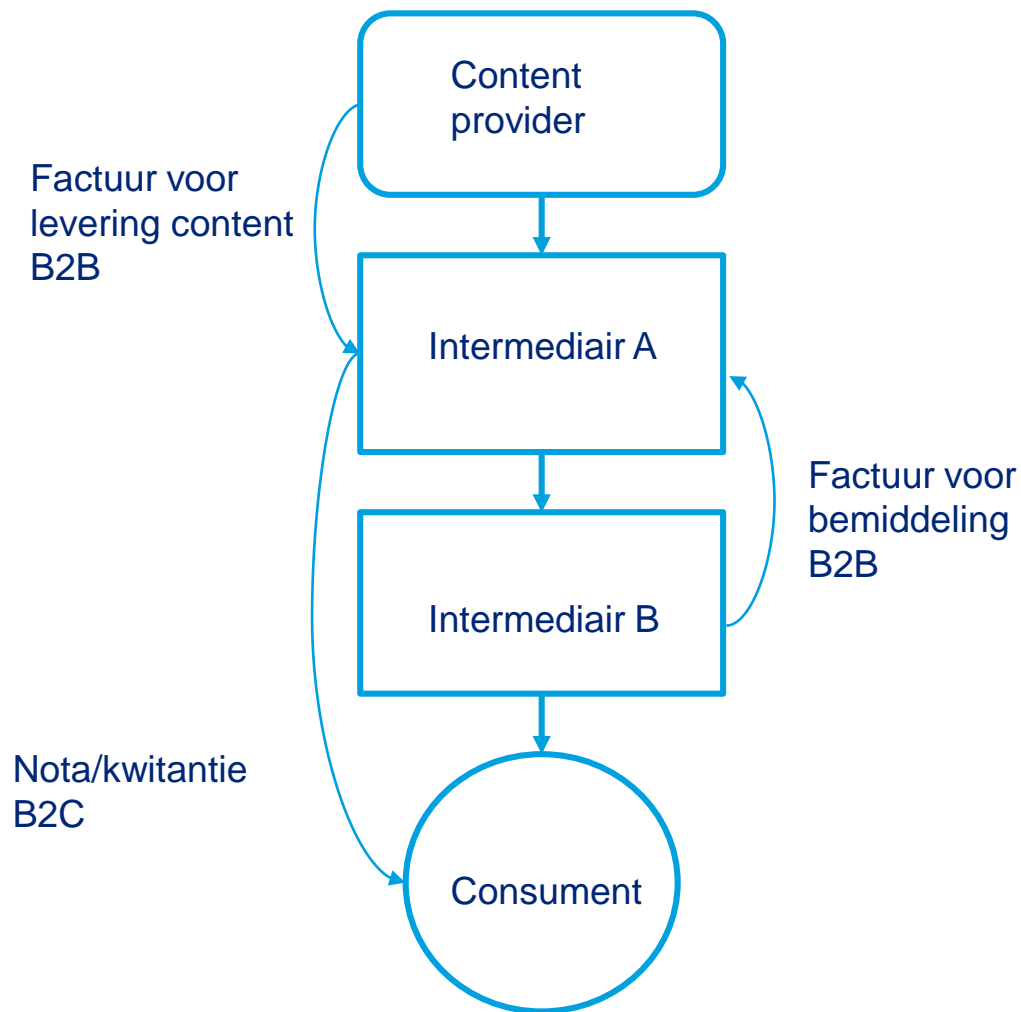
Positieve criteria



Positieve criteria	
Factuur vermeldt dienstverrichter en dienst	Nota/kwitantie vermeldt dienstverrichter en dienst

- Vermelding op factuur geldt in B2B-relatie;
- Vermelding op nota/kwitantie geldt in B2C-relatie;
- Weerspiegeling in contractsbepalingen;
- Ondubbelzinnig moet blijken wie dienstverrichter is;
- NB: Nota/kwitantie mag door andere partij worden uitgereikt.

Geen weerlegging door A, maar wel door B



Negatieve criteria

Autorisatie betaling: invloed op of, wanneer en onder welke voorwaarden de afnemer betaalt.

Negatieve criteria		
Geen autorisatie betaling	Geen autorisatie dienst	Geen algemene voorwaarden

Autorisatie dienst: invloed op of, wanneer en onder welke voorwaarden dienst plaatsvindt

Bijvoorbeeld:

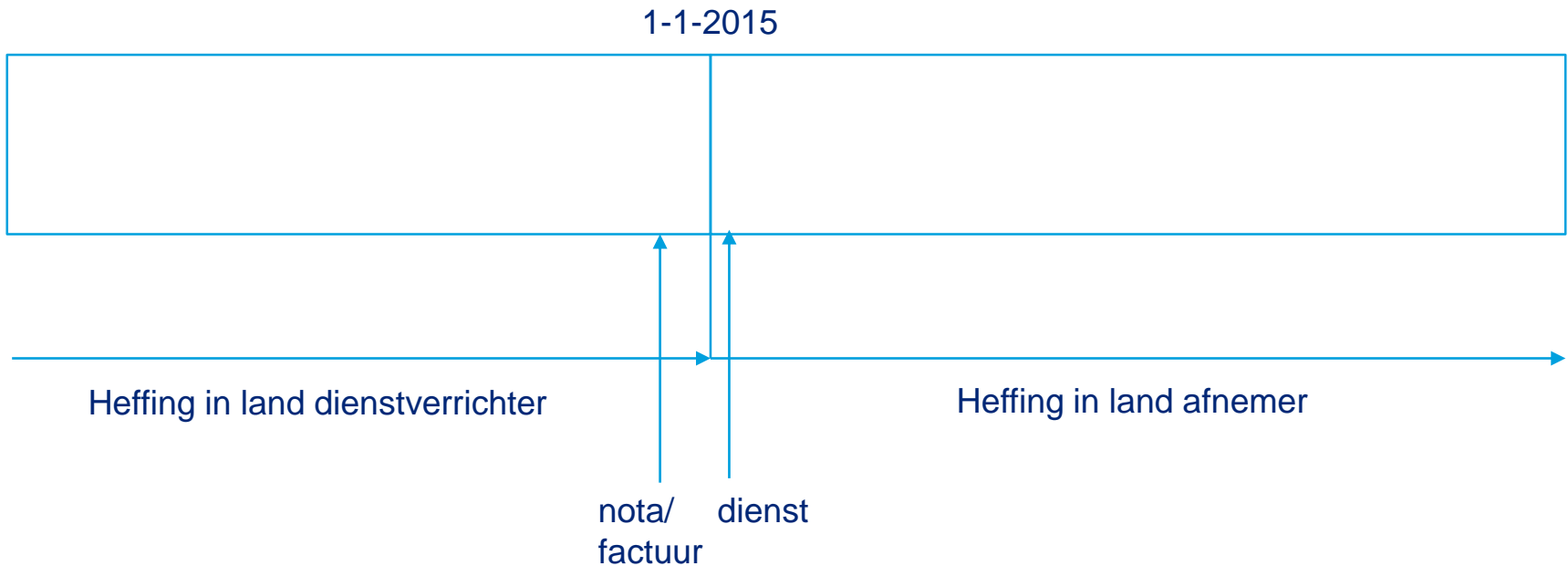
- Verstrekken toestemming om dienst te verrichten;
- Geeft opdracht aan derde om dienst te verrichten.

Algemene voorwaarden: voorwaarden omtrent gebruik website of platform en voorwaarden omtrent toegang tot content die kunnen worden opgelegd.

Weerspiegeling in het contractsbepalingen.

8. Overgangsregeling

Waarom een overgangsregeling?



Lidstaat dienstverrichter: btw is verschuldigd op moment uitreiken nota of factuur

Lidstaat afnemer: btw is verschuldigd op tijdstip verrichten dienst

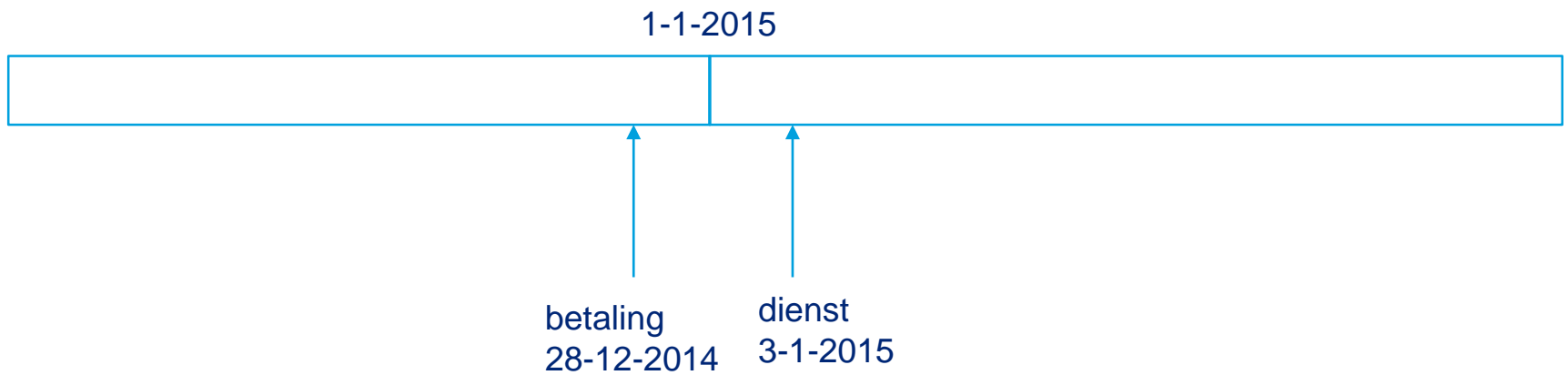
Gevolg: dubbele heffing

Inhoud van de overgangsregeling

- Twee relevante tijdstippen, eerste feit bepalend:
 - Moment waarop de dienst wordt verricht;
 - Moment waarop voor de dienst wordt betaald.
- NB: moment uitreiken factuur/nota niet relevant

Voorbeeld 1

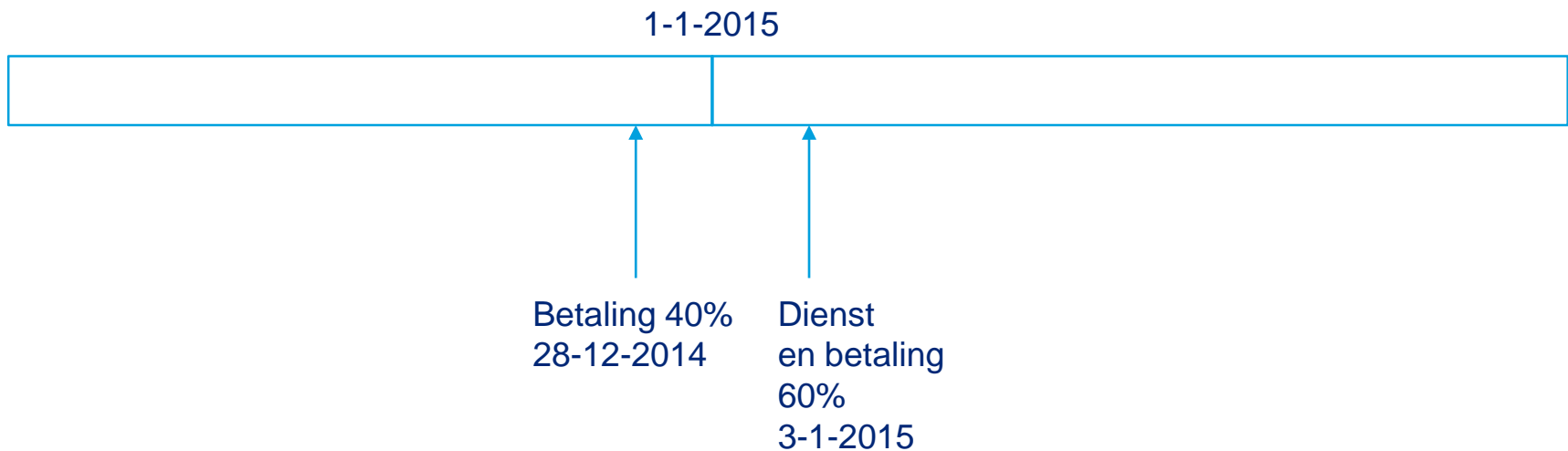
Dienstverrichter gevestigd in Nederland
Afnemer woonachtig in België



Belast in Nederland

Voorbeeld 2

Dienstverrichter gevestigd in Nederland
Afnemer woonachtig in België

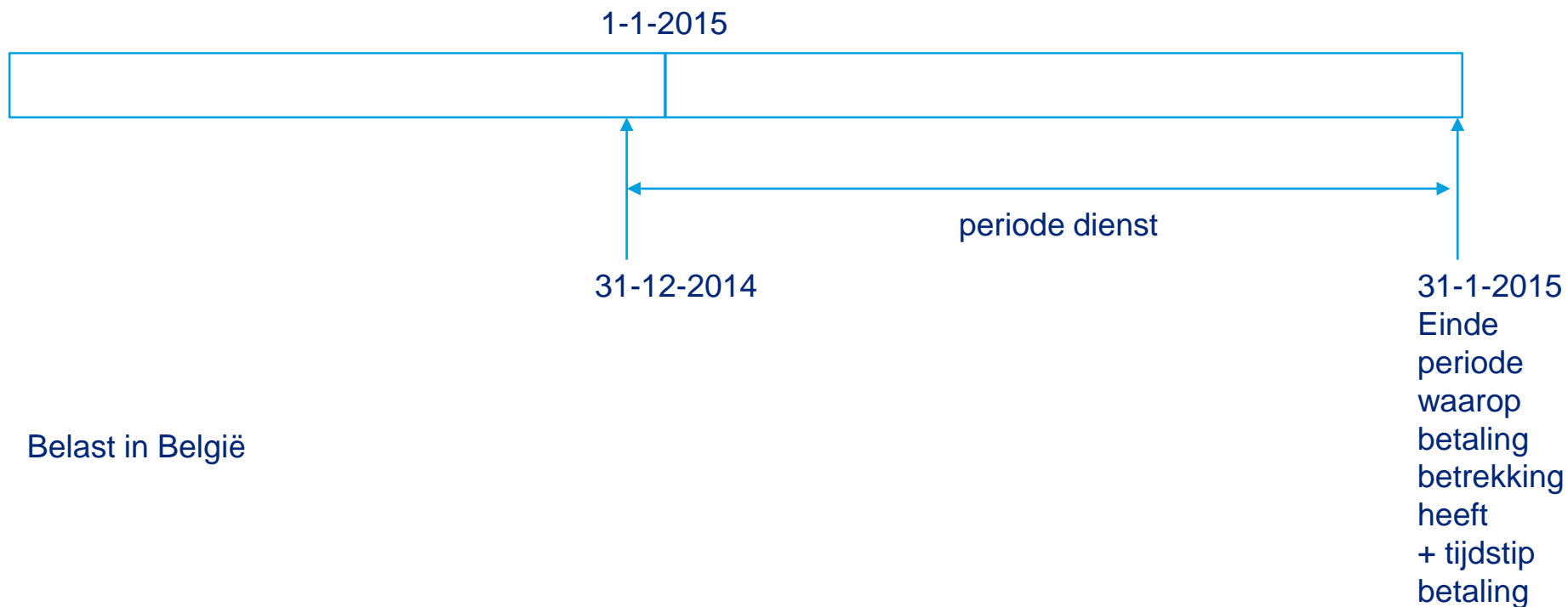


Vooruitbetaling van 40% belast in Nederland

Betaling van 60% belast in België

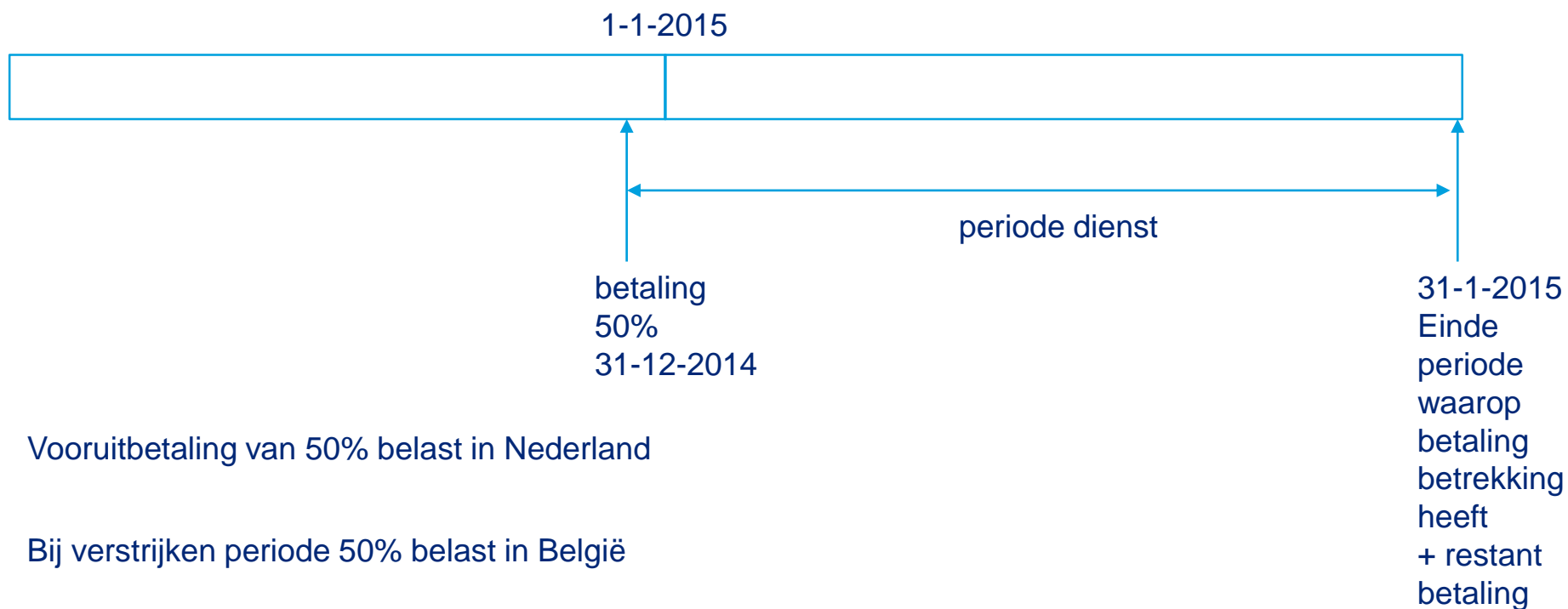
Voorbeeld 3

Dienstverrichter gevestigd in Nederland
Afnemer woonachtig in België



Voorbeeld 4

Dienstverrichter gevestigd in Nederland
Afnemer woonachtig in België



Aandachtspunten



- Toepassingsbereik overgangsregeling bij vooruitbetalingen: alleen indien dit in lijn is met normale commerciële praktijk van desbetreffende ondernemer → beleid in het verleden;
- Betalingsmoment onzekere factor;
- Overgangsregeling vrij vaag geformuleerd en explanatory notes geen bindend recht.

Echter: lidstaten zijn geraadpleegd bij opstellen notes

Vragen

Contact



Pascal Schrijver

Partner | Indirect Tax

pschrijver@deloitte.nl | +31 (0) 88 288 4614



Madeleine Merkx

Senior Manager | Wetenschappelijk Bureau / Indirect Tax

mmerkx@deloitte.nl | +31 (0) 88 288 2611



Ebru Usta

Senior Consultant | Indirect Tax

eusta@deloitte.nl | +31 (0) 88 288 5302



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.