



[FISCAL DISCIPLINE](#) / [Value added tax](#) / [Administrative directives and comments](#) / [Comment on the VAT](#)



VAT Comment - Specific topics. Services provided electronically (Update 01.01.2020)

[[Table of contents of the VAT Comment](#)]

B OEKWERK VI: Specific topics

Chapter 16. Specific topics

Section 4 - Services provided by electronic means

Updated according to the state of the legislation applicable on 01.01.2020

[[Version 01.07.2018](#)]

TABLE OF CONTENTS

Structure

1. [Legislative framework](#)
2. [Definition of electronically supplied services](#)
3. [Place of the 'electronically supplied service'](#)
4. [Elektron i cal services by an intermediary](#)

Related documents



[This section in PDF](#)

Properties



Title : VAT Comment - Specific topics. Services provided electronically (Update 01.01.2020)

Summary : VAT Comment. Services provided by electronic means

Keywords : [electronically supplied service](#) , [electronic service](#) , [registered office](#) , [domicile](#) , [permanent establishment](#) , [residence](#) , [non-taxable legal person](#) , [intermediary](#) , [Business to](#)

5. [Special rule i ng inter alia to electronically supplied services - Mini one -stop-shop](#)

Business , Business to Consumer , mobile telecommunication system , preuve , rebuttal of the taxable person , presumption , présomption légale , invoice ,mini agree lure

*Full table of contents***[1. Legislative framework](#)**

[A. Overview of provisions of the VAT Code](#)

[B. Overview of provisions of Council Implementing Regulation \(EU\) No 282/2011 of 15.03.2011 laying down measures for the implementation of Directive 2006/112 / EC on the common system of value added tax](#)

[2. Definition of electronically supplied services](#)

[A. General definition](#)

[B. Examples of 'electronically supplied services'](#)

[C. Examples of acts not considered to be 'electronically supplied services'](#)

[D. How to determine if a service is to be considered an 'electronically supplied service'](#)

[3. Place v a n 'electronically supplied services'](#)

[A. Location of the electronic service provided for a taxable person \(B-to-B\).](#)

[B. Plaatsbepaling van de elektronische dienst die wordt verricht voor een niet-belastingplichtige \(B-to-C\).](#)

[a. principe](#)

[b. Afwijking voor micro-ondernemingen](#)

[C. Begrippen](#)

[a. Zetel van economische activiteit](#)

[b. Vaste inrichting](#)

[c. woonplaats](#)

[d. Gebruikelijke verblijfplaats](#)

[e. Plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon gevestigd is](#)

[D. Status van de afnemer](#)

[a. Omstandigheden waarin de dienstverrichter kan veronderstellen dat de in de Gemeenschap gevestigde afnemer een belastingplichtige is](#)

[b. Omstandigheden waarin de dienstverrichter kan veronderstellen dat de in de Gemeenschap gevestigde afnemer een niet-belastingplichtige is](#)

[c. Omstandigheden waarin de dienstverrichter kan veronderstellen dat de buiten de Gemeenschap gevestigde afnemer een belastingplichtige is](#)

[E. Hoe bepaalt de dienstverrichter de plaats waar de afnemer is gevestigd](#)

[a. Het betreft een B-to-B dienst](#)

[De belastingplichtige is slechts in één land gevestigd.](#)

Document date : 18/05/2020

Publication date : 18/05/2020

Come into force date : 01/01/2020

Date Fisconet *plus* [?] : 18/05/2020

Notes



[De belastingplichtige is in meer dan één land gevestigd.](#)

[b. Het betreft een B-to-C dienst](#)

[F. Weerlegbare wettelijke vermoedens betreffende de plaats van vestiging van de afnemer](#)

[a. Inleiding](#)

[b. Specifieke vermoedens - fysieke plaats van de dienstverrichter](#)

[c. Specifieke vermoedens - via een vaste lijn, mobiele netwerken, decoder, viewcard](#)

[Via een vaste lijn.](#)

[Via mobiele netwerken.](#)

[Het gebruik van een decoder is vereist.](#)

[d. Algemeen vermoeden](#)

[e. Welk vermoeden heeft voorrang indien verschillende vermoedens met elkaar in conflict kunnen komen](#)

[f. Weerlegbaarheid van de vermoedens](#)

[Weerlegging door de dienstverrichter.](#)

[Weerlegging door de administratie.](#)

[G. Bewijs](#)

[a. Bepaling](#)

[b. Het begrip 'andere zakelijk relevante gegevens'](#)

[c. Wat mag als 'factuuradres' worden beschouwd en wat niet](#)

[d. Relatie tussen artikel 24septies en artikel 24quinquies, lid 1 \(weerlegging van een specifiek vermoeden door de dienstverrichter\)](#)

[e. Hoe uitvoerig moet de dienstverrichter te werk gaan bij het verifiëren van de bewijsstukken](#)

[f. Tegenstrijdige bewijsstukken](#)

[g. De dienstverrichter beschikt in het kader van het algemeen vermoeden van artikel 24ter, eerste alinea, d\), van de uitvoeringsverordening \(EU\) nr. 282/2011, voornoemd, niet over twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken](#)

[h. Aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door een dienstverrichter waarvan sprake in artikel 24quinquies, lid 2, van de uitvoeringsverordening \(EU\) nr. 282/2011, voornoemd.](#)

[i. Mate waarin de dienstverrichter zich mag verlaten op informatie verstrekt door derden \(in het bijzonder een aanbieder van betalingsdiensten\)](#)

[H. Dienstverrichting in hotels en op soortgelijke plaatsen](#)

[4. Elektronische diensten verricht door een tussenpersoon](#)

[A. Wettelijke bepaling](#)

[B. Achtergrond](#)

[C. Wettelijk vermoeden](#)

[D. Weerleggen van het vermoeden](#)

[E. Gedetailleerde indicatoren](#)

[F. Verwerking van betaling – vermoeden wordt niet toegepast](#)

[G. Voorwaarden voor het weerleggen van het vermoeden](#)

[H. Het vermoeden kan niet worden weerlegd](#)

[a. Goedkeuring om diensten aan de afnemer in rekening te brengen](#)

[b. Goedkeuring om de diensten te verrichten](#)

[c. De algemene voorwaarden van de dienstverrichting vaststellen](#)

[I. Handelswijze wanneer minstens één tussenpersoon in de keten het vermoeden weerlegt](#)

[J. Samenvattend schema](#)

[5. Bijzondere regeling onder meer van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten – Mini-one-stop-shop](#)

[\[Inhoudstafel van deze afdeling\]](#) - [\[Inhoudstafel van de Btw-Commentaar\]](#)

1. Wetgevend kader

A. Overzicht bepalingen Btw-Wetboek

[Artikel 21, § 2](#)

[Artikel 21bis, § 2, 9°](#)

B. Overzicht bepalingen van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15.03.2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde

[Artikel 7](#)[Artikel 9bis](#)[Artikel 13bis](#)[Artikel 18](#)[Artikel 24](#)[Artikel 24bis](#)[Artikel 24ter](#)[Artikel 24quinquies](#)[Artikel 24septies](#)[Artikel 31quater](#)

[\[Inhoudstafel van deze afdeling\]](#) - [\[Inhoudstafel van de Btw-Commentaar\]](#)

2. Definitie 'langs elektronische weg verrichte diensten'

A. Algemene definitie

De 'langs elektronische weg verrichte diensten' betreffen overeenkomstig artikel 7, lid 1, van de [uitvoeringsverordening \(EU\) nr.282/2011 van de Raad van 15.03.2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde](#), 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.

Deze definitie bestaat uit de volgende vier elementen:

- een dienst wordt verleend over het internet of een elektronisch netwerk
- wegens zijn aard is de dienst grotendeels geautomatiseerd
- wegens zijn aard vereist de dienst slechts in geringe mate menselijk ingrijpen

- wegens zijn aard kan de dienst niet worden verricht zonder informatietechnologie.

Bij de beoordeling of een dienst moet worden beschouwd als een 'langs elektronische weg verrichte dienst', zijn deze vier elementen even belangrijk (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 102^e vergadering van 30.05.2015, document D, taxud.c.1(2015)4128689 – 862, punt 1).

Het feit dat de dienstverrichter en de ontvanger langs elektronische weg berichten uitwisselen, betekent op zich niet dat de diensten langs elektronische weg worden verricht (zie artikel 18, § 1, tweede lid, 16°, laatste zin, van het Btw-Wetboek).

Begrip 'in geringe mate menselijk ingrijpen':

Het begrip 'in geringe mate menselijk ingrijpen', zoals bedoeld in de hierboven aangehaalde definitie, moet worden onderzocht in de relatie tussen de dienstverrichter en de afnemer van een individuele dienst.

Dit begrip refereert aan de wijze waarop iedere individuele dienst aan de klant wordt verstrekt en naar de graad van menselijke tussenkomst van de dienstverrichter om deze individuele dienst te verstrekken wanneer de klant om deze dienst verzoekt. Het is deze tussenkomst of betrokkenheid van de dienstverrichter die van belang is, niet die van de klant.

In het algemeen hebben de handelingen die voor de klant geen doel op zich zijn, geen invloed op de toetsing van het begrip 'gering menselijke ingrijpen'. Zodoende hebben de contacten tussen de dienstverrichters en de klanten (bijvoorbeeld uitwisseling van mails, telefonische oproepen, chatsessies, enzovoort) met betrekking tot de aangeboden diensten (bijvoorbeeld om de vragen van de klanten betreffende de dienst of betreffende hun persoonlijke gegevens te beantwoorden, om feedback van de klanten te ontvangen, enzovoort) geen invloed op het begrip 'in geringe mate menselijk ingrijpen' (zie [circulaire AAFisc nr. 32/2016 \(nr. E.T. 130.082\) van 30.11.2016](#), punt 5.2.).

In gevallen waarbij iedere individuele dienstverrichting menselijk ingrijpen vereist vanwege de dienstverrichter, wordt ervan uitgegaan dat de dienst meer dan slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergt. Meer bepaald vergt het verstrekken van niet-gestandaardiseerde pdf-bestanden via e-mails meer dan slechts in geringe mate menselijk ingrijpen (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 102^e vergadering van 30.05.2015, document D, taxud.c.1(2015)4128689 – 862, punt 2).

De dienst vergt slechts in geringe mate menselijk ingrijpen, wanneer de dienstverrichter initieel een systeem opzet dat nodig is voor de dienstverrichting, regelmatig het systeem onderhoudt of herstelt in geval van problemen die betrekking hebben op het functioneren ervan (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 102e vergadering van 30.05.2015, document D, taxud.c.1(2015)4128689 – 862, punt 3).

B. Voorbeelden van 'langs elektronische weg verrichte diensten'

De indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten opgenomen in bijlage II van de [richtlijn 2006/112/EG van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28.11.2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde](#), werd omgezet in artikel 18, § 1, tweede lid, 16°, van het Btw-Wetboek:

- het leveren en onderbrengen van computersites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen
- de levering van software en de bijwerkingen ervan
- de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken
- de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- en geldspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning
- de levering van onderwijs op afstand.

Artikel 7, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bevat volgende niet-limitatieve lijst van voorbeelden van langs elektronische weg verrichte diensten:

- de levering van gedigitaliseerde producten in het algemeen, daaronder begrepen software en wijzigingen of bijwerkingen van software
- 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
- automatisch door een computer over het internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten in antwoord op specifieke door de afnemer ingevoerd gegevens
- 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

- internetdienstpakketten (ISP's) waarbij de telecommunicatiecomponent een ondergeschikt hulpelement is (dat wil zeggen 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, enzovoort)
- de in bijlage I van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, genoemde diensten (hier wordt de indicatieve lijst van bijlage II bij de richtlijn 2006/112/EG, omgezet in artikel 18, § 1, 16°, van het Btw-Wetboek, verder ontwikkeld):
 - hosting van websites en webpagina's
 - geautomatiseerd online afstandsonderhoud van programma's
 - afstandsbeheerssystemen
 - online gegevensopslag waarbij specifieke gegevens elektronisch worden opgeslagen en opgevraagd
 - online levering van schijfruimte op verzoek
 - toegang tot of downloaden van software met inbegrip van aankoop-/boekhoudprogramma's en antivirussoftware plus bijwerkingen
 - software die voorkomt dat banneradvertenties op het scherm verschijnen, ook bekend als bannerblockers
 - downloaddrivers zoals software die de interface vormt tussen computers en randapparatuur, zoals printers
 - online geautomatiseerde installatie van filters op websites
 - online geautomatiseerde installatie van firewalls
 - toegang tot of downloaden van desktopthema's
 - toegang tot of downloaden van fotografische afbeeldingen of screensavers
 - gedigitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties (zoals afzonderlijk verkochte digitale kranten en tijdschriften, zie [beslissing nr. E.T. 128.250 van 30.11.2015](#))
 - abonnering op onlinedagbladen en -tijdschriften (zie [beslissing nr. E.T. 128.250 van 30.11.2015](#))
 - weblogs en websitestatistieken
 - onlinenieuws, -verkeersinformatie en -weerberichten

- online-informatie die automatisch door de software wordt voortgebracht in antwoord op specifieke door de klant ingevoerde gegevens, zoals juridische en financiële gegevens, met inbegrip van gegevens zoals voortdurend geactualiseerde beursgegevens
- beschikbaarstelling van advertentieruimte met inbegrip van banneradvertenties op een website/webpagina
- gebruik van zoekmachines en internetadresboeken
- toegang tot of downloaden van muziek op computers en mobiele telefoons
- toegang tot of downloaden van jingles, fragmenten, beltonen of andere klanken
- toegang tot of downloaden van films
- downloaden van spellen op computers en mobiele telefoons
- toegang tot geautomatiseerde onlinespellen die afhankelijk zijn van het internet of soortgelijke elektronische netwerken en waarbij de spelers zich op afstand van elkaar bevinden
- ontvangen van radio- of televisieprogramma's die worden verspreid via een radio- of televisienetwerk, het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk voor het beluisteren of bekijken van programma's op een moment naar keuze en op individueel verzoek op basis van een door de verrichter van mediadiensten samengesteld programma-aanbod, zoals televisie of video op aanvraag
- ontvangen van radio- of televisieprogramma's die verspreid worden via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming), tenzij de uitzending van die programma's samenvalt met de uitzending ervan via een radio- en televisienetwerk
- het aanbieden van audio- en audiovisuele inhoud via communicatienetwerken die niet wordt aangeboden door en onder de redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten
- de doorlevering van de audioproducten en audiovisuele producten van een aanbieder van mediadiensten via communicatienetwerken door een andere persoon dan de aanbieder van mediadiensten
- 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, behalve wanneer het internet of het soortgelijke elektronische netwerk uitsluitend als een instrument voor de communicatie tussen de leraar en de leerling wordt gebruikt
- werkboeken die door de leerling online worden ingevuld en automatisch worden gecorrigeerd, zonder menselijk ingrijpen.

De aard van de diensten bestaande uit prijsvergelijking (en van door soortgelijke webpagina's aangeboden diensten) moeten worden beoordeeld in het licht van de definitie uit 'rubriek A van deze titel'. Ze worden via het internet verleend en zijn normaal gezien geautomatiseerd zonder menselijk ingrijpen te vergen. Bijgevolg moeten deze diensten meestal als elektronische diensten worden beschouwd. Of prijsvergelijkingsdiensten door dergelijke websites aan eindafnemers überhaupt belastbaar zijn, hangt af van de vraag of ze al dan niet betalend zijn. Wanneer ze gratis aan de afnemer worden verleend, geldt voor deze specifieke dienstverrichtingen uiteraard geen btw (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 2.4.3.1.).

C. Voorbeelden van handelingen die niet worden beschouwd als 'langs elektronische weg verrichte diensten'

Artikel 7, lid 3, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bevat een niet-limitatieve lijst van voorbeelden die niet worden beschouwd als langs elektronische weg verrichte diensten:

- omroepdiensten, waaronder de volgende diensten die zijn opgenomen op de lijst van telecommunicatiediensten van artikel 6*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd:
 - videofoon diensten
 - toegang tot het internet en het wereldwijde web
 - via het internet aangeboden telefoondiensten
- telecommunicatiediensten, waaronder radio- en televisieprogramma's die via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming) worden verspreid indien de uitzending van die programma's samenvalt met de uitzending of heruitzending van die programma's via een radio- of televisienetwerk, zoals bedoeld in artikel 6ter, lid 2, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd:
- levering van goederen waarbij de bestelling en de verwerking van de bestelling langs elektronische weg geschieden
- levering van cd-roms, floppydisks en soortgelijke materiële informatiedragers
- levering van drukwerk, zoals boeken, nieuwsbrieven, dagbladen of tijdschriften
- levering van cd's en audiocassettes

- levering van videocassettes en dvd's
- levering van spellen op cd-rom
- diensten van beroepsbeoefenaren, zoals advocaten en financiële raadgevers, die hun cliënten per e-mail raad geven
- onderwijs waarbij een leraar de inhoud van de cursus over het internet of een elektronisch netwerk, zoals een afstandsverbinding, uiteenzet
- materiële offlineherstellingsdiensten van computerapparatuur
- offlinegegevensopslag
- reclame, zoals in dagbladen, op affiches en op de televisie
- telefonische hulpdiensten (helpdeskdiensten)
- onderwijs uitsluitend door middel van schriftelijke cursussen, zoals over de post verzonden cursussen
- klassieke veilingen met rechtstreeks menselijk ingrijpen, ongeacht de wijze waarop het bieden gebeurt
- toegangsbewijzen voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen die online worden geboekt
- accommodatie, autoverhuur, restaurantdiensten, personenvervoer of soortgelijke diensten die online worden geboekt.

Een financiële dienst die online wordt verstrekt, wordt evenmin beschouwd als een langs elektronische weg verrichte dienst ([beslissing nr. E.T. 126.947 van 22.12.2014](#)).

Opmerkingen met betrekking tot de diensten bedoeld in artikel 7, lid 3, t) en u) van de uitvoeringsverordening en daarmee verband houdende bemiddelingsdiensten:

Volgens artikel 7, lid 3, t) en u), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vallen toegangsbewijzen tot bepaalde evenementen en andere diensten van materiële aard die online worden geboekt, niet onder het begrip 'langs elektronische weg verrichte diensten'. Deze omvatten culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen evenals accommodatie, autoverhuur, restaurantdiensten, personenvervoer of soortgelijke diensten:

- Artikel 7, lid 3, t), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, verwijst naar evenementen die vergelijkbaar zijn met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en amusementsevenementen. De verwijzing naar 'soortgelijke evenementen' weerspiegelt het toepassingsgebied van de artikelen 53 en 54 van de richtlijn 2006/112/EG

(zie artikelen 21, § 3, 3°, en 21*bis*, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek) en moet in die context worden begrepen. Ze omvat zeker de in artikel 32, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, opgesomde evenementen, namelijk shows, schouwburgvoorstellingen, circusvoorstellingen, beurzen, amusementsparken, concerten, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen (a)), sportevenementen, zoals wedstrijden of concoursen (b)) en evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars (c))

- Artikel 7, lid 3, u), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, omvat diensten soortgelijk aan accommodatie, autoverhuur, restaurantdiensten en personenvervoer. Om als soortgelijk te worden beschouwd, moet het gaan om diensten die hoofdzakelijk en doorgaans worden verleend als onderdeel van de activiteiten die door de betrokken sectoren worden ondernomen. Ze zouden bijvoorbeeld zeker een dienst zoals bootverhuur kunnen omvatten (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 2.4.3.2.).

De verwijzing naar 'die online worden geboekt' dekt boekingen via alle toestellen waarmee via het internet of enig ander elektronisch netwerk kan worden geboekt. Hieronder vallen toestellen zoals computers, smartphones, tabletcomputers, slimme polshorloges of slimme brillen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 2.4.3.3.).

Bemiddelingsdiensten die in naam en voor rekening van een andere persoon worden verricht met betrekking tot diensten van materiële aard zoals vermeld onder de bepalingen artikel 7, lid 3, t) en u), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vallen niet onder die bepalingen. De plaats van zulke bemiddelingsdiensten, die in naam en voor rekening van een andere persoon voor een niet-belastingplichtige persoon worden verricht, is daar waar de onderliggende handeling overeenkomstig artikel 46 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 21*bis*, § 2, 12°, van het Btw-Wetboek).

Om te worden beschouwd als een bemiddeling en bijgevolg te vallen onder artikel 46 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 21*bis*, § 2, 12°, van het Btw-Wetboek), vereisen diensten die worden verstrekt in een digitale omgeving een actieve betrokkenheid door de tussenpersoon die verder gaat dan de geautomatiseerde verstrekking met slechts een minimaal menselijk ingrijpen (in de zin van artikel 7, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd). Wanneer meer bepaald de individuele verstrekking niet-geautomatiseerde, menselijke, specifieke reacties door de dienstverrichter vereisen, dient te worden gesteld dat die diensten een actieve betrokkenheid vereisen van de tussenpersoon in de transactie.

Diensten van een online platform zoals een marktplaats, die slechts passieve geautomatiseerde diensten verstrekken en slechts minimaal menselijk ingrijpen vereisen (zoals bedoeld in artikel 7, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd), en die twee partijen toelaten in contact te komen met het oog op het bekomen van afzonderlijke goederen of diensten, vervullen niet de voorwaarden om te worden beschouwd als bemiddelingsdiensten. Zij worden niet beoogd door artikel 46 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 21 *bis*, § 2, 12°, van het Btw-Wetboek). Voorbeeld van passieve geautomatiseerde diensten: automatisch door een computer over het internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten, in antwoord op specifieke door de afnemer ingevoerde gegevens (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 107^e vergadering van 08.07.2016, document D, taxud.c.1(2017)1402399 – 914).

D. Hoe bepalen of een dienst moet worden beschouwd als een 'langs elektronische weg verrichte dienst'

Om te bepalen of een dienst moet worden beschouwd als een 'langs elektronische weg verrichte dienst', moet men als volgt te werk gaan:

- ten eerste moet worden nagegaan of de dienst vermeld is in:
 - bijlage II van richtlijn 2006/112/EG (omgezet in artikel 18, § 1, tweede lid, 16°, van het Btw-Wetboek)
 - artikel 7, lid 2, en bijlage I, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'titel 2, rubriek B, van deze Afdeling')
- ten tweede: als de dienst daar niet vermeld is, moet worden nagegaan of de dienst opgenomen is in artikel 7, lid 3, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'titel 2, rubriek C, van deze Afdeling')
- ten derde: als de dienst in geen van bovenvermelde lijsten kan worden teruggevonden, dient te worden nagegaan of de criteria van artikel 7, lid 1, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, voldaan zijn (zie 'titel 2, rubriek A, van deze Afdeling') (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 102^e vergadering van 30.05.2015, document D, taxud.c.1(2015)4128689 – 862, punt 4).

[\[Inhoudstafel van deze afdeling\]](#) - [\[Inhoudstafel van de Btw-Commentaar\]](#)

3. Plaats van de 'langs elektronische weg verrichte dienst'

A. Plaatsbepaling van de elektronische dienst die wordt verricht voor een belastingplichtige (B-to-B)

Er is sprake van B-to-B ingeval van diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht voor een andere als zodanig handelende belastingplichtige.

Onder belastingplichtige afnemer wordt voor de toepassing van artikelen 21 van het Btw-Wetboek begrepen:

- de belastingplichtige bedoeld in artikel 4 van het Btw-Wetboek (zie 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 1, rubriek E, subrubriek a en rubriek F, subrubriek a')
- de belastingplichtige die ook werkzaamheden of handelingen verricht die niet als belastbare handelingen worden aangemerkt (gedeeltelijke belastingplichtige) (zie 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 1, rubriek E, subrubriek b en rubriek F, subrubriek a')
- de niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is (of zou moeten zijn) geïdentificeerd 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 1, rubriek E, subrubriek c en rubriek F, subrubriek a').

Voor diensten die B-to-B langs elektronische weg worden verricht, geldt de algemene regel van artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek, die stelt dat de dienst geacht wordt plaats te vinden daar waar de afnemer de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige afnemer (zie 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 1, rubriek B, subrubriek a').

Voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van de dienst worden alleen de omstandigheden in aanmerking genomen die heersen op het tijdstip waarop het belastbare feit

plaatsvindt. Latere wijzigingen in het gebruik van de verrichte dienst hebben geen invloed op de plaatsbepaling, op voorwaarde dat er geen misbruik is (artikel 25 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

De toepassing van de algemene regel van artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek wordt uitvoerig besproken in 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8', waarnaar verwezen wordt.

B. Plaatsbepaling van de elektronische dienst die wordt verricht voor een niet-belastingplichtige (B-to-C)

a. principe

Er is sprake van B-to-C wanneer diensten door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht voor een niet-belastingplichtige.

Onder niet-belastingplichtige afnemer wordt voor de toepassing van artikel 21 *bis* van het Btw-Wetboek begrepen:

- de niet-belastingplichtige natuurlijke persoon (particulier)
- de niet-belastingplichtige rechtspersoon die niet voor btw-doeleinden is (of zou moeten zijn) geïdentificeerd.

Voor diensten die B-to-C langs elektronische weg worden verricht, geldt sinds 01.01.2015 het afwijkend criterium van artikel 21 *bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek, dat stelt dat de dienst in principe geacht wordt plaats te vinden op de plaats waar de ontvanger van de dienst is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Sinds 01.01.2019 vindt de dienst evenwel onder bepaalde voorwaarden plaats daar waar de dienstverrichter is gevestigd (overeenkomstig artikel 21 *bis*, § 1, van het Btw-Wetboek), wanneer laatstgenoemde een micro-onderneming is die de diensten verricht aan niet-belastingplichtigen uit een andere lidstaat en een drempel van 10.000 euro niet is overschreden in het lopende of vorige kalenderjaar (zie subrubriek b hieronder) en de dienstverrichter niet heeft geopteerd dat de plaats van de dienst toch wordt bepaald volgens de regel van artikel 21 *bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Deze bepaling vormt de omzetting van artikel 58 van de richtlijn 2006/112/EG.

Voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van de dienst worden alleen de omstandigheden in aanmerking genomen die heersen op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt. Latere wijzigingen in het gebruik van de verrichte dienst hebben geen invloed op de plaatsbepaling, op voorwaarde dat er geen misbruik is (artikel 25 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

b. Afwijking voor micro-ondernemingen

Uit een evaluatie op Europees niveau is gebleken dat de toepassing van de regels zoals vermeld onder "subrubriek a" hierboven leidt tot te zware administratieve lasten voor micro-ondernemingen. Het betreffen lasten die het gevolg zijn van btw-verplichtingen opgelegd door andere lidstaten dan hun lidstaat van vestiging, waar zij deze diensten verrichten en tot gevolg hebben dat dergelijke micro-ondernemingen vanaf de eerste euro btw moeten afdragen op de door hun langs elektronische weg verrichte diensten, telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten.

Vanaf 01.01.2019 zullen de telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten die door een micro-onderneming worden verricht, geacht worden plaats te vinden (en dus aan de btw worden onderworpen) in de lidstaat waar die dienstverrichter is gevestigd, wanneer voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- de dienstverrichter is gevestigd, of bij gebreke van een vestiging, heeft zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in slechts één lidstaat
- de diensten worden verleend aan niet-belastingplichtigen die gevestigd zijn, hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben in een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter
- het totale bedrag van die diensten (exclusief btw) is in het lopende kalenderjaar niet hoger dan 10.000 euro of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid. Dit bedrag is ook niet overschreden in de loop van het voorgaande kalenderjaar.

Drempeloverschrijding

Als de drempel van 10.000 euro in de loop van een kalenderjaar wordt overschreden, vindt de dienst terug plaats in de lidstaat waar de ontvanger is gevestigd, zijn woonplaats heeft of zijn gebruikelijk verblijfplaats heeft (artikel 21*bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek), en dit vanaf de eerste handeling waardoor de drempel wordt overschreden.

Dit betekent dat zowel de volledige dienst waardoor de drempel wordt overschreden als de andere diensten die in dat kalenderjaar en het daaropvolgende kalenderjaar nog worden verricht, plaatsvinden volgens de regel van artikel 21 *bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Voor de berekening van de drempel van 10.000 euro wordt rekening gehouden met alle telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten, die de micro-onderneming gedurende een kalenderjaar verricht voor niet-belastingplichtigen die gevestigd zijn (of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben) in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, of bij gebreke van een vestiging, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

De micro-onderneming dient bij de bevoegde dienst van de administratie een verklaring in van het overschrijden van de drempel 10.000 euro vanaf de eerste handeling, in zijn geheel beschouwd, waardoor de drempel wordt overschreden. De minister van Financiën of zijn gemachtigde bepaalt de vorm en de manier waarop de verklaring wordt gedaan. (artikel 7 *ter*, § 3, van het [koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992 met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 5, derde lid en 25 *ter*, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde](#)). Op dit moment is er nog geen exacte vorm en manier bepaald waarop de verklaring moet worden gedaan in het MOSS-stelsel. In de praktijk worden twee situaties onderscheiden:

- **de belastingplichtige schrijft zich in voor het MOSS-stelsel:** gezien het MOSS-stelsel enkel bestaat onder elektronische vorm, moet de verklaring gebeuren:
 - door de drempeloverschrijding te vermelden samen met de inlichtingen die worden meegedeeld bij de inschrijving via Intervat.
 - door middel van een e-mail aan het adres moss@minfin.fed.be
- **de belastingplichtige schrijft zich niet in voor MOSS-Stelsel:** Hij moet de fiscale autoriteiten van de lidstaten waar de diensten plaatsvinden, verwittigen van de overschrijding van de drempel van 10.000 euro bij de identificatie voor btw-doeleinden.

Die verklaring moet niet worden ingediend indien de betrokken micro-onderneming:

- reeds een dergelijke verklaring heeft ingediend in de loop van het voorafgaande kalenderjaar, of
- de keuze bedoeld in artikel 21 *bis*, § 2, 9°, vierde lid, van het Btw-Wetboek (zie hieronder) heeft gemaakt (overeenkomstig de modaliteiten opgenomen in artikel 7 *ter*, §§ 1 en 2, van

het koninklijk besluit nr. 10, voornoemd), in de loop van één van de twee voorafgaande kalenderjaren of in het lopende kalenderjaar.

Voorbeeld:

Een uitsluitend in België gevestigde belastingplichtige X verricht de volgende elektronische diensten aan niet-belastingplichtigen gedurende een kalenderjaar:

- 1. Dienst aan een in Nederland woonachtige particulier ten bedrage van 5.250 euro*
- 2. Dienst aan een in Noorwegen woonachtige particulier ten bedrage van 750 euro*
- 3. Dienst aan een in België woonachtige particulier ten bedrage van 1.500 euro*
- 4. Dienst aan een in Frankrijk woonachtige particulier ten bedrage van 2.500 euro*
- 5. Dienst aan een in Duitsland woonachtige particulier ten bedrage van 2.000 euro*
- 6. Dienst aan een in Finland woonachtige particulier ten bedrage van 300 euro*
- 7. Dienst aan een in Italië woonachtige particulier ten bedrage van 3.500 euro*
- 8. Dienst aan een in Frankrijk woonachtige particulier ten bedrage van 1.500 euro.*

In het kader van dit voorbeeld veronderstellen we dat X de drempel van 10.000 euro niet heeft overschreden gedurende het vorige kalenderjaar en dat hij de optie bedoeld in artikel 21bis, § 2, 9°, vierde lid, van het Btw-Wetboek niet heeft uitgeoefend.

Diensten 1, 4 en 5 worden geacht in België plaats te vinden op basis van artikel 21bis, § 2, 9°, tweede lid, van het Btw-Wetboek en worden dus in België aan de btw onderworpen. Dienst 3 wordt geacht in België plaats te vinden op basis van artikel 21bis, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek. Dienst 2 wordt geacht in Noorwegen plaats te vinden op basis van artikel 21bis, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Voor de berekening van de drempel van 10.000 euro moet geen rekening worden gehouden met de dienst die werd verricht aan:

- *de Noorse particulier aangezien Noorwegen geen lidstaat is;*
- *de Belgische particulier.*

Dienst 6 heeft de overschrijding van de drempel van 10.000 euro tot gevolg. De dienst die de drempeloverschrijding veroorzaakt, wordt dus geacht in Finland plaats te vinden, met als gevolg dat de volledige maatstaf van heffing van 300 euro in Finland aan de btw wordt onderworpen.

Alle overige diensten van dat kalenderjaar en het volgende kalenderjaar aan niet-belastingplichtigen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, worden eveneens in die lidstaat aan de btw onderworpen. Dienst 7 wordt dus geacht in Italië plaats te vinden en wordt daar aan de btw onderworpen en dienst 8 wordt geacht in Frankrijk plaats te vinden en wordt daar aan de btw onderworpen.

Optie

Micro-ondernemingen die de drempel van 10.000 euro niet hebben overschreden in het lopende of vorige kalenderjaar, kunnen ervoor opteren dat de telecomunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg diensten die zij verrichten toch plaatsvinden in de lidstaat waar de ontvanger is gevestigd, zijn woonplaats heeft of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft (volgens de regel van artikel 21 *bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Die optie geldt tot 31.12 van het tweede kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de optie werd uitgeoefend.

De uitoefening van die optie wordt geregeld door artikel 7 *ter* van koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992, voornoemd:

- Micro-ondernemingen die deze optie willen uitoefenen en daarnaast ook gebruik zullen maken van de MOSS-regeling (zie artikel 58 *quater* van het Btw-Wetboek) zijn ertoe gehouden om de administratie op de hoogte te brengen dat ze die keuze willen maken op het elektronisch adres dat daarvoor door de minister van Financiën of zijn gemachtigde werd gecreëerd. In de praktijk houdt dit in dat de belastingplichtige die:
 - nog niet is ingeschreven voor de MOSS-regeling, de optie uitoefent door zich in te schrijven voor de MOSS-regeling via Intervat. Bij deze gelegenheid brengt hij de administratie ervan op de hoogte dat hij de drempel van 10.000 euro niet heeft overschreden, maar dat hij opteert
 - reeds is ingeschreven voor de MOSS-regeling, maar die in het voorgaande jaar niet de drempel van 10.000 euro heeft overschreden en wenst te opteren de administratie hiervan op de hoogte brengt per e-mail aan moss@minfin.fed.be. Als de belastingplichtige de administratie niet van zijn keuze op de hoogte brengt, maar wel blijft MOSS-aangiften indienen, gaat de administratie ervan uit dat hij geopteerd heeft voor het MOSS-stelsel.

De keuze zal ingaan op de eerste dag dat de belastingplichtige de MOSS-regeling mag toepassen, in principe, op de eerste dag van het kwartaal dat volgt op het registratieverzoek in die bijzonder regeling. Het is logisch dat indien de belastingplichtige zijn economische activiteit aanvangt en op dat moment beide keuzes tegelijk uitoefent, die keuzes ook op hetzelfde moment uitwerking zullen hebben.

Indien de belastingplichtige de MOSS-regeling al toepast, gaat de optie in op 1 januari van het jaar waarvoor de optie werd uitgeoefend. Op die manier kan er meer in het bijzonder voor worden gezorgd dat de belastingplichtigen die de bijzondere regeling bedoeld in artikel 58^{quater} van het Btw-Wetboek reeds toepasten vóór 01.01.2019 en die ook blijven toepassen na die datum, zich niet voor btw-doeleinden moeten laten identificeren in alle lidstaten waarin hun afnemers gevestigd zijn, wanneer zij al hun diensten in die lidstaten wensen te belasten.

- Micro-ondernemingen die deze optie willen uitoefenen, maar die geen gebruik willen maken van de MOSS-regeling, moeten de dienst van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder ze ressorteren daarvan op de hoogte te brengen via aangetekende zending.

Die brief moet vermelden:

- de naam of de maatschappelijke benaming van de belastingplichtige en het adres van diens administratieve of maatschappelijke hoofdzetel, alsmede het identificatienummer dat hem krachtens artikel 50 van het Btw-Wetboek werd toegekend voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde
- de lidstaat of de lidstaten waar de diensten overeenkomstig artikel 21^{bis}, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek plaatsvinden en waarvoor de keuze wordt gemaakt
- het btw-identificatienummer dat aan de belastingplichtige in die lidstaat of lidstaten werd toegekend voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde
- de datum vanaf wanneer de keuze ingaat
- de datum, alsook de naam en de hoedanigheid van de ondertekenaar.

De optie gaat in op datum van de aangetekende zending en geldt tot 31 december van het tweede jaar volgend op die datum.

C. Begrippen

a. Zetel van economische activiteit

Hiervoor wordt verwezen naar 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 2, rubriek B, subrubriek a'.

b. Vaste inrichting

Hiervoor wordt verwezen naar 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 2, rubriek B, subrubriek b'.

c. woonplaats

Hiervoor wordt verwezen naar 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 2, rubriek B, subrubriek c'.

d. Gebruikelijke verblijfplaats

Hiervoor wordt verwezen naar 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 8, titel 2, rubriek B, subrubriek d'.

e. Plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon gevestigd is

Het was het noodzakelijk om het begrip 'gevestigd' te verduidelijken ten aanzien van niet-belastingplichtige rechtspersonen.

In tegenstelling tot een belastingplichtige laat een niet-belastingplichtige rechtspersoon zich gewoonlijk niet in met economische activiteiten. Daarom voorziet artikel 13*bis* van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, aparte richtsnoeren betreffende de plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon is gevestigd.

Voor de toepassing van artikel 58 van richtlijn 2006/112/EG (artikel 21*bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek) is de plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon gevestigd is:

- de plaats waar de centrale bestuurstaken van zijn bedrijf worden uitgeoefend, of
- 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 (artikel 13*bis* van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

De gebruikte elementen zijn vergelijkbaar met die welke bij een belastingplichtige worden gebruikt, maar ze zijn aangepast om bij de situatie aan te sluiten van een niet-belastingplichtige die geen zakelijke activiteiten verricht (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 4).

D. Status van de afnemer

Sinds 01.01.2015 is de plaats van belastingheffing voor het verrichten van elektronische diensten dezelfde voor zowel B-to-B (tussen ondernemingen) als B-to-C dienstverrichtingen (onderneming aan eindafnemer).

Ongeacht deze wijziging blijft het voor de dienstverrichter noodzakelijk om de status van de afnemer te bepalen (of hij al dan niet een belastingplichtige is), aangezien een invloed heeft op het feit of de dienstverrichter schuldenaar is van de btw. Wanneer de dienst voor een eindafnemer wordt verricht of de afnemer in dezelfde lidstaat als de dienstverrichter is gevestigd, is de dienstverrichter verplicht de belasting voor zijn rekening te nemen. Indien de dienst wordt verricht voor een belastingplichtige die in een andere lidstaat is gevestigd dan de dienstverrichter, moet deze laatste geen btw aanrekenen aangezien de afnemer conform de verleggingsregeling de belasting voor zijn rekening moet nemen (onverminderd de gevallen bepaald in artikel 51 *bis* van het Btw-Wetboek waarbij de dienstverrichter hoofdelijk gehouden wordt tot de voldoening van de btw).

De status van de afnemer wordt bepaald op basis van de artikelen 9 tot en met 13 en 43 van de richtlijn 2006/112/EG (artikelen 4, 6 en 21, § 1, van het Btw-Wetboek) (zie artikel 17, lid 1 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

Opdat de dienstverrichter wordt beschouwd als handelend te goeder trouw, moet hij bij het bepalen van de status van zijn afnemer bewijskrachtige gegevens verzamelen van de afnemer en passende controles uitvoeren binnen de mate van het mogelijke. Wanneer de dienstverrichter niet over voldoende bewijskrachtige gegevens beschikt bij gebrek aan medewerking door de afnemer, en dit relevant is met betrekking tot wie er aansprakelijk is voor de btw, moet de dienstverrichter btw aanrekenen om te kunnen worden beschouwd als handelend te goeder trouw. Correcties kunnen slechts mogelijk zijn na behoorlijke medewerking vanwege de afnemer in het verstrekken van voldoende bewijskrachtige gegevens (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 110^e vergadering van 13.04.2018, document B, taxud.c.1(2018)7386249 – 956, punt 4).

Artikel 18 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, voorziet in elementen waarop de dienstverrichter zich kan baseren bij het leveren van voldoende inspanningen om de status van de afnemer als belastingplichtige of niet-belastingplichtige te bepalen (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 110^e vergadering van 13.04.2018, document B, taxud.c.1(2018)7386249 – 956, punt 1).

a. Omstandigheden waarin de dienstverrichter kan veronderstellen dat de in de Gemeenschap gevestigde afnemer een belastingplichtige is

Een dienstverrichter kan, tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt, ervan uitgaan dat een in de Gemeenschap gevestigde afnemer de status van belastingplichtige heeft:

- wanneer de afnemer hem diens individuele btw-identificatienummer heeft verstrekt en mits hij bevestiging heeft gekregen van de geldigheid van dat identificatienummer alsook van diens naam en adres
- wanneer de afnemer nog geen individueel btw-identificatienummer heeft ontvangen, maar aan de dienstverrichter meedeelt dat nummer te hebben aangevraagd, mits hij enig ander bewijs verkrijgt waaruit blijkt dat de afnemer een belastingplichtige is of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden geïdentificeerd moet zijn, en mits hij controles van een redelijke omvang verricht van de juistheid van de door de afnemer verstrekte informatie, met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals maatregelen inzake identiteits- en betalingscontroles (artikel 18, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

b. Omstandigheden waarin de dienstverrichter kan veronderstellen dat de in de Gemeenschap gevestigde afnemer een niet-belastingplichtige is

Ter vereenvoudiging van de toepassing van de regels met betrekking tot elektronische diensten, bepaalt artikel 18, lid 2, tweede lid, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd) dat een verrichter van langs elektronische weg verrichte diensten ervan mag uitgaan dat een in de Gemeenschap gevestigde afnemer de status van niet-belastingplichtige heeft zolang die afnemer hem niet zijn individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld.

Het staat de dienstverrichter vrij al dan niet van deze bepaling gebruik te maken.

De dienstverrichter kan afnemers zonder btw-identificatienummer als eindafnemers (niet-belastingplichtigen) behandelen. Hierdoor beschermt hij zich tegen eventuele latere aansprakelijkheid indien de afnemer hem nooit zijn btw-identificatienummer meedeelt, wat als een aanwijzing zou kunnen worden gezien dat de afnemer in feite **niet** als belastingplichtige handelde.

De dienstverrichter is echter niet verplicht om een afnemer die een belastingplichtige is en als zodanig handelt, als een eindafnemer (niet-belastingplichtige) te behandelen, want ook al heeft zijn klant hem zijn btw-identificatienummer nog niet meegedeeld, hij kan dit alsnog doen. In dit geval ligt de bewijslast echter bij de dienstverrichter en om aansprakelijkheid te vermijden, moet hij over voldoende informatie beschikken om de status van zijn afnemer te bewijzen.

Het is namelijk niet uitgesloten dat zelfs zonder btw-identificatienummer de dienstverrichter weet dat zijn afnemer in feite een belastingplichtige is. Als de dienstverrichter over voldoende informatie beschikt om te bewijzen dat de afnemer in feite een belastingplichtige is, is hij dus niet verplicht om die afnemer als een niet-belastingplichtige te behandelen en kan hij een factuur zonder btw uitreiken indien de btw, overeenkomstig artikel 196 van de richtlijn 2006/112/EG, door de afnemer verschuldigd is.

De dienstverrichter moet dan wel sterke aanwijzingen hebben dat de afnemer een belastingplichtige is. Het moet gaan om aanwijzingen van een materiële aard en niet van een puur formele aard. Een loutere clause in een contract tussen de dienstverrichter en de afnemer is onvoldoende. Wanneer de contractuele bepalingen en de economische werkelijkheid tegenstrijdig zijn, wordt voorrang gegeven aan de economische werkelijkheid (zie richtsnoeren van het btw-comité van de 110^e vergadering van 13.04.2018, document B, taxud.c.1(2018)7386249 – 956, punt 3).

Wat betreft de afnemer, zodra hem een btw-identificatienummer is toegekend, is hij uiteraard verplicht om dit nummer onmiddellijk aan de dienstverrichter mee te delen zodat hij een lijst kan indienen, zoals is vereist (zie artikel 55 van de richtlijn 2006/112/EG en artikel 53^{quater}, van het Btw-Wetboek).

De dienstverrichter kan van deze optie gebruikmaken **zolang** de afnemer zijn btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld. Wanneer de afnemer, ondanks het feit dat hij een belastingplichtige is, als eindafnemer wordt behandeld, kan de afnemer de btw niet aftrekken en wordt deze voor hem dus een definitieve kostenpost. Om te vermijden dat de afnemer van zijn

rechten wordt beroofd, moet hij de kans krijgen om de toestand recht te zetten bij de dienstverrichter.

De optie blijft dus voor de dienstverrichter slechts bruikbaar tot op het moment dat de afnemer hem zijn btw-identificatienummer meedeelt. Op dat moment moet de dienstverrichter de nodige aanpassingen verrichten in overeenstemming met de normale regels. Dit kan een terugbetaling van eerder aan de afnemer aangerekende btw inhouden, evenals de nodige aanpassingen in zijn btw-aangifte (via het miniéénloketsysteem).

Er wordt nog opgemerkt dat wanneer de dienstverrichter twijfels heeft over de status van de afnemer of de hoedanigheid waarin hij handelt, hij kan beslissen dat de mededeling van het btw-identificatienummer op zich onvoldoende is om de afnemer als een belastingplichtige te behandelen. Bij zijn beslissing moet de dienstverrichter rekening houden met de inhoud van artikel 19 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd.

De afnemer moet zijn btw-identificatienummer binnen een redelijke termijn na de dienstverrichting meedelen. Indien de afnemer dit heel laat doet, kan normaal worden aangenomen dat hij bij de aankoop van de dienst niet als belastingplichtige handelde.

In concrete gevallen moet voor ogen worden gehouden dat deze maatregel geen enkele implicatie op het vlak van inkomsten zal hebben voor de lidstaat van de afnemer.

Tenslotte wordt opgemerkt dat artikel 18 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, de dienstverrichter helpt om **de status van de afnemer te bepalen zonder hem echter te wijzigen**. Het is belangrijk om voor ogen te houden dat elke persoon die op eender welke plaats zelfstandig enige economische activiteit verricht, ongeacht het doel of de resultaten van die activiteit, als een belastingplichtige moet worden beschouwd. Om een belastingplichtige te zijn, is een identificatie voor btw-doeleinden niet vereist. Met andere woorden, het feit dat een belastingplichtige geen btw-identificatienummer heeft, verandert niets aan zijn status.

Wanneer langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd, of er hun verblijfplaats hebben, zijn de Europese btw-regels niet van toepassing op de dienstverrichting. Dat is altijd het geval ongeacht de status van de afnemer.

Aangezien België voor zulke diensten geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikelen 21, § 4 en 21 *bis*, § 3 van het Btw-Wetboek (plaats van de dienst in functie van het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie), hoeft de dienstverrichter (die vanuit België langs

elektronische weg diensten verricht) de status van de afnemer niet te kennen, maar moet hij enkel de plaats bepalen waar de afnemer is gevestigd (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 5).

c. Omstandigheden waarin de dienstverrichter kan veronderstellen dat de buiten de Gemeenschap gevestigde afnemer een belastingplichtige is

Een dienstverrichter kan, tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt, ervan uitgaan dat een buiten de Gemeenschap gevestigde afnemer de status van belastingplichtige heeft:

- indien hij van de afnemer een verklaring verkrijgt die is afgegeven door de bevoegde belastingautoriteiten van de afnemer waarin wordt bevestigd dat deze economische activiteiten verricht zodat hij teruggaaf van de btw kan krijgen uit hoofde van de [dertiende richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17.11.1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen](#)
- indien hij, wanneer de afnemer niet in het bezit is van die verklaring, beschikt over het btw-nummer, of een soortgelijk bedrijvenidentificatienummer dat aan de afnemer is toegekend door diens land van vestiging of enig ander bewijs waaruit blijkt dat de afnemer een belastingplichtige is en mits hij controles van een redelijke omvang verricht van de juistheid van de door de afnemer verstrekte informatie, met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals maatregelen inzake identiteits- en betalingscontroles.

E. Hoe bepaalt de dienstverrichter de plaats waar de afnemer is gevestigd

a. Het betreft een B-to-B dienst

De belastingplichtige is slechts in één land gevestigd.

Wanneer een voor een belastingplichtige, of een als belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige, verrichte dienst onder artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG (artikel 21, § 2, van

het Btw-Wetboek) valt en die belastingplichtige in slechts één land is gevestigd dan wel, bij gebreke van een zetel van de bedrijfsuitoefening of van een vaste inrichting, zijn woonplaats en zijn gebruikelijke verblijfplaats in slechts één land heeft, is die dienst in dat land belastbaar.

De dienstverrichter bepaalt op basis van door de afnemer verstrekte informatie om welke plaats het gaat, en controleert die informatie met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals maatregelen inzake identiteits- en betalingscontroles.

Die informatie kan een btw-identificatienummer omvatten dat is toegekend door de lidstaat waar de afnemer is gevestigd (artikel 20 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

De belastingplichtige is in meer dan één land gevestigd.

Wanneer een voor een belastingplichtige, of een als belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige, verrichte dienst onder artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG (artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek) valt en de belastingplichtige in meer dan één land is gevestigd, is die dienst belastbaar in het land waar deze belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Wordt de dienst evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige die zich op een andere plaats bevindt dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan is die dienst belastbaar op de plaats van de vaste inrichting die de dienst afneemt en voor haar eigen behoeften gebruikt.

Bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting is de dienst belastbaar op de plaats waar de belastingplichtige zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft (artikel 21 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

De dienstverrichter bepaalt aan de hand van de aard en het gebruik van de verrichte dienst voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht.

Wanneer de dienstverrichter niet aan de hand van de aard en het gebruik van de verrichte dienst kan bepalen voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht, let hij er bij het bepalen om welke vaste inrichting het gaat in het bijzonder op of de vaste inrichting in het contract, op de bestelbon en middels het door de lidstaat van de afnemer toegekende en door de

afnemer aan hem meegedeelde btw-identificatienummer als afnemer van de dienst aangeduid is alsook of de vaste inrichting de entiteit is die de dienst betaalt.

Wanneer niet overeenkomstig de twee vorige alinea's kan worden bepaald voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht of wanneer onder artikel 44 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek) vallende diensten worden verricht voor een belastingplichtige in het kader van een contract dat betrekking heeft op één of meer diensten die op een niet-identificeerbare of niet- kwantificeerbare manier worden afgenomen, kan de dienstverrichter er rechtsgeldig van uitgaan dat de diensten worden verricht op de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (artikel 22 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

De toepassing van artikel 22 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, wijzigt niets aan de verplichtingen van de afnemer.

b. Het betreft een B-to-C dienst

Wanneer een dienst overeenkomstig artikelen 58 en 59 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 21 *bis*, § 2, 9°, eerste lid, en 10° van het Btw-Wetboek) belastbaar is op de plaats waar de afnemer is gevestigd dan wel, bij gebreke aan een vestiging, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, bepaalt de dienstverrichter deze plaats op basis van door de afnemer verstrekte feitelijke informatie, die hij verifieert met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals identiteits- en betalingcontroles (artikel 23, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

Wanneer een afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft, kan dit aanleiding geven tot jurisdictieconflicten tussen lidstaten over wie van hen eventueel recht op de belasting heeft. Dit zou tot dubbele belastingheffing kunnen leiden.

Er moet voorrang worden gegeven aan de plaats die het beste garandeert dat de diensten worden belast op de plaats van het werkelijke verbruik (zie overweging 7 van de verordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 07.10.2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, wat betreft de plaats van een dienst). Om dit concept te verduidelijken, waren echter verdere richtsnoeren nodig.

Artikel 24 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, biedt de nodige leidraad om conflicten tussen lidstaten te voorkomen waardoor de dienstverrichter dubbel zou kunnen

worden belast wanneer de eindafnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft.

Wanneer langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht voor een niet-belastingplichtige die in meer dan één land is gevestigd of die zijn woonplaats in het ene land en zijn gebruikelijk verblijfplaats in het andere land heeft, wordt voorrang verleend:

- in het geval van een niet-belastingplichtige rechtspersoon, aan de plaats waar de centrale bestuurstaken van zijn bedrijf worden uitgeoefend, tenzij er bewijs is dat de dienst wordt gebruikt in de 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
- in het geval van een natuurlijke persoon (particulier), aan de plaats waar hij zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, tenzij er bewijs voorhanden is dat de dienst wordt gebruikt op zijn woonplaats.

Wanneer één van de specifieke vermoedens, artikel 24*bis* en 24*ter*, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, hieronder besproken in 'rubriek F, subrubrieken b en c', van toepassing is, wordt de plaats van een dienst vastgesteld bij verwijzing naar bijzondere indicatoren die wijzen naar de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn verblijfplaats heeft.

Bijgevolg kan er enkel een conflict tussen twee plaatsen van vestiging of verblijf ontstaan wanneer een belastingdienst een van de specifieke vermoedens zou weerleggen omdat er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter zijn.

Als de afnemer na de weerlegging van één van die vermoedens op basis van de beschikbare informatie wordt geïdentificeerd als een afnemer die in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft, is voornoemd artikel 24 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, relevant.

Indien geen enkele van de specifieke vermoedens van toepassing is, geldt het vermoeden besproken in 'rubriek F, subrubriek d', dat de afnemer is gevestigd op de plaats die als zodanig door de dienstverrichter aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken is vastgesteld.

Het is in dat geval bijzonder relevant om artikel 24 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, als leidraad te gebruiken indien op basis van de beschikbare informatie wordt vastgesteld dat de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één

land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 6.5.1).

Artikel 24 *septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bevat een onvolledige lijst van bewijsstukken (zie 'rubriek G', hieronder) die de dienstverrichter kan gebruiken om de plaats vast te stellen waar de eindafnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

In de gevallen waarin de dienstverrichter op basis van de beschikbare bewijsstukken vaststelt dat de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft, moet hij het land van belastingheffing kiezen in overeenstemming met artikel 24 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 6.5.2).

F. Weerlegbare wettelijke vermoedens betreffende de plaats van vestiging van de afnemer

a. Inleiding

Omdat het in de hieronder vermelde gevallen moeilijk is voor de dienstverrichter om te bepalen waar de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, voorziet de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, een aantal weerlegbare wettelijke vermoedens die bepalen waar plaats van vestiging, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats zich bevindt.

De vermoedens zijn bedoeld om een zekere flexibiliteit te bieden met het oog op toekomstige IT-ontwikkelingen. Gezien de constante technologische ontwikkelingen zullen waarschijnlijk nieuwe telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten op de markt verschijnen. Als het toepassingsgebied van de vermoedens te restrictief zou zijn, bestaat het risico dat ze hun doel voorbijschieten.

b. Specifieke vermoedens - fysieke plaats van de dienstverrichter

Artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bevat een weerlegbaar vermoeden dat van toepassing is op de artikelen 21, §§ 2 en 4, en 21*bis*, § 2, 9°, eerste lid, en § 3 van het Btw-Wetboek. Dit betekent dat het zowel op B-to-B als op B-to-C dienstverrichtingen van toepassing is. Was dit niet het geval geweest, dan zou het vermoeden zijn oorspronkelijke doel voorbij hebben geschoten, aangezien de dienstverrichter in dat geval elke transactie zou moeten opvolgen om na te gaan of de afnemer een onderneming of een particulier is.

Dit vermoeden is van toepassing op digitale diensten die op bepaalde fysieke plaatsen worden verricht (lid 1). Dit is ook het geval wanneer de fysieke plaats zich aan boord bevindt van een schip, vliegtuig of trein waarmee een passagiersvervoerdienst wordt verricht (lid 2).

Het vermoeden van artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is niet van toepassing op over-the-top-diensten. Dat zijn diensten die alleen kunnen worden verricht dankzij een verbinding die tot stand wordt gebracht via communicatienetwerken, maar waarbij de fysieke aanwezigheid van de ontvanger op de plaats waar de dienst wordt verricht, niet noodzakelijk is. De onderliggende dienst (die onder specifieke omstandigheden onder artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, kan vallen) die de verrichting van over-the-top-diensten mogelijk maakt, is doorgaans een telecommunicatiedienst.

Het vermoeden van artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, geldt niet voor vooraf betaalde diensten, aangezien deze diensten normaal gezien niet vereisen dat de afnemer fysiek aanwezig is om de dienst af te nemen.

De toepasbaarheid van elk vermoeden moet door de dienstverrichter worden beoordeeld op basis van beschikbare informatie, dat wil zeggen alle informatie waarover een dienstverrichter beschikt of had moeten beschikken (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.1.).

Digitale diensten die op bepaalde fysieke plaatsen worden verricht.

Wanneer een verrichter van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten deze diensten verricht op een plaats zoals een telefooncel, een wifi-hotspot, een internetcafé, een restaurant of hotellobby, waarbij de afnemer fysiek op die plaats aanwezig moet zijn opdat de dienst door die verrichter voor hem kan worden verricht, geldt voor het bepalen van de plaats van de dienst het vermoeden dat de afnemer op die plaats gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft en dat het werkelijke gebruik en de werkelijke

exploitatie van de dienst op die plaats geschieden (artikel 24*bis*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

Dankzij dit vermoeden kan een dienstverrichter ervan uitgaan dat de afnemer op die plaats is gevestigd of er zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft waar hij de dienst verricht en waar de afnemer fysiek aanwezig moet zijn opdat de dienst voor hem kan worden verricht. Dat is dan de plaats waar de door die dienstverrichter verrichte dienst belastbaar is.

De lijst van voorbeeldplaatsen (telefooncel, wifi-hotspot, internetcafé, restaurant of hotellobby) wordt louter ter informatie gegeven en bijgevolg kan het vermoeden ook van toepassing zijn wanneer de dienst op een andere soortgelijke plaats wordt verricht. Er moet echter aan de basisvoorwaarden van het vermoeden worden voldaan.

Dit vermoeden geldt enkel voor de door de dienstverrichter op zijn plaats verrichte diensten, maar niet voor door andere dienstverleners verrichte diensten. Bijgevolg geldt het wanneer de afnemer een vergoeding betaalt om gedurende een uur in een internetcafé op het internet te surfen, maar niet voor zijn downloads van het internet. Deze laatste diensten (die over-the-top-diensten kunnen worden genoemd) vereisen niet dat ze op de fysieke plaats van de dienstverrichter worden verricht, en vallen bijgevolg niet onder het vermoeden van artikel 24*bis*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

Voorbeeld: Een afnemer met verblijfplaats in België gaat met vakantie naar Spanje en koopt een internettegoed van twee uur om de internetverbinding in een internetcafé op zijn vakantiebestemming te kunnen gebruiken. Krachtens artikel 24*bis*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is op het tegoed Spaanse btw van toepassing. Alle andere diensten (over-the-top-diensten) die door de afnemer worden aangekocht terwijl hij de verbinding gebruikt, vallen niet onder het vermoeden.

Als dezelfde afnemer mp3-liedjes **niet** via de wifi-verbinding van het internetcafé, maar via het netwerk van zijn Belgische mobiele operator aankoopt en downloadt van een onlineverkoopplatform, geldt artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, niet. Ten eerste vereist de telecommunicatiedienst in dit laatste geval niet dat de afnemer fysiek aanwezig is in het internetcafé. Ten tweede is het downloaden van mp3-liedjes in elk geval een over-the-topdienst. Daarom is in dit tweede geval, als de afnemer zijn Belgische mobiele telefoon gebruikt (de mobiele landencode van de simkaart is België), Belgische btw van toepassing op de telecommunicatiedienst en op de verkoop van het mp3-liedje.

Het vermoeden geldt voor de drie types van diensten (telecommunicatiediensten, omroepdiensten, langs elektronische weg verrichte diensten) zodat het van toepassing is op diensten met soortgelijke kenmerken die onder dezelfde omstandigheden worden verricht (verricht voor de afnemer op de fysieke plaats van de dienstverrichter, zonder de exacte plaats van vestiging van de afnemer te kennen – dat wil zeggen waar hij is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft).

Dit is vooral relevant voor telecommunicatiediensten, aangezien de betrokken diensten hoofdzakelijk telefoongesprekken (indien in een telefooncel) of internettoegang (op een wifi-hotspot of in een internetcafé) zullen zijn.

Het kan echter ook van toepassing zijn op bepaalde omroepdiensten en elektronische diensten, bijvoorbeeld in situaties waar speelautomaten worden gebruikt (in speelhallen, cafés, bars) of amusement wordt aangeboden (gokspelen via gelokaliseerde servers in cafés of kiosken bijvoorbeeld).

Aangezien de afnemer fysiek op de plaats aanwezig moet zijn zodat hij de diensten kan afnemen, wordt er ook van uitgegaan dat deze diensten daadwerkelijk op die plaats worden gebruikt en geëxploiteerd. Alleen diensten die niet vereisen dat de afnemer fysiek op de plaats van de dienstverrichter aanwezig is, kunnen op een andere plaats worden gebruikt en geëxploiteerd (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.1.1.).

De fysieke plaats zich aan boord bevindt van een schip, vliegtuig of trein waarmee een passagiersvervoerdienst wordt verricht.

Er kunnen complicaties ontstaan als de telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden verricht op een plaats die mobiel is. Als de plaats zich bevindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein waarmee een passagiersvervoerdienst wordt verricht binnen de Gemeenschap, wordt het land van die plaats geacht het land van vertrek van de passagiersvervoerdienst te zijn. Dit vloeit voort uit artikel 24*bis*, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd.

Er wordt verwezen naar '*passagiersvervoerdienst die binnen de Gemeenschap wordt verricht overeenkomstig artikelen 37 en 57 van de richtlijn 2006/112/EG*' (zie artikelen 1, § 11, 21, § 3, 6° en 21*bis*, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek). Dit houdt in dat artikel 24*bis*, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, alleen geldt voor **het gedeelte van de**

passagiersvervoerdienst dat binnen de Gemeenschap wordt verricht, zoals gedefinieerd in artikel 1, § 11, van het Btw-Wetboek. Andere gedeelten van een passagiersvervoerdienst (inclusief trajecten buiten de Europese Unie) vallen dus bijgevolg niet onder voornoemde bepaling.

Artikel 37, lid 2, en artikel 57, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 1, § 11, van het Btw-Wetboek) definiëren het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoerdienst als *'het gedeelte van een vervoer dat, zonder tussenstop buiten de Gemeenschap, plaatsvindt tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het passagiersvervoer'*. Het verduidelijkt eveneens dat de plaats van vertrek van een passagiersvervoerdienst het eerste punt in de Gemeenschap is waar passagiers aan boord kunnen komen, eventueel na een tussenstop buiten de Gemeenschap.

Er moet worden benadrukt dat in overeenstemming met de artikelen 15 en 35 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoerdienst wordt bepaald door het traject van het vervoermiddel en niet door het traject dat door elk van de passagiers wordt afgelegd.

Aangezien het territoriale toepassingsgebied van het vermoeden in dit geval rechtstreeks op die definitie is gebaseerd, moet de verwijzing naar *'het land van vertrek'* op dezelfde manier worden begrepen als *'de plaats van vertrek'* in de artikelen 37 en 57 van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikelen 1, § 11, 21, § 3, 6° en 21bis, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek) wordt gedefinieerd. Er is geen manoeuvreerruimte gelaten voor een uitbreiding van zijn territoriale toepassingsgebied.

Bij wijze van voorbeeld: als een cruise in België vertrekt, in Frankrijk en Portugal tussenstops maakt en in Griekenland aankomt, en de cruiseorganisator de telecomunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten op zo'n manier aanbiedt dat de fysieke aanwezigheid van de afnemer is vereist (bijvoorbeeld via een eigen netwerk), dan moet de dienstverrichter met betrekking tot deze diensten Belgische btw betalen.

De toepassing van het vermoeden van artikel 24bis, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is niet uitgebreid tot de situatie waarin de dienstverrichting plaatsvindt buiten het gedeelte van een passagiersvervoerdienst dat binnen de Gemeenschap wordt verricht (dat ook internationale trajecten omvat), aangezien dat zou ingaan tegen de logica die nu wordt gehanteerd voor dienstverrichtingen aan boord in het algemeen (zoals vermeld in de artikelen 37 en 57 van de richtlijn 2006/112/EG - artikelen 1, § 11, 21, § 3, 6° en 21bis, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek). Met andere woorden kan het vermoeden uit lid 2 niet worden toegepast op dienstverrichtingen aan boord buiten het binnen de Gemeenschap verrichte gedeelte van de passagiersvervoerdienst.

Elektronische diensten, telecommunicatiediensten of omroepdiensten die aan boord van schepen, vliegtuigen of treinen worden verricht **buiten het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van de passagiersvervoerdienst** (in de zin zoals hierboven uiteengezet), vallen daarom onder artikel 24*bis*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, of, als niet aan de voorwaarden van dat vermoeden wordt voldaan, onder een van de andere vermoedens van artikel 24*ter* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, (in de praktijk zal dat ofwel het specifieke vermoeden gebaseerd op het gebruik van een simkaart of het algemene vermoeden zijn).

Als een cruise dus in België vertrekt, in Marokko en Tunesië tussenstops maakt en in Italië aankomt, zal artikel 24*bis*, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, niet van toepassing zijn omdat het traject niet plaatsvindt binnen het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van de passagiersvervoerdienst.

In een dergelijk geval zal, indien aan boord verrichte diensten de fysieke aanwezigheid van de afnemer vereisen, artikel 24*bis*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, moeten worden gebruikt, dat wil zeggen dat de plaats van het schip op het moment van de dienstverrichting bepalend zal zijn. In de praktijk houdt dit in het voorbeeld waarbij een cruise in België vertrekt, in Marokko en Tunesië tussenstops maakt en in Italië aankomt, in dat in de Belgische territoriale wateren de Belgische btw van toepassing is, in de Italiaanse territoriale wateren de Italiaanse btw en buiten de territoriale wateren van de Gemeenschap er geen Europese btw van toepassing is.

Wanneer een afnemer dergelijke diensten echter bij zijn gewone operator aankoopt als een onderdeel van het totale pakket van mobiele diensten, moet het duidelijk zijn dat op deze diensten uitsluitend artikel 24*ter*, eerste alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, van toepassing is en dat de landencode van de simkaart van de afnemer bepalend zal zijn (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.1.2.).

c. Specifieke vermoedens - via een vaste lijn, mobiele netwerken, decoder, viewcard

Artikel 24*ter*, eerste alinea, a) tot c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, voorziet in weerlegbare vermoedens voor bepaalde dienstverrichtingen die onder artikel 58 van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 21*bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek) vallen. De vermoedens gelden alleen voor B-to-C dienstverrichtingen.

Deze vermoedens hebben een beperkt toepassingsgebied en gelden bijgevolg niet voor B-to-B dienstverrichtingen met inbegrip van gevallen van gemengd gebruik, waarop in plaats daarvan artikel 44 van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek) van toepassing is.

De toepasbaarheid van elk vermoeden moet door de dienstverrichter worden beoordeeld op basis van beschikbare informatie (dat wil zeggen alle informatie waarover een dienstverrichter beschikt of had moeten beschikken). Bijgevolg is het mogelijk dat voor sommige diensten deze specifieke vermoedens niet zullen gelden wegens het gebrek aan beschikbare informatie over de manier waarop ze voor de afnemer zijn verricht. In sommige gevallen kan het om over-the-top-diensten (zie 'subrubriek b van deze rubriek') gaan, maar het kan ook om andere diensten gaan (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.2.).

Indien langs elektronische weg verrichte diensten, telecommunicatiediensten of omroepdiensten worden verricht voor een niet-belastingplichtige:

- via zijn vaste lijn, geldt het vermoeden dat de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats waar de vaste lijn is geïnstalleerd
- via mobiele netwerken, geldt het vermoeden dat de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft in het land dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van de simkaart die wordt gebruikt bij het afnemen van die diensten
- waarvoor het gebruik van een decoder of soortgelijk toestel of een viewing card vereist is en indien er geen vaste lijn wordt gebruikt, geldt het vermoeden dat de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats waar die decoder of dat soortgelijke toestel zich bevindt of, indien die plaats niet bekend is, de plaats waarheen de viewing card is gezonden met het oog op het gebruik aldaar (artikel 24^{ter}, eerste alinea, a) tot c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd).

Via een vaste lijn.

Artikel 24^{ter}, eerste alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, betreft gevallen waarin de diensten voor de afnemer (een niet-belastingplichtige) via een vaste lijn in een gebouw worden verricht. Aangezien dat doorgaans de plaats is waar de dienst zal worden gebruikt, geldt het vermoeden dat de afnemer er is gevestigd.

Dit vermoeden is niet beperkt in toepassing, maar geldt voor elke verrichting van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten via een vaste lijn.

Opdat het vermoeden zou gelden, moet de verrichting voor de niet-belastingplichtige via **zijn eigen** vaste lijn gebeuren. Er moet bijgevolg een verband zijn tussen de vaste lijn en de betrokken afnemer om aan te geven dat de afnemer werkelijk is gevestigd op de plaats waar de vaste lijn is geïnstalleerd. Dit is het geval bij een vaste lijn in een residentieel gebouw (ongeacht of de installatie voor de eigenaar van het gebouw of een huurder is verricht) of een dergelijk gebouw (wanneer de vaste lijn is geïnstalleerd in een gebouw dat een niet-belastingplichtige rechtspersoon voor haar activiteiten gebruikt), maar niet ingeval de plaats van installatie van de vaste lijn louter wordt gebruikt om handel te drijven.

Dit betekent dat wanneer diensten worden verricht voor een afnemer via zijn vaste lijn, voor de afnemer het vermoeden geldt dat hij werkelijk op die plaats is gevestigd, en dat de dienstverrichter daarop kan vertrouwen (ongeacht of de vaste lijn aan die afnemer of aan een derde toebehoort), tenzij hij dit vermoeden aan de hand van drie bewijsstukken kan weerleggen. Als de diensten bijvoorbeeld via een vaste lijn in een vakantiewoning worden verricht, maar de dienstverrichter over 3 niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt waaruit blijkt dat zijn afnemer op een andere plaats is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats heeft (bijvoorbeeld factuuradres, bankgegevens en andere zakelijk relevante gegevens waaruit een andere lidstaat dan die van de vaste lijn blijkt), kan de dienstverrichter het vermoeden weerleggen. Wanneer de dienstverrichter het vermoeden weerlegt, wordt de dienst geacht te zijn verricht op de plaats die uit deze 3 bewijsstukken blijkt.

Indien op een bepaalde plaats naast een vaste lijn ook een decoder of een viewing card wordt gebruikt om de diensten te verrichten, wordt aan het vermoeden van de vaste lijn voorrang gegeven (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.2.1.).

De term 'vaste lijn' moet niet al te restrictief worden geïnterpreteerd zodat hij ook op nieuwe technologieën in ontwikkeling van toepassing kan zijn (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.5.6.).

Via mobiele netwerken.

Artikel 24 *ter*, eerste alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, betreft gevallen waarin de afnemer (een niet-belastingplichtige) een simkaart gebruikt om

telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten af te nemen (ongeacht of het om voorafbetaalde tegoeden of achteraf gefactureerde diensten gaat).

Een simkaart wordt doorgaans gebruikt in het land dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van de kaart, en bijgevolg is het land van uitgifte van de simkaart de belangrijkste factor om vast te stellen waar de afnemer is gevestigd om de plaats van de dienst te bepalen. Het vermoeden luidt dat de afnemer er is gevestigd of er zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Dit vermoeden is bijzonder nuttig bij voorafbetaalde tegoeden op een simkaart omdat dergelijke tegoeden voor veel meer kunnen worden gebruikt dan het betalen van telefoongesprekken of internettoegang en de dienstverrichter niet vooraf kan weten waarvoor de afnemer de tegoeden zal gebruiken.

In beide gevallen (voorafbetaalde tegoeden en achteraf gefactureerde diensten) kan de dienstverrichter het vermoeden weerleggen als hij over 3 niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt waaruit blijkt dat zijn afnemer op een andere plaats is gevestigd (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.2.2.).

De vraag stelt zich hoe via een simkaart verrichte diensten moeten worden behandeld indien de mobiele landencode ook gebieden dekt waar de Europese btw niet geldt. Voor sommige gebieden die buiten het toepassingsgebied van de btw-richtlijn vallen, zijn er aparte codes, maar voor andere niet. In dit laatste geval zou het vermoeden ervan uit kunnen gaan dat de tegoeden worden

gebruikt in de gebieden waar de Europese btw geldt.

Het is moeilijk te zien hoe dit vraagstuk, met het vermoeden, kan worden vermeden, aangezien op het tijdstip van de verkoop van de tegoeden de dienstverrichter onmogelijk kan weten waar precies de tegoeden zullen worden gebruikt (bijvoorbeeld op het Spaanse vasteland of op de Canarische Eilanden).

De dienstverrichter zou het vermoeden kunnen weerleggen indien hij over drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt waaruit blijkt dat de afnemer werkelijk buiten de Europese Unie is gevestigd. Dit zou echter ondergeschikt zijn aan het gebruik van de regel van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59*bis* van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 21, § 4 en 21*bis*, § 3, van het Btw-Wetboek) (zie toelichting door de Europese Commissie van

03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.5.5.).

Het gebruik van een decoder is vereist.

Artikel 24^{ter}, eerste alinea, c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, stelt dat wanneer het gebruik van een decoder of soortgelijk toestel of een viewing card vereist is om de diensten af te nemen, ervan uit kan worden gegaan dat de afnemer (een niet-belastingplichtige) is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats waar die decoder zich bevindt of waar de viewing card naartoe is verzonden met het oog op gebruik aldaar.

Het vermoeden geldt niet wanneer de decoder wordt verkocht en de dienstverrichter niet weet en ook niet kan weten waar deze zal worden geplaatst, en evenmin wanneer de viewing card wordt verkocht, maar niet naar de afnemer wordt verzonden. Indien op een bepaalde plaats een vaste lijn samen met een decoder of een viewing card voor de te verrichten diensten wordt gebruikt, dan geldt het vermoeden uit artikel 24^{ter}, eerste alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.2.3.).

d. Algemeen vermoeden

Vermoeden indien drempel van 100.000 euro is overschreden in het huidige of vorige kalenderjaar (artikel 24^{ter}, eerste alinea, d), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd

Artikel 24^{ter}, eerste alinea, d), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, voorziet in een weerlegbaar vermoeden voor bepaalde dienstverrichtingen die onder artikel 58 van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 21 *bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek) vallen. Dit vermoeden geldt alleen voor B-to-C dienstverrichtingen.

Dit vermoeden heeft een beperkt toepassingsgebied en geldt bijgevolg niet voor B-to-B dienstverrichtingen met inbegrip van gevallen van gemengd gebruik, waarop in plaats daarvan artikel 44 van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek) van toepassing is.

Op alle verrichtingen van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten die niet onder een specifiek vermoeden (uit artikel 24*bis* (zie 'subrubriek b van deze rubriek') of artikel 24*ter*, eerste alinea, a), b) of c), (zie 'subrubriek c van deze rubriek') van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd) vallen, is artikel 24*ter*, eerste alinea d), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, van toepassing.

Volgens deze bepaling wordt ervan uitgegaan dat de afnemer is gevestigd op de plaats die door de dienstverrichter wordt vastgesteld aan de hand van **twee** in artikel 24*septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vermelde **niet-tegenstrijdige bewijsstukken**.

Het algemene vermoeden mag alleen worden gebruikt als het niet mogelijk is een specifiek vermoeden te gebruiken. Als de dienstverrichter dus niet beschikt over informatie of bewijsstukken waaruit blijkt dat het specifieke vermoeden geldt, en deze (onder normale zakelijke omstandigheden) niet kon hebben verzameld, kan hij verder gaan en het algemene vermoeden toepassen. Als een dienst bijvoorbeeld via minstens twee verschillende kanalen (een vaste lijn of mobiele netwerken) kan worden verricht en de dienstverrichter niet kan weten en niet had moeten weten welke daadwerkelijk door de afnemer is gebruikt om de dienst af te nemen, kan hij ervoor kiezen het algemene vermoeden te gebruiken.

Dit algemene vermoeden staat in direct verband met artikel 24*septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'rubriek G van deze titel') en biedt grotere zekerheid aan de dienstverrichter bij de vaststelling van de plaats van belastingheffing.

welke twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken hij het betrouwbaarst acht om de plaats van vestiging van zijn afnemer vast te stellen. Er is hiermee een evenwicht bereikt tussen het vereiste dat de bewijslast niet onevenredig mag zijn, en de noodzaak om manipulatie en misbruik te voorkomen. De perceptie kan van belanghebbende tot belanghebbende verschillen. Het is belangrijk om de naleving voor ondernemingen eenvoudig en haalbaar te houden. Anderzijds is het ook belangrijk dat de lidstaten voldoende zekerheid hebben dat de diensten op de juiste plaats worden belast.

Ook al kan het in sommige gevallen voor de dienstverrichter moeilijk zijn om meer dan één bewijsstuk te verzamelen, moet er worden benadrukt dat alle zakelijk relevante gegevens als bewijs mogen dienen. Dit zou de dienstverrichter voldoende flexibiliteit moeten bieden om op de juiste manier de plaats van vestiging van zijn afnemer vast te stellen. De belastingdienst kan de beoordeling door de dienstverrichter alleen betwisten indien er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter zijn.

Het algemene vermoeden heeft, omdat het als een soort 'vangnet' fungeert, het potentieel 'toekomstbestendig' te zijn en zo te garanderen dat rekening kan worden gehouden met nieuwe diensten en opkomende technologieën (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.4.2.4.).

Vermoeden indien drempel van 100.000 euro niet is overschreden gedurende het huidige en vorige kalenderjaar

Vanaf 01.01.2019 is onder bepaalde voorwaarden slechts **één bewijsstuk** vereist in de gevallen waarin het algemeen vermoeden van toepassing is.

Er is namelijk gebleken dat het voor een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die telecommunicatie, omroep- of langs elektronische weg verrichte diensten verricht voor een niet-belastingplichtige in een andere lidstaat, te moeilijk is om in bepaalde omstandigheden twee afzonderlijke, niet-tegenstrijdige bewijsstukken te verkrijgen van de plaats waar zijn afnemer is gevestigd dan wel zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats heeft. Dit geldt vooral voor KMO's.

Voor de diensten die onder artikel 24 *ter*, eerste alinea, d) van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vallen, wordt volgens **artikel 24 *ter*, tweede alinea**, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, ervan uitgegaan dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats die door de dienstverrichter wordt vastgesteld aan de hand van **één** in artikel 24 *septies*, a) tot en met e), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vermeld **bewijsstuk** dat wordt verstrekt door een bij de dienstverrichting betrokken persoon die niet de dienstverrichter of de afnemer is, indien het totale bedrag van dergelijke dienstverrichtingen, de btw niet inbegrepen, die door een belastingplichtige vanuit de zetel van zijn bedrijfsuitvoering of een vaste inrichting in een lidstaat worden verricht, in het lopende en het voorgaande kalenderjaar **niet hoger is dan 100.000 euro** of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid.

Indien de drempel van 100.000 euro wordt overschreden in de loop van een kalenderjaar, is deze regel niet van toepassing vanaf dat moment en totdat opnieuw aan de voorwaarden is voldaan.

e. Welk vermoeden heeft voorrang indien verschillende vermoedens met elkaar in conflict kunnen komen

Er kunnen gevallen zijn waarin de verschillende vermoedens uit de artikelen 24*bis* (zie 'subrubriek b van deze rubriek') en 24*ter* (zie 'subrubriek c en d van deze rubriek') van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, met elkaar in botsing kunnen komen.

Als een eerste stap om de vraag te beantwoorden of er een tegenstrijdigheid tussen vermoedens is en zo ja, welk vermoeden voorrang moet krijgen, moet een feitelijke beoordeling van de dienstverrichting worden uitgevoerd. Hiervoor moet de dienstverrichter alle beschikbare informatie gebruiken. Deze verplichting geldt ook voor informatie waarvan hij op de hoogte had moeten zijn.

Het probleem doet zich alleen voor als een bepaalde verrichting van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten aan de voorwaarden van twee aparte vermoedens voldoet.

Bij dienstverrichtingen via een vaste lijn (zie artikel 24*ter*, eerste alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd), waarbij ook het gebruik van een decoder is vereist (zie artikel 24*ter*, eerste alinea, c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd), wordt in de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, duidelijk gesteld dat het vermoeden van de vaste lijn voorrang heeft.

Bovendien heeft in de gevallen waarin er twijfel bestaat of één van de specifieke vermoedens (zie artikel 24*bis* en artikel 24*ter*, eerste alinea, a) tot c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd) of het algemene vermoeden (zie artikel 24*ter*, eerste alinea, d), of tweede alinea van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd) van toepassing is, het eerste altijd voorrang.

Een eindafnemer kan bijvoorbeeld een app kopen in een app store via zijn mobiele telefoonrekening (de aankoop wordt aangerekend op de mobiele telefoonfactuur of tegoeden worden afgetrokken) en de app store is de btw op de dienst verschuldigd. Kan de app store in een dergelijke situatie gebruikmaken van het specifieke vermoeden van artikel 24*ter*, eerste alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, of moet het algemene vermoeden van artikel 24*ter*, eerste alinea, d), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, worden gebruikt? De app store moet een specifiek vermoeden gebruiken als hij beschikt over of (onder normale zakelijke omstandigheden) had moeten beschikken over de simkaartinformatie (in de praktijk kan dit betekenen dat de telecomoperator deze informatie moet delen) en weet of had moeten weten dat een app via mobiele netwerken wordt afgenomen. Anders moet de app store naar gelang het geval één bewijsstuk of twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken verzamelen zoals vereist in artikel 24*ter*, eerste alinea, d) of tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd.

Kort samengevat, als de dienstverrichter geen informatie heeft verzameld of kon hebben verzameld die voldoende is om aan de toepassingsvoorwaarden van het specifieke vermoeden te voldoen, moet hij gebruikmaken van het algemene vermoeden (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 7.5.4.).

f. Weerlegbaarheid van de vermoedens

Alle hierboven genoemde vermoedens zijn weerlegbaar. De meeste vermoedens zijn ingevoerd om aan de dienstverrichters richtsnoeren te bieden met betrekking tot de plaats van belastingheffing in situaties waarin het praktisch onmogelijk is de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen of deze niet met zekerheid kan worden vastgesteld.

Dit verandert niets aan de basisregel dat de diensten belastbaar zijn op de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Wanneer er informatie beschikbaar is om de werkelijke plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen, blijft de mogelijkheid dus bestaan om een vermoeden te weerleggen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 8.3.).

Over het algemeen genomen, kunnen alle vermoedens uit deze subrubriek worden weerlegd in overeenstemming met artikel 24*quinquies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. De weerlegging van de vermoedens is echter beperkt. Dit geldt in het bijzonder wanneer artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, van toepassing is (zie 'subrubriek b van deze rubriek').

Indien telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten worden verricht op bepaalde fysieke plaatsen waar het bijzonder moeilijk is voor de dienstverrichter om te weten wie de afnemer is, of om de werkelijke plaats van vestiging van die afnemer te controleren, geldt volgens artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, het vermoeden dat de afnemer op die plaats is gevestigd.

Artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, moet samen met overweging 10 van verordening 1042/2013 van de Raad van 07.10.2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, worden gelezen die stelt dat dit een onevenredige last kan meebrengen of tot problemen in verband met gegevensbescherming kan

leiden wanneer een dienst incidenteel is, normaliter voor geringe bedragen wordt verricht en de fysieke aanwezigheid van de afnemer vereist is.

In veel van de gevallen waarop artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, van toepassing is, is elke dienstverrichting op die plaatsen in de praktijk incidenteel of van zeer geringe waarde. Er is daarom overeengekomen dat doorgaans in deze gevallen een 'de-minimisregel' (1) moet worden toegepast. Dit moet garanderen dat er geen onevenredige last op de ondernemingen komt te liggen die anders voor elke op die plaatsen verrichte dienst zouden moeten nagaan of er bewijsstukken kunnen worden gevonden om het vermoeden te weerleggen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 8.5.2.).

(1) *De term 'de minimis' wordt gewoonlijk gebruikt om iets te omschrijven dat te klein of te onbeduidend is om rekening mee te houden.*

Voor de weerlegging van het vermoeden van artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'subrubriek b van deze rubriek') moet de bepaling samen met artikel 24*quinqüies*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd worden gelezen. Laatstgenoemde bepaling verwijst naar artikel 58 van de richtlijn 2006/112/EG enkel om de drie soorten betrokken diensten (telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten) op te sommen. Deze verwijzing beperkt de toepassing ervan niet louter tot niet-belastingplichtigen. Bijgevolg geldt het vermoeden van artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, ook voor belastingplichtigen. Het vermoeden kan bijgevolg worden weerlegd als de afnemer voldoende door de dienstverrichter aanvaarde bewijsstukken overlegt, hoewel het toepassingsgebied van een dergelijke weerlegging beperkt is aangezien dit vermoeden als een 'de-minimisregel' moet worden gezien (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 8.5.3.).

Weerlegging door de dienstverrichter.

Voor zover een vermoeden nog niet is gekoppeld aan het verzamelen van bewijsstukken door de dienstverrichter over zijn afnemer, is weerlegging mogelijk aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken. Dit geldt voor de specifieke vermoedens uit artikel 24*bis* en artikel 24*ter*, eerste alinea, a), b) en c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'subrubrieken b en c, van deze rubriek').

Wanneer een dienstverrichter bij een van deze vermoedens over voldoende bewijs beschikt waaruit blijkt dat de afnemer op een andere plaats is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, kan hij het vermoeden weerleggen.

Een **dienstverrichter is niet verplicht om een vermoeden te weerleggen**. Ook al bestaat er eventueel andersluidend bewijs, toch kan de dienstverrichter beslissen zich op het vermoeden te baseren om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen.

Bij dienstverrichtingen waarvoor geen enkele van de specifieke vermoedens geldt, zijn desgevallend één of twee bewijsstukken vereist om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen. Hiervoor geldt het algemene vermoeden van artikel 24 *ter*, eerste alinea, d) of tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'subrubriek d van deze rubriek').

Wanneer de specifieke vermoedens niet van toepassing zijn, bepaalt het algemeen vermoeden dat de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats die de dienstverrichter heeft vastgesteld aan de hand van één door hem verzameld bewijsstuk (in geval van toepassing van artikel 24 *ter*, tweede alinea, uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd) of aan de hand van twee niet-tegenstrijdige door hem verzamelde bewijsstukken. Door in artikel 24 *ter*, eerste alinea, d) en tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd het aantal bewijsstukken vast te leggen op respectievelijk twee of één, houdt het algemene vermoeden al rekening met aanpassing indien meer dan twee bewijsstukken beschikbaar zijn. Bijgevolg is de in artikel 24 *quinquies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, voorziene weerlegging alleen relevant in het geval van de specifieke vermoedens (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 8.4.1.).

Volgens de artikelen 24 *bis* en 24 *ter* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, mogen vermoedens worden gebruikt met betrekking tot de plaats van vestiging van de afnemer. De dienstverrichter mag zich op het toepasselijke vermoeden verlaten om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen (op voorwaarde dat aan de vereisten van het desbetreffende vermoeden is voldaan), tenzij hij verkiest om in overeenstemming met artikel 24 *quinquies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, het vermoeden te weerleggen. De dienstverrichter hoeft niet op zoek te gaan naar verder bewijs en evenmin de reeds beschikbare bewijsstukken onderzoeken tenzij hij dit wil doen. Alleen wanneer hij beslist om het vermoeden te weerleggen, is overeenkomstig artikel 24 *quinquies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vereist dat hij daarvoor drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken gebruikt. In beide gevallen (gebruik van het vermoeden of weerlegging ervan door de dienstverrichter) kan de administratie de beoordeling door de

dienstverrichter alleen weerleggen als er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door deze laatste zijn (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 8.5.1.).

Weerlegging door de administratie.

Er zijn vermoedens ingevoerd om de fiscale behandeling van B-to-C-verrichtingen te verduidelijken die belastbaar zijn op de plaats waar de afnemer is gevestigd of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Voor de dienstverrichter is het belangrijk te weten dat hij zich op een vermoeden kan verlaten.

Om rechtszekerheid te garanderen, kan de administratie een vermoeden uitsluitend weerleggen wanneer er aanwijzingen voor **verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter** zijn. Hiertoe kunnen gevallen behoren waarbij een dienstverrichter een praktijk hanteert waardoor bij een niet onaanzienlijk gedeelte van zijn afnemers de plaats van vestiging verkeerd wordt vastgesteld, ook al levert dit geen duidelijk belastingvoordeel voor de dienstverrichter of zijn afnemers op. Het moet echter altijd om moedwillige handelingen of moedwillig verzuim door de dienstverrichter gaan en dus niet om oprechte vergissingen.

Het kan bijvoorbeeld als verkeerd gebruik of misbruik worden beschouwd wanneer een mobiele virtuele netwerkoperator (2) die in lidstaat A met een laag btw-tarief is gevestigd, mobiele telefoondiensten aan afnemers uit lidstaat B met een hoog btw-tarief zou verkopen en daarbij simkaarten aan die afnemers zou afleveren en verkopen met de landencode van lidstaat A.

(2) *Een mobiele virtuele netwerkoperator (MVNO) is een aanbieder van draadloze communicatiediensten die niet de eigenaar is van de draadloze netwerkinfrastructuur via welke hij diensten verricht voor zijn afnemers.*

De administratie kan elk vermoeden weerleggen ingeval er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter zijn. Dit geldt ook voor het algemene vermoeden waarmee de dienstverrichter de plaats van vestiging van de afnemer aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken kan vaststellen. Als die bewijsstukken zijn gemanipuleerd, kan de belastingdienst beslissen om het vermoeden te weerleggen.

Er wordt niet vermeld welk bewijs een belastingdienst zou kunnen gebruiken om een vermoeden te weerleggen. Artikel 24^{septies} van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bevat een lijst van bewijsstukken, maar aangezien het vermoeden alleen kan worden weerlegd als er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik zijn, beperkt deze lijst de administratie niet in zijn gebruik van bewijsstukken.

Het verstrekken en verifiëren van bewijsstukken betreffende de werkelijke plaats van vestiging van de afnemer kan, in sommige gevallen, een onevenredige bewijslast meebrengen of tot gegevensbeveiligingsproblemen leiden. Daarom moet weerlegging tot een minimum worden beperkt. Dit is in het bijzonder het geval wanneer de dienst incidenteel is, normaliter voor geringe bedragen wordt verricht en de fysieke aanwezigheid van de afnemer is vereist, zoals het geval is bij dienstverrichtingen waarvoor het vermoeden uit artikel 24*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, geldt (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 8.4.2.).

G. Bewijs

a. Bepaling

Er zijn specifieke vermoedens ingevoerd die richtsnoeren bieden met betrekking tot de plaats van belastingheffing in situaties waarin het praktisch onmogelijk is de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen of deze niet met zekerheid kan worden vastgesteld. Elk specifiek vermoeden kan door de dienstverrichter worden weerlegd aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

Wanneer geen enkel specifiek vermoeden van toepassing is, wordt ervan uitgegaan dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats die als zodanig door de dienstverrichter is vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken tenzij artikel 24*ter*, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, van toepassing is.

In deze context achtte de Europese wetgever het noodzakelijk om te verduidelijken welke soorten bewijsstukken mogen worden gebruikt om de plaats van vestiging van een afnemer vast te stellen of een vermoeden te weerleggen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.3.).

Met het oog op de toepassing van de plaatsbepalingsregel van artikel 58 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 21*bis*, § 2, 9°, eerste lid, van het Btw-Wetboek) en de vervulling van de voorschriften besproken in artikel 24*ter*, eerste alinea, d) en artikel 24*quinqüies*, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie 'rubriek F, subrubrieken d en f, van

deze titel, dient overeenkomstig artikel 24^{septies} van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, met name het volgende als bewijs:

- a) het factuuradres van de afnemer
- b) het internetprotocoladres (IP-adres) van het door de afnemer gebruikte toestel of een andere methode voor het bepalen van de geografische locatie
- c) bankgegevens, zoals de plaats waar de voor de betaling gebruikte bankrekening wordt aangehouden of het factuuradres van de afnemer waarover die bank beschikt
- d) de mobiele landencode (MCC) van het ISMI-nummer (identiteitsnummer ten behoeve van internationale mobiliteit) dat is opgeslagen op de door de afnemer gebruikte simkaart (identiteitsmodule abonnee)
- e) de plaats van de vaste lijn van de afnemer, langs welke de dienst voor hem wordt verricht
- f) andere relevante zakelijke gegevens.

De bepaling is van belang wanneer in overeenstemming met artikel 24^{ter}, eerste alinea, d), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, ervan wordt uitgegaan dat de plaats van vestiging van de afnemer de plaats is die door de dienstverrichter als zodanig wordt vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

Ze kan ook van belang zijn wanneer de dienstverrichter aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken een van de specifieke vermoedens wil weerleggen.

De lijst van bewijsstukken is indicatief: de woorden 'met name' zijn toegevoegd om te benadrukken dat het om een indicatieve, onvolledige lijst gaat. Ondernemingen hanteren immers verschillende bedrijfsmodellen en de bewijsstukken die ze in verband met hun afnemers verzamelen, kunnen verschillen.

Om die reden bevat de lijst ook een verwijzing naar 'andere zakelijk relevante gegevens'.

Zo kunnen andere gegevens die niet specifiek in de lijst zijn opgenomen, als bewijs dienen om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen en om vermoedens te weerleggen.

Er bestaat geen bewijsstuk dat voor alle ondernemingen geschikt is en het is evenmin noodzakelijkerwijs passend dat dezelfde gegevens in alle omstandigheden worden gebruikt. Er wordt daarom ook geen voorrang gegeven aan een bepaald type bewijsstuk uit de lijst (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.4.).

Er moet in ieder geval voor ogen worden gehouden dat de bewijsstukken van elkaar moeten verschillen en geen herhaling van elkaar mogen zijn. Wanneer een afnemer bijvoorbeeld een factuuradres opgeeft en datzelfde adres via zelfcertificering bevestigt, gelden beide samen slechts als één bewijsstuk. Dit is ook het geval als de afnemer zijn bankgegevens meedeelt die op hun beurt naar een uniek betalingssysteem verwijzen of door de aanbieder van betalingsdiensten worden bevestigd, of als een IP-adres en de geolocatie naar dezelfde plaats verwijzen. In bovenstaande gevallen wordt geoordeeld dat de dienstverrichter slechts over één bewijsstuk beschikt (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.5.).

De bewijzen zoals bedoeld in a) tot e) van deze bepaling zijn van belang wanneer in overeenstemming artikel 24*ter*, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, ervan wordt uitgegaan dat de plaats van vestiging van de afnemer de plaats is die door de dienstverrichter als zodanig wordt vastgesteld aan de hand van **één** bewijsstuk. Het moet dan gaan om een bewijsstuk zoals bedoeld onder punten a) tot e) van artikel 24*septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. Andere zakelijke gegevens zoals bedoeld onder punt f) kunnen niet dienen als bewijsstuk in het kader van de toepassing van artikel 24*ter*, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd.

b. Het begrip ‘andere zakelijk relevante gegevens’

De lijst van bewijsstukken uit artikel 24*septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bevat een verwijzing naar andere zakelijk relevante gegevens. Dit punt houdt rekening met het feit dat ondernemingen heel verschillende bedrijfsmodellen hanteren, en biedt hun meer flexibiliteit om deze bepalingen in de praktijk toe te passen.

Het valt niet uit te sluiten dat er gevallen zullen zijn waarin de enige beschikbare bewijsstukken allemaal in de categorie ‘andere zakelijk relevante gegevens’ zullen vallen.

Dit betekent niet dat één bewijsstuk op zich voldoende zal zijn om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen. Beter gezegd, zakelijk relevante gegevens als geheel (twee stukken of meer) kunnen, gezamenlijk bekeken, ondersteunend bewijs bieden betreffende de afnemer en zijn plaats van vestiging.

In een dergelijke situatie moet de dienstverrichter bij zijn keuze rekening houden met de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie. De dienstverrichter moet ook kunnen verantwoorden waarom die gegevens voor hem relevant zijn.

Het is onmogelijk om alle bewijsstukken op te sommen die onder 'zakelijk relevante gegevens' zouden kunnen vallen. Zoals reeds gezegd, zijn bedrijfsmodellen heel verschillend en een bewijsstuk dat in één bedrijfsmodel betrouwbaar is, kan in een ander zeer onbetrouwbaar zijn.

Afhankelijk van de omstandigheden waarin de onderneming wordt geleid, kunnen onder andere de volgende gegevens als 'zakelijk relevante gegevens' worden gebruikt:

- unieke betalingssystemen: wanneer een afnemer één betalingssysteem gebruikt dat slechts in een bepaalde lidstaat voorhanden is, biedt dit nauwkeurige informatie voor de vaststelling van de lidstaat waarin de dienst is verricht. Dit zou als een aanwijzing voor de plaats van vestiging van de afnemer kunnen worden gebruikt
- aankoopgeschiedenis van de consument: wanneer een afnemer een relatie met een onderneming heeft opgebouwd, kunnen documenten met betrekking tot eerdere transacties een betrouwbare aanwijzing vormen voor toekomstige transacties. Deze informatie omvat het historische IP-adres van de afnemer, zijn factuuradres, plaats van hoofdzakelijk verbruik, enzovoort
- cadeaukaarten: wanneer een cadeaukaart wordt verkocht aan een afnemer die fysiek aanwezig is in een verkooppunt, zal de afnemer waarschijnlijk een plaatselijke inwoner zijn van het land waarin het verkooppunt is gelegen
- landgebonden cadeaukaarten: wanneer cadeaukaarten landgebonden zijn en alleen kunnen worden gebruikt in het land van uitgifte (deze beperking staat duidelijk vermeld op de voorzijde van de kaart), kan de lidstaat waaraan de kaart is verbonden, een aanwijzing vormen voor de plaats van vestiging van de afnemer op nagenoeg dezelfde manier waarop een café of hotel dat wifi-toegang op een publiek toegankelijke plaats verkoopt, als de plaats van vestiging van de afnemer wordt beschouwd
- documentatie van derden die betalingsdiensten aanbieden: in veel landen controleren aanbieders van betalingsdiensten minstens een gedeelte van het factuuradres van een betalingsmethode voordat ze een transactie goedkeuren. Gewoonlijk deelt de aanbieder van betalingsdiensten deze informatie om redenen van gegevensbescherming en beveiliging niet met zijn klant (bijvoorbeeld een verkoper van elektronische diensten). Indien de aanbieder van betalingsdiensten deze informatie met de dienstverrichter deelt, kan deze informatie worden gebruikt als 'zakelijk relevante gegevens'
- zelfcertificering door de afnemer: wanneer de ondertekenaar (bijvoorbeeld tijdens de online bestelprocedure) zijn land, zijn bankgegevens (vooral informatie over de plaats van een bankrekening) en zijn kredietkaartgegevens bevestigt, kunnen ze worden beschouwd als 'zakelijk relevante gegevens' (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.1.).

c. Wat mag als 'factuuradres' worden beschouwd en wat niet

Volgens artikel 24*septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, kan het factuuradres dienen als bewijs bij het vaststellen van de werkelijke plaats van vestiging van de afnemer of bij het weerleggen van het desbetreffende vermoeden. Het heeft tot doel de dienstverrichter te helpen om nauwkeurig vast te stellen waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Om deze redenen kan een elektronisch adres waarnaar een elektronische factuur wordt gezonden en dat door velen als een factuuradres wordt beschouwd, hier niet als bewijs dienen. Bij telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten wordt het IP-adres, alhoewel het niet als factuuradres kan worden gebruikt, erkend als een geldig bewijsstuk aan de hand waarvan de dienstverrichter de afnemer kan identificeren.

Daarnaast mag een postadres (postbus) niet als voldoende worden beschouwd om de plaats van vestiging van een niet-belastingplichtige afnemer vast te stellen. Dit komt overeen met de benadering van belastingplichtigen overeenkomstig artikel 10, lid 3, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.2.).

d. Relatie tussen artikel 24*septies* en artikel 24*quinqies*, lid 1 (weerlegging van een specifiek vermoeden door de dienstverrichter)

De lijst van bewijsstukken in artikel 24*septies* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is alleen van belang wanneer een dienstverrichter één van de specifieke vermoedens uit artikel 24*bis* en artikel 24*ter*, eerste alinea a) tot c), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, wil weerleggen die de plaats van vestiging van de afnemer bepalen. Het is alleen in die omstandigheden dat de bewijsstukken kunnen worden gebruikt om het vermoeden te weerleggen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.3.).

e. Hoe uitvoerig moet de dienstverrichter te werk gaan bij het verifiëren van de bewijsstukken

Artikel 23 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, stelt dat de dienstverrichter de plaats van vestiging van de afnemer moet vaststellen op basis van door de afnemer verstrekte feitelijke informatie en dat hij deze moet verifiëren met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals maatregelen inzake identiteits- of betalingscontroles.

Er moet worden erkend dat 'in het handelsverkeer normale veiligheidscontroles' in veel gevallen geen 100 % nauwkeurigheid zullen bieden bij het vaststellen van de plaats van vestiging van elke afnemer.

In veel gevallen heeft de afnemer een regelmatige relatie met de dienstverrichter. In die gevallen lijkt het redelijk dat na de initiële, grondigere verificatie van de gegevens van de afnemer door de dienstverrichter (controle van het adres, de kredietkaart, enzovoort, in het bijzonder bij opening van een rekening bij de onderneming) deze laatste de gegevens niet bij iedere transactie opnieuw hoeft te verifiëren. Bij volgende aankopen (vooral bij frequente aankopen) moeten de afnemers alleen een bestelling doorgeven en kan de dienstverrichter dan de eerder meegedeelde en geverifieerde plaatsgegevens en betalingsinformatie gebruiken.

Niettemin moet geregeld (overeenkomstig in het handelsverkeer normale praktijken) een proactieve verificatie worden verricht, maar het zou niet vereist mogen zijn dat dit voor elke aankoop wordt gedaan (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecomunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.4.).

f. Tegenstrijdige bewijsstukken

Het kan gebeuren dat sommige ondernemingen vier of meer gegevens verzamelen die twee (of meer) sets niet-tegenstrijdige bewijsstukken opleveren, waaruit voor de afnemer verschillende mogelijke plaatsen van vestiging blijken. Er moet worden benadrukt dat het de dienstverrichter is die beslist welke bewijsstukken hij verzamelt, en als de verzamelde gegevens zich tegenspreken, welke gegevens hij het meest zakelijk relevant vindt om zo nauwkeurig mogelijk de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen.

In dit kader zijn de criteria om de plaats van vestiging van de afnemer vast te leggen, opgenomen in artikel 24 van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. Wanneer de diensten in kwestie voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon worden verricht, moet voorrang worden gegeven aan de plaats waar de centrale bestuursstaken van zijn bedrijf worden uitgeoefend (onder a)). Dat is zo tenzij er bewijs is dat de diensten in een andere inrichting van die niet-belastingplichtige rechtspersoon worden gebruikt.

Indien voornoemde diensten voor een natuurlijke persoon worden verricht, moet voorrang worden gegeven aan de plaats waar hij zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. De woonplaats mag enkel worden gebruikt als er bewijs voorhanden is dat de diensten ook daar worden gebruikt.

De dienstverrichter moet beslissen welke bewijsstukken het meest betrouwbaar zijn om de plaats van vestiging van de afnemer voor zijn onderneming vast te stellen. Wanneer bijvoorbeeld een universeel prijsbeleid wordt gehanteerd, dat wil zeggen als dezelfde prijs wordt aangerekend ongeacht het land van vestiging van de afnemer, hebben consumenten geen motief om hun plaats van vestiging om belastingredenen te verhullen. In dit geval vormt het door de afnemer meegedeelde factuuradres een redelijk betrouwbare aanwijzing. De aankoopgeschiedenis van de consument kan ook nuttig zijn in gevallen waarin er verschillende sets bewijsstukken zijn door aankopen op reis (plezierreizen, zakenreizen).

Kort samengevat, in geval van tegenstrijdigheden is het de bedoeling voorrang te geven aan de plaats die het beste garandeert dat de heffing plaatsvindt op de plaats van het werkelijke verbruik van de diensten.

In gevallen waarin bewijsstukken tegenstrijdig zijn, is geregelde verificatie door de dienstverrichter vaker nodig (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.6.).

g. De dienstverrichter beschikt in het kader van het algemeen vermoeden van artikel 24ter, eerste alinea, d), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, niet over twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken

Indien een dienstverrichter moeilijkheden ondervindt bij het verzamelen van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen, moet hij blijven zoeken naar nadere bewijsstukken, zoals zakelijk relevante gegevens.

Bij twijfel moet voorrang worden gegeven aan de plaats die het beste garandeert dat de heffing plaatsvindt op de plaats van het werkelijke verbruik van de diensten (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats

van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.7.).

h. Aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door een dienstverrichter waarvan sprake in artikel 24quinquies, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd.

Het is niet mogelijk om mogelijke aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter op te lijsten. Er zijn te veel mogelijkheden.

Over het algemeen genomen, zouden ondernemingen niet aansprakelijk mogen worden gesteld voor verkeerd gebruik of misbruik door hun afnemers. Situaties waarin een dienstverrichter een vermoeden (alleen) ten voordele van zijn afnemer toepast of waarin de dienstverrichter een vermoeden toepast op basis van onjuiste door de afnemer verstrekte informatie, hoewel hij wist of had moeten weten dat de informatie onjuist was, kunnen echter op zich niet worden uitgesloten van toepassing van artikel 24quinquies, lid 2, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd.

Een belastingdienst mag een vermoeden ook weerleggen in geval van aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik, zoals wanneer de dienstverrichter stappen heeft ondernomen om het vermoeden te manipuleren met het oog op een gunstigere behandeling. Dit omvat, maar is niet beperkt tot, een lager belastingtarief (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.8.).

i. Mate waarin de dienstverrichter zich mag verlaten op informatie verstrekt door derden (in het bijzonder een aanbieder van betalingsdiensten)

In veel gevallen verlaten belastingbetalers zich volledig op verificaties door hun zakenpartners, zoals aanbieders van betalingsdiensten en andere tussenpersonen. Het is belangrijk te benadrukken dat de correcte vaststelling van de plaats van een dienst de verantwoordelijkheid van de dienstverrichter blijft. Bijgevolg ontslaat het feit dat derden verificaties verrichten de dienstverrichter niet van zijn verantwoordelijkheid in geval van verkeerd gebruik of misbruik (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 9.5.9.).

H. Dienstverrichting in hotels en op soortgelijke plaatsen

Artikel 31 *quater* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bepaalt: '*Voor het bepalen van de plaats van een telecommunicatiedienst, omroepdienst of langs elektronische weg verrichte dienst die door een in eigen naam handelende belastingplichtige wordt verricht tezamen met de verstrekking van accommodatie in het hotelverblijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiecampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, wordt die dienst beschouwd als zijn de verricht op deze plaatsen.*'

Met artikel 31 *quater* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, wordt een praktische en pragmatische oplossing geboden die verduidelijkt dat wanneer telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden verricht samen met de verstrekking van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, die diensten worden beschouwd als zijnde verricht op deze plaatsen.

Dit geldt uitsluitend wanneer de diensten worden verricht door een in eigen naam handelende verstrekker van accommodatie, samen met de verstrekking van accommodatie.

Om artikel 31 *quater* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, van toepassing te laten zijn, moeten deze diensten apart worden verricht en moet de afnemer er apart voor betalen.

Het artikel betreft diensten die samen met de verstrekking van accommodatie in de hotelsector worden verricht, maar ook wanneer accommodatie wordt verstrekt in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiecampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 10.3.).

[\[Inhoudstafel van deze afdeling\]](#) - [\[Inhoudstafel van de Btw-Commentaar\]](#)

4. Elektronische diensten verricht door een tussenpersoon

A. Wettelijke bepaling

Artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, bepaalt:

‘1. Wanneer de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, wordt een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, voor de toepassing van artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen, tenzij die dienstverrichter door die belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt.

Teneinde de verrichter van de langs elektronische weg verrichte diensten te beschouwen als zijnde uitdrukkelijk door de belastingplichtige aangewezen als degene die deze diensten verricht, moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

a) in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht, moeten deze diensten en de dienstverrichter worden vermeld

b) in de rekening of het betalingsbewijs die c.q. dat wordt opgemaakt of ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, moeten de elektronische diensten en de dienstverrichter worden vermeld.

Voor de toepassing van dit lid is het een belastingplichtige die, wat langs elektronische weg verrichte diensten betreft, goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt, niet toegestaan uitdrukkelijk een andere persoon aan te wijzen als de verrichter van deze diensten.

2. Lid 1 is ook van toepassing wanneer telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties en worden verricht onder dezelfde voorwaarden als vermeld in dat lid.

3. Dit artikel is niet van toepassing op een belastingplichtige die alleen voorziet in de verwerking van betalingen met betrekking tot langs elektronische weg verrichte diensten of tot telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), en waarbij die langs elektronische weg verrichte diensten of telefoondiensten niet door zijn tussenkomst worden verricht.’

B. Achtergrond

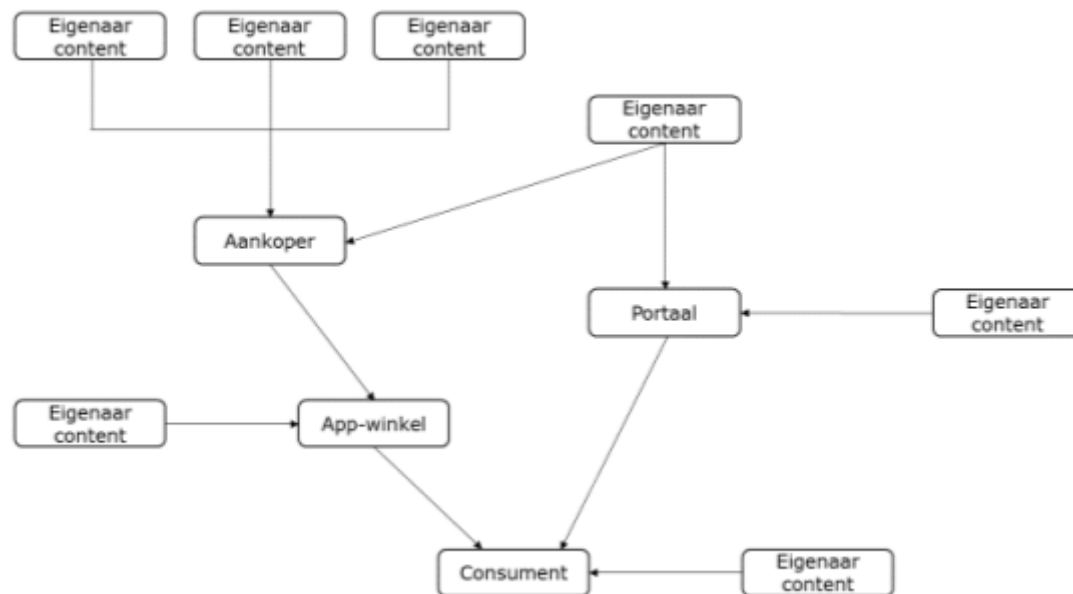
Allerlei digitale diensten die via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal worden verricht, kunnen door een tussenpersoon aan een eindafnemer worden verleend. Naast de toegang tot en het downloaden van muziek of spellen op mobiele telefoons kunnen deze diensten bijvoorbeeld ook nummerinformatie, weerberichten, wedstrijden, televoting en allerlei apps omvatten. Soms zijn deze diensten beschikbaar via het gebruik van diensten met verhoogd tarief, bijvoorbeeld de dienst voor korte berichten (SMS), een sms-dienst op mobiele telefoons waarvoor duurdere tarieven dan normaal worden aangerekend. De toeslag dient als betaling voor de digitale dienst. In andere gevallen heeft een afnemer een rekening bij een app store, platform of andere soortgelijke marktplaats en betaalt hij voor de diensten met een kredietkaart of enig ander betaalmiddel.

Het aantal partijen dat bij de verstrekking van deze diensten is betrokken, kan variëren. In sommige gevallen kan de dienst rechtstreeks door de eigenaar van de elektronische inhoud voor de eindafnemer worden verricht. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een particulier een liedje rechtstreeks bij een onafhankelijk artiest aankoopt via zijn of haar website. In andere gevallen komen er transacties tussen meerdere tussenpersonen aan te pas. In geval van een beltoon bijvoorbeeld kan de inhoudseigenaar een licentieovereenkomst afsluiten met een aankoper van beltonen die overeenkomsten afsluit met mobiele telecommunicatieaanbieders die op hun beurt de beltonen aan hun mobiele klanten verkopen. Soortgelijke regelingen bestaan wanneer applicatieontwikkelaars contracten afsluiten met app stores of platformen en wanneer afnemers deze gedownloade apps aankopen door ervoor te betalen aan de app store of het platform van aankoop.

De toeleveringsketens zijn vaak lang en kunnen grensoverschrijdend zijn. Indien dit het geval is, kan het moeilijk zijn te weten wanneer de diensten uiteindelijk voor een eindafnemer worden verricht en wie de btw op die dienstverrichting verschuldigd is. Om aan alle betrokken partijen rechtszekerheid te bieden en te garanderen dat de btw wordt geïnd, was het noodzakelijk te bepalen wie in de keten moet worden gezien als de persoon die de dienst voor de eindafnemer verricht.

Onderstaand schema geeft enkele typische situaties weer waarin artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, kan helpen om te verduidelijken wie de verrichter van de dienst voor de eindafnemer is.

Schema 1:



De pijlen geven aan hoe de inhoud bij de eindafnemer terechtkomt. Dit schema bevat geen aspecten van de betalingsverwerking (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.3.).

C. Wettelijk vermoeden

Artikel 9*bis*, lid 1, eerste alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, introduceert het weerlegbare vermoeden dat een belastingplichtige door wiens tussenkomst elektronische diensten of via het internet aangeboden telefoondiensten worden verricht, in eigen naam handelt, maar voor rekening van degene die deze diensten verricht.

Deze bepaling weerspiegelt de juridische situatie die is vastgelegd in artikel 28 van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 20 van het Btw-Wetboek) wanneer de volgende drie voorwaarden zijn vervuld:

- tussenkomst van een belastingplichtige in de verrichting van de dienst

- handelend in eigen naam
- maar voor rekening van een ander.

Dit vermoeden betekent dat bij elke transactie in de toeleveringsketen tussen een verrichter van elektronische diensten en de eindafnemer elke tussenpersoon (zoals een inhoudsaankoper of een telecomoperator, enzovoort) wordt geacht (beschouwd) de elektronische dienst (of internettelefoondienst) zelf te hebben afgenomen en verder te hebben verricht.

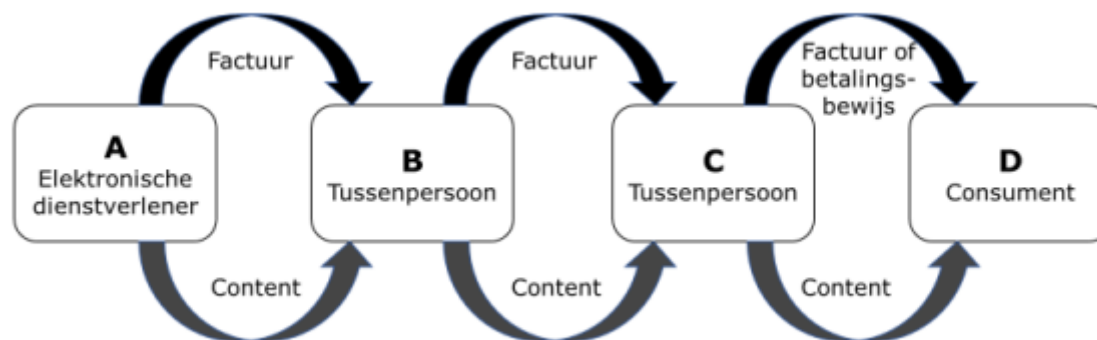
Voorbeeld:

Een onderneming die apps via een website ter beschikking stelt, wordt beschouwd als degene die die apps aan de eindafnemer verkoopt, en is bijgevolg verantwoordelijk voor de btw en niet de onderneming die eigenaar is van de app (inhoudseigenaar).

Er bestaan enkele uitzonderingen op dit vermoeden en deze worden verderop in deze titel uiteengezet.

Onderstaand schema toont de situatie waarin het vermoeden voor alle tussenpersonen geldt. Tussenpersoon B wordt geacht (beschouwd) de dienst af te nemen en hem voor tussenpersoon C te verrichten alsof hij de dienstverrichter was. Tussenpersoon C wordt geacht (beschouwd) de dienst van B af te nemen en hem voor de eindafnemer te verrichten alsof hij de dienstverrichter was (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.1.).

Schema 2:



D. Weerleggen van het vermoeden

Artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, stelt eveneens dat dit vermoeden onder bepaalde omstandigheden door een tussenpersoon kan worden weerlegd. Dit betekent dat als een tussenpersoon het vermoeden weerlegt, hij niet meer wordt geacht (beschouwd) de dienst af te nemen en verder te verrichten. De voorwaarden om het vermoeden te kunnen weerleggen, worden aan het einde van artikel 9*bis*, lid 1, eerste alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, vermeld en verder uiteengezet in de tweede en derde alinea van voornoemde bepaling.

De bepaling is zo opgebouwd dat het vermoeden geldt tenzij het wordt weerlegd door een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht en die aan alle voorwaarden hieronder voldoet:

- **de verrichter van de dienst wordt door deze belastingplichtige uitdrukkelijk als de dienstverrichter aangewezen**, wat inhoudt dat:
 - in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, de betrokken dienst wordt geïdentificeerd (dat wil zeggen een voldoende duidelijke vermelding), evenals de verrichter ervan (in normale handelstransacties wordt tussen twee belastingplichtigen een btw-factuur uitgereikt) en
 - in de rekening of het betalingsbewijs voor de afnemer de betrokken dienst en de verrichter ervan worden geïdentificeerd (de belastingplichtige moet een rekening of

betalingsbewijs opmaken of ter beschikking stellen aan de eindafnemer waarin de verrichte diensten en de verrichter worden vermeld, bijvoorbeeld handelsnaam, btw-identificatienummer) en

- de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, geen goedkeuring verleent om aan de afnemer de diensten in rekening te brengen (dit betekent bijvoorbeeld dat de app store niet verantwoordelijk is voor de betaling tussen de eindafnemer en de inhoudseigenaar van de app) en
- de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, geen goedkeuring verleent om de diensten te verrichten (dit betekent bijvoorbeeld dat de goedkeuring voor de levering van de app van de inhoudseigenaar via de app store niet door de app store wordt verleend) en
- de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, de algemene voorwaarden voor de dienstverrichting niet vaststelt (dit betekent bijvoorbeeld dat de verkoopvoorwaarden van een app via een app store niet door de app store worden vastgelegd)

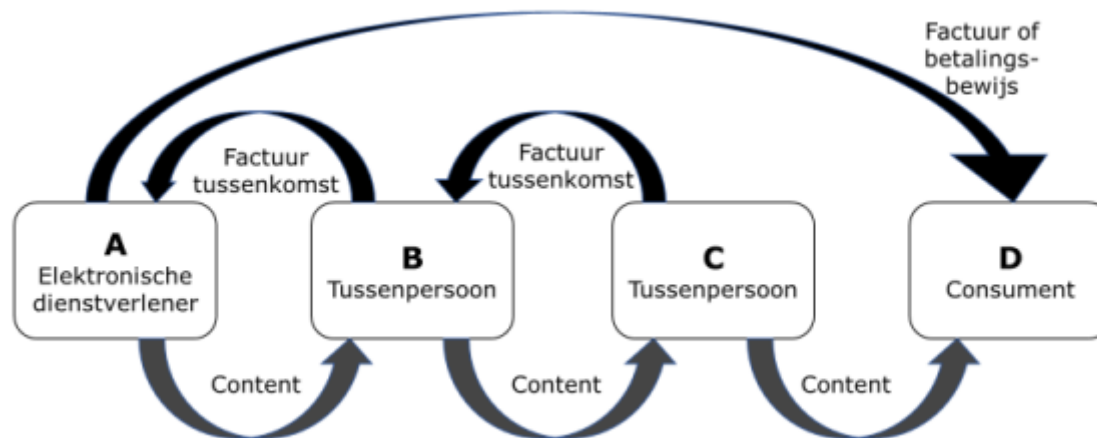
EN

- **dit in de contractuele regelingen duidelijk wordt gemaakt** (alle elementen van het vorige opsommingsteken moeten weerspiegeld zijn in de contractuele regelingen tussen bijvoorbeeld de app store en de inhoudseigenaar van de app. Als dit niet het geval is, kan de weerlegging van het vermoeden niet plaatsvinden).

Als voor elke tussenpersoon in de keten aan deze voorwaarden is voldaan, wordt het vermoeden van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, weerlegd en blijft de verrichter van de elektronische dienst de verrichter van de voor de eindafnemer verrichte diensten (niettegenstaande de transacties door de tussenpersonen in de toeleveringsketen): dit houdt in dat deze dienstverrichter verantwoordelijk is voor de bepaling van de plaats van de dienst en voor de btw op de voor de eindafnemer verrichte dienst.

Onderstaand schema geeft de situatie weer waarin alle tussenpersonen het vermoeden hebben weerlegd. In een dergelijke situatie kennen alle partijen de inhoudseigenaar van een app bijvoorbeeld als degene die de app aan de eindafnemer verkoopt. Dit staat op de facturen en op de rekening of het betalingsbewijs vermeld en wordt ook in de contractuele regelingen duidelijk gemaakt.

Schema 3:



Indien een tussenpersoon in de toeleveringsketen goedkeuring verleent om de diensten in rekening te brengen of om ze te verrichten, of de voorwaarden voor de verkoop aan de afnemer vaststelt, kan deze tussenpersoon het vermoeden van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, niet weerleggen en zal hij voor btw-doeleinden worden behandeld als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht.

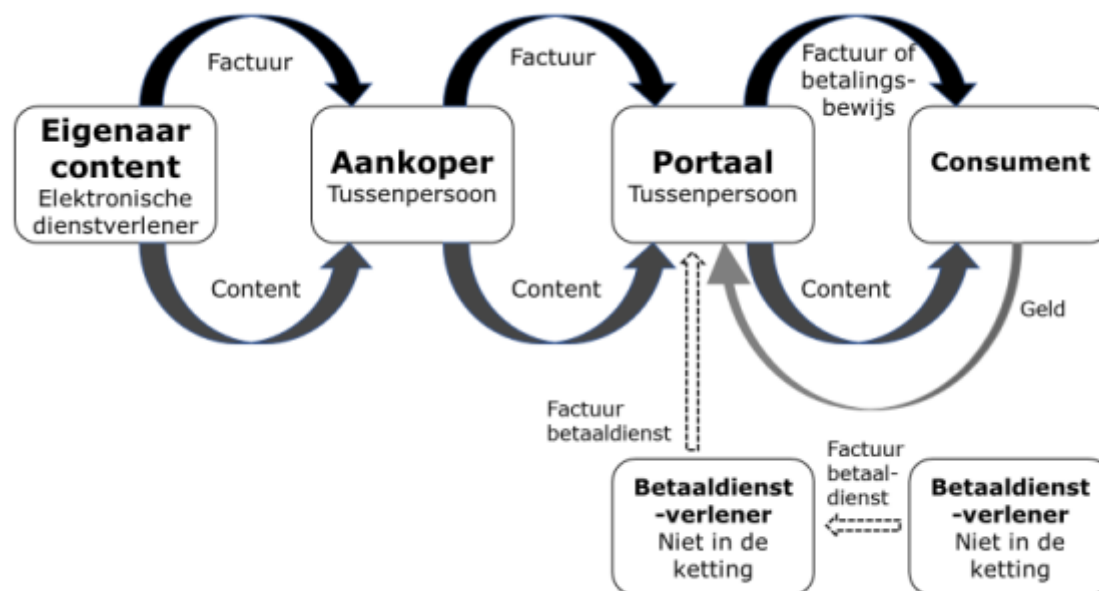
Indien in een toeleveringsketen met meerdere tussenpersonen een tussenpersoon het vermoeden niet kan weerleggen of niet heeft weerlegd, is het niet mogelijk voor de tussenpersonen verder in de keten om de (oorspronkelijke) dienstverrichter aan te wijzen als de degene die de diensten verricht. In dat geval kunnen zij slechts teruggaan tot de (eerste) tussenpersoon op wie het vermoeden van toepassing is.

Anderzijds kan een belastingplichtige die alleen in de verwerking van betalingen met betrekking tot diensten voorziet (bijvoorbeeld een kredietkaartmaatschappij) wegens de verwerking van de betaling niet worden beschouwd als iemand door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht. Dienovereenkomstig geldt het vermoeden niet voor een dergelijke belastingplichtige en bijgevolg kan hij niet worden gezien als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht, tenzij hij op een andere manier aan de dienstverrichting deelneemt.

In onderstaand schema geldt het vermoeden voor alle tussenpersonen door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht (de aankoper en het portaal nemen de dienst af en verrichten hem verder). Ondernemingen die in betaaldiensten voorzien, komen niet tussen in de dienstverrichting en bijgevolg kan het vermoeden niet op hen van toepassing zijn (zie toelichting door de Europese

Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.2.).

Schema 4:



E. Gedetailleerde indicatoren

Het vermoeden uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is van toepassing wanneer een belastingplichtige tussenkomt in de dienstverrichting (en bijgevolg wordt geacht (beschouwd) uit eigen naam te handelen, maar voor rekening van degene die de dienst verricht).

Om te beoordelen of een belastingplichtige tussenkomt in de verrichting van diensten die via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal worden verricht, moeten de feiten worden beoordeeld en moet de aard van de contractuele betrekkingen worden onderzocht. Als de

contractuele regelingen en de economische realiteit elkaar tegenspreken, wordt aan de economische realiteit voorrang gegeven.

Aan de verwijzing naar 'door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht' in artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, mag geen andere betekenis worden gegeven dan die van artikel 28 van de btw-richtlijn waar wordt verwezen naar 'een belastingplichtige door wiens tussenkomst een dienst wordt verricht'. De interpretatie van artikel 28 van de btw-richtlijn moet altijd op de EU-wetgeving en niet op nationale wetten zijn gebaseerd.

Normaal gezien komt een belastingplichtige in de dienstverrichting tussen wanneer contractuele of wettelijke regelingen duidelijk bepalen dat deze belastingplichtige in eigen naam, maar voor rekening van de verrichter van deze diensten handelt, en wanneer dit de werkelijkheid weerspiegelt (de feitelijke kenmerken van de dienstverrichting).

Het is echter ook mogelijk dat contractuele of wettelijke regelingen in dit opzicht niet goed genoeg zijn gedefinieerd. In een dergelijke situatie vereist de initiële beoordeling van de betrokken dienstverrichting reeds dat alle kenmerken van de transactie worden geanalyseerd.

Samengevat, met zowel de feiten als de rechtsbetrekkingen moet rekening worden gehouden bij de beoordeling of een belastingplichtige al dan niet tussen komt in de dienstverrichting. Bijgevolg is een clause in een contract waarbij een belastingplichtige uit een transactieketen wordt uitgesloten (als niet tussenkomend in de dienstverrichting), niet voldoende als dit niet wordt weerspiegeld in de economische realiteit.

Wat betreft specifieke indicatoren bestaat er geen twijfel dat een belastingplichtige die goedkeuring verleent om aan de afnemer de dienst aan te rekenen en/of om de dienst te verrichten, en/of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de dienst vaststelt, tussenkomt in de dienstverrichting (zie 'rubriek H van deze titel').

Daarnaast kunnen diverse andere elementen erop wijzen dat een belastingplichtige in de dienstverrichting tussen komt, die dan ingevolge de regel uit artikel 9*bis*, lid 1, eerste alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, onder het vermoeden kan vallen. Om in dit opzicht tot een eindbesluit te komen, moeten echter alle kenmerken van de dienstverrichting worden bekeken.

Enkele indicatoren die erop kunnen wijzen dat een belastingplichtige in de dienstverrichting tussen komt, worden hieronder opgesomd:

- het technisch platform bezitten of beheren waarlangs de diensten worden verricht
- verantwoordelijk zijn voor de daadwerkelijke verrichting
- verantwoordelijk zijn voor het innen van de betaling, tenzij de enige betrokkenheid van de belastingplichtige uit de verwerking van de betaling bestaat
- de prijszetting controleren of beïnvloeden
- de persoon zijn die wettelijk verplicht is om met betrekking tot de dienstverrichting een btw-factuur, betalingsbewijs of rekening aan de eindafnemer uit te reiken
- klantenservice of bijstand bieden bij vragen of problemen met de dienst
- controle of invloed uitoefenen over de presentatie en het format van de virtuele marktplaats (zoals app stores of websites) zodat het merk en de identiteit van de belastingplichtige veel prominenter in beeld komen dan die van andere bij de dienstverrichting betrokken personen
- juridische verplichtingen of verantwoordelijkheden hebben in verband met de verrichte dienst eigenaar zijn van de klantengegevens met betrekking tot de betrokken dienstverrichting bij machte zijn om een verkoop te crediteren zonder de toestemming van de dienstverrichter of zonder zijn voorafgaande goedkeuring indien de dienst niet naar behoren is afgenomen.

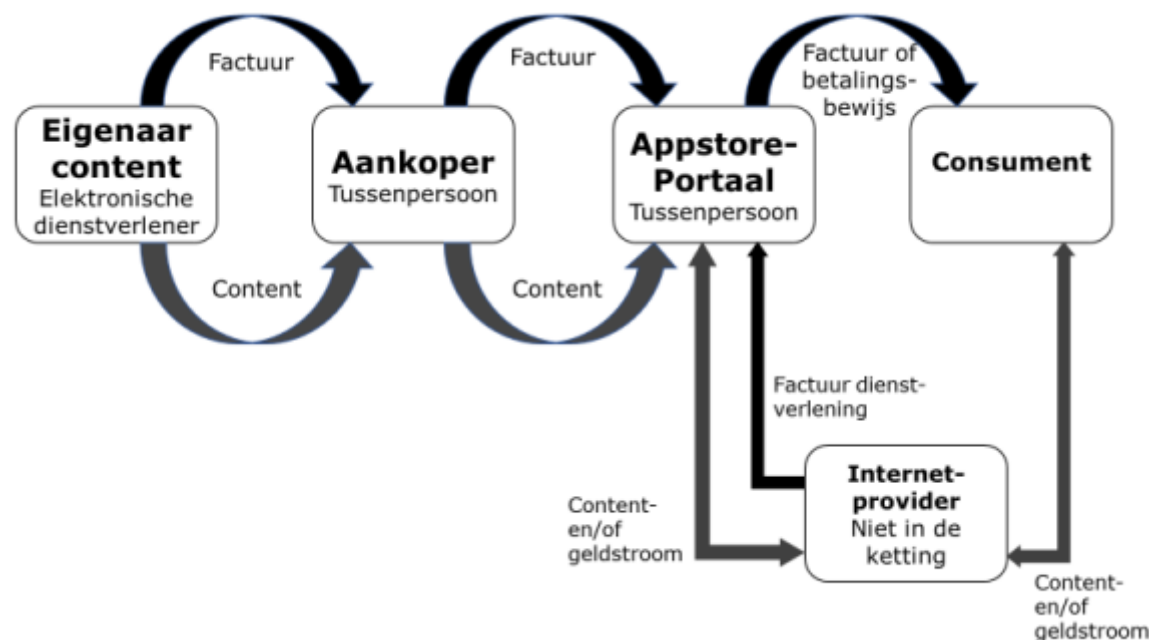
Niet alle belastingplichtigen die bij de verrichting van elektronische of via het internet aangeboden telefoondiensten zijn betrokken, kunnen worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting zoals voorzien in artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. Hieronder worden in deze context vijf verschillende situaties geschetst. In de eerste drie gaat het om gevallen waarin een tussenpersoon niet wordt beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting in de zin van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. De laatste twee gevallen hebben betrekking op situaties waarin een tussenpersoon in de dienstverrichting tussenkomt zoals bedoeld in artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd:

- Zoals geïllustreerd in schema 4 hierboven, wordt een aanbieder van betalingsdiensten, zoals een kredietkaartmaatschappij, niet beschouwd als tussenkomend in de verrichting van de diensten voor de eindafnemer, als hij niets anders doet dan de betaling verwerken (zie 'rubriek F van deze titel')
- De internetprovider komt niet tussen in de dienstverrichting als hij alleen het internetnetwerk beschikbaar stelt om de inhoud over te brengen en/of de betaling te innen (via wifi, kabel, satelliet of op enige andere manier). In deze situatie is zijn deelname onvoldoende om als tussenkomend in de dienstverrichting te worden beschouwd.
- In gevallen waarin een mobiele operator alleen de functies van het overbrengen van inhoud en/of het verwerken van betalingen vervult (zoals een internetprovider het internetnetwerk

beschikbaar stelt) zoals hierboven beschreven, moet die mobiele operator op dezelfde manier worden behandeld en als niet tussenkomend in de dienstverrichting worden beschouwd.

Onderstaand schema geeft de situatie weer waarin een internetprovider of een mobiele operator de overbrenging van gelden en/of inhoud mogelijk maakt.

Schema 5:

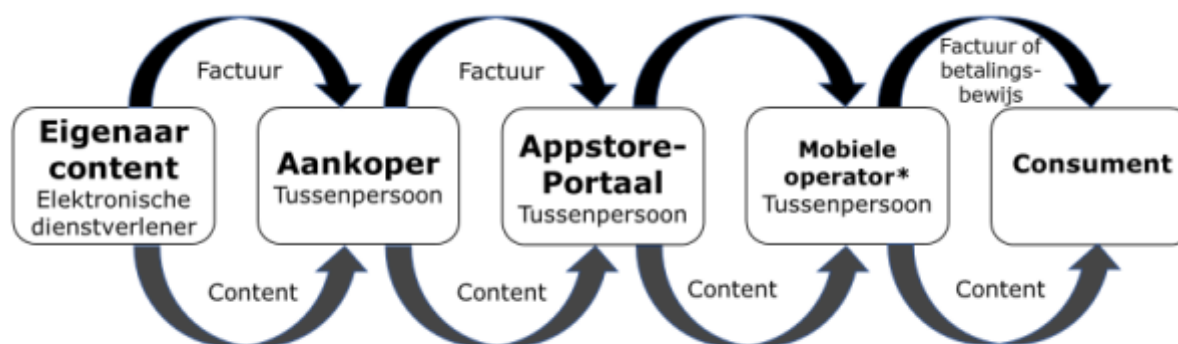


- Als een mobiele operator op enige andere wijze dan hierboven beschreven (inhoud overbrengen of betalingen verwerken) betrokken is, kan zijn deelname niet worden genegeerd. Met andere woorden, in dat geval wordt zijn betrokkenheid bij de dienstverrichting belangrijk genoeg en moet hij daarom worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting, zoals bedoeld in artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. Eén van de tests die zou moeten helpen om te bepalen of een mobiele operator al dan niet aan de dienstverrichting deelneemt, is controleren of het netwerk van essentieel belang is voor de dienstverrichting. Een andere mogelijkheid is controleren of het innemen van de betaling louter een simpele aanrekening op een rekening betreft.

Wanneer een app store of een portaal een elektronische dienst te koop aanbiedt, bestaat er geen twijfel dat deze app store of dit portaal moet worden beschouwd als in belangrijke mate betrokken bij de verrichting van die dienst en als zodanig moet worden geacht in de dienstverrichting tussen te komen, zoals bedoeld in artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. Het feit dat er een extra tussenpersoon aan die dienstverrichting deelneemt, die zich tussen de app store en de eindafnemer bevindt, zoals een mobiele operator, verandert niet automatisch iets aan de situatie van de app store of het portaal.

Onderstaand schema geeft de situatie weer waarin een mobiele operator, een app store of een portaal in de dienstverrichting tussen komt en bijgevolg onder het vermoeden valt.

Schema 6:



* De mobiele operator is meer dan louter een aanbieder van betaaldiensten of een internetprovider.

De volgende drie situaties bieden verdere verduidelijking over wie wel en wie niet tussenkomt in de dienstverrichting:

- Situatie 1: Wanneer:
 - een afnemer van een app store een elektronische dienst (een abonnement op een e-magazine, een spel, speeltegoeden) van een inhoudseigenaar koopt
 - het contract voor het verrichten van de elektronische dienst rechtstreeks tussen de inhoudseigenaar en de afnemer wordt opgesteld
 - de prijs rechtstreeks door de app store wordt geïnd, maar de elektronische dienst op de telefoon van de afnemer wordt geleverd (technische overdracht van de gegevens) via het netwerk van de mobiele operator

dan mag de mobiele operator **niet** worden beschouwd als **tussenkomen**d in de dienstverrichting.

- Situatie 2: Wanneer in vergelijking met situatie 1 de omstandigheden op het vlak van punt 3) anders zijn en de kostprijs ook door de mobiele operator wordt geïnd, mag de mobiele operator nog steeds **niet** worden beschouwd als **tussenkomen**d in de dienstverrichting.
- Situatie 3: Wanneer het innen van de betaling door de mobiele operator echter zou gebeuren door meer dan een simpele aanrekening op de rekening (zoals in situatie 2 het geval is) en andere elementen zou omvatten, dan moet de mobiele operator als **tussenkomen**d in de dienstverrichting worden beschouwd. Voornoemde andere elementen zijn bijvoorbeeld het gebruik van een sms met hoger tarief, indien ze niet alleen voor het verwerken van betalingen wordt gebruikt.

Niettemin mag niet worden vergeten dat de markt van de elektronische diensten en de telecommunicatiediensten zich snel ontwikkelt en dat het daarom niet mogelijk noch raadzaam is alle mogelijke praktische situaties in deze toelichting aan bod te laten komen. Het zou in ieder geval duidelijk moeten zijn dat de beoordeling bij elke situatie voornoemde elementen moet bevatten (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.3.).

F. Verwerking van betaling – vermoeden wordt niet toegepast

Artikel 9*bis*, lid 3, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, sluit belastingplichtigen uit die alleen voorzien in de verwerking van betalingen en die niet worden beschouwd als tussenkomen in de dienstverrichting (in de hoofdketen van transacties). Hieronder valt bijvoorbeeld betaling door een kredietkaartmaatschappij.

Om te beoordelen of een belastingplichtige alleen voorziet in de verwerking van betalingen, zijn de economische realiteit en de contractuele regelingen (voor zover deze niet door de feiten worden tegengesproken) van doorslaggevend belang.

Naast voorzien in een wijze van betaling kan de belastingplichtige ook andere activiteiten ondernemen die rechtstreeks verband houden met deze verwerking van betalingen, maar niet met de hoofdverrichting, zoals het risico van oninbare vorderingen dragen of eerstelijns hulp bieden aan afnemers die er in essentie uit zou bestaan hem naar de dienstverrichter door te verwijzen behalve bij vragen of problemen met betrekking tot de verwerking van de betaling zelf.

Deze activiteiten zijn niet voldoende om die belastingplichtige als tussenkomend in de dienstverrichting te beschouwen (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.4.).

G. Voorwaarden voor het weerleggen van het vermoeden

Een aanbieder van elektronische diensten of via het internet aangeboden telefoondiensten wordt als uitdrukkelijk aangewezen beschouwd wanneer duidelijk kan worden aangetoond, zowel in termen van de contractuele regelingen als van de informatie die door **elke** belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, wordt verstrekt en uiteindelijk aan de eindafnemer wordt meegedeeld, dat hij de persoon is van wie de dienst wordt verricht.

Aan beide voorwaarden uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, moet tegelijk worden voldaan om de dienstverrichter, bijvoorbeeld de inhoudseigenaar van de app, uitdrukkelijk te kunnen aanwijzen als degene die de diensten verricht.

De eerste voorwaarde (punt a), uitreiking van een btw-factuur) is door de hele toeleveringsketen van toepassing op de B-to-B transacties, terwijl de tweede voorwaarde (punt b), uitreiking van een rekening of betalingsbewijs, hoewel dit ook een btw-factuur kan zijn wanneer een B-to-C factuur vereist is) te maken heeft met de laatste B-to-C transactie in de keten.

Opdat de dienstverrichter (van elektronische diensten of via het internet aangeboden telefoondiensten) uitdrukkelijk zou worden aangewezen, moet hij op een voldoende duidelijke manier als de dienstverrichter worden geïdentificeerd op de btw-factuur die door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, wordt opgemaakt of ter beschikking gesteld, en op de rekening of het betalingsbewijs dat wordt opgemaakt of aan de eindafnemer ter beschikking gesteld (wanneer het niet verplicht is een btw-factuur uit te reiken). Wanneer deze informatie niet door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, is verstrekt en meegedeeld (door het opmaken of ter beschikking stellen van een rekening of betalingsbewijs of btw-factuur) aan de eindafnemer, kan de dienstverrichter, bijvoorbeeld de inhoudseigenaar van de app, niet worden beschouwd als uitdrukkelijk aangewezen als degene die de dienst verricht.

Ook al voldoet een belastingplichtige aan alle voorwaarden om het vermoeden uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, te weerleggen, betekent dit echter niet

dat het onmogelijk is dat hij als tussenkomend in de dienstverrichting wordt gezien (in overeenstemming met artikel 28 van de btw-richtlijn).

Bij de identificatie van de dienstverrichter en de dienst mogen deze voluit worden vermeld of mag daarvoor een specifieke en unieke referentie, code of soortgelijk identificatiemiddel worden gebruikt, op voorwaarde dat de gebruikte verwijzing voor alle betrokken partijen duidelijk genoeg is. De beschrijving van de dienstverrichter moet voldoende ondubbelzinnig zijn zodat alle afnemers hem kunnen identificeren, maar het is niet noodzakelijk dat al zijn gegevens, zoals zijn volledige juridische naam, adres of btw-nummer, worden vermeld. Er mag geen specifieke identificatiemethode worden voorgeschreven of boven andere verkozen omdat dit een extra belasting zou betekenen voor ondernemingen die verschillende handelspraktijken hanteren.

De B-to-B factuur moet aan de normale btw-regels voldoen.

Wanneer wordt verwezen naar een 'rekening of betalingsbewijs' die, respectievelijk dat, wordt opgemaakt of aan de afnemer ter beschikking gesteld, heeft dit, zoals hierboven uiteengezet, betrekking op B-to-C transacties. Dit moet als een minimumvoorwaarde worden gezien die noodzakelijk is samen met de andere elementen uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, opdat de belastingplichtige de dienstverrichter uitdrukkelijk kan aanwijzen als degene die de dienst verricht. Dit verandert geenszins de factureringsregels uit de btw-richtlijn noch hun toepassing op Belgisch niveau (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecomunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.5.).

H. Het vermoeden kan niet worden weerlegd

Een belastingplichtige die goedkeuring verleent om de afnemer diensten in rekening te brengen of om een dienst te verrichten, of de algemene voorwaarden vaststelt, zal altijd worden verondersteld uit eigen naam te handelen, maar voor rekening van een andere belastingplichtige. Het is voldoende dat **slechts aan één** van deze drie voorwaarden is voldaan om voor die belastingplichtige de mogelijkheid **uit te sluiten** om een andere belastingplichtige uitdrukkelijk aan te wijzen als degene die de dienst voor de eindafnemer heeft verricht.

Het volstaat dat in de keten één belastingplichtige aan één van de drie voorwaarden voldoet om te verhinderen dat de rest van de keten de oorspronkelijke dienstverrichter kan aanwijzen als degene die de dienst voor de eindafnemer heeft verricht. Als dus bijvoorbeeld een telefoonnetwerk aan een van de drie voorwaarden voldoet door de betalings-, leverings- of

contractvoorwaarden vast te stellen, kan de inhoudseigenaar van de app niet degene zijn die de dienst voor de eindafnemer verricht.

Als er bijgevolg meerdere partijen in de toeleveringsketen goedkeuring verlenen om diensten aan te rekenen en/of te verrichten en/of de algemene voorwaarden vaststellen, mag geen enkele van hen de oorspronkelijke dienstverrichter uitdrukkelijk aanwijzen als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht. Bij de juiste identificatie van alle tussenpersonen in de toeleveringsketen moet rekening worden gehouden met de contractuele betrekkingen tussen de partijen. Daarnaast mag de perceptie door de eindafnemer over wie de dienst voor hem verricht, evenmin worden genegeerd (zie ook 'rubriek I van deze titel').

a. Goedkeuring om diensten aan de afnemer in rekening te brengen

De zin 'verleent goedkeuring om de afnemer de diensten in rekening te brengen' is niet hetzelfde als betaling in ontvangst nemen of innen. Hij verwijst naar de situatie waarin de belastingplichtige kan beïnvloeden of, wanneer en onder welke voorwaarden de afnemer betaalt. Een belastingplichtige verleent goedkeuring voor betaling wanneer hij beslist dat de bankrekening, kredietkaart of bankkaart of dergelijke mag worden gedebiteerd als betaling voor de dienst. In de praktijk is het waarschijnlijk dat degene die goedkeuring voor de betaling verleent, degene is die het technische platform (bijvoorbeeld de app store, het portaal) controleert via hetwelk de diensten worden aangeboden of verleend.

b. Goedkeuring om de diensten te verrichten

De zin 'goedkeuring verleent ... om de diensten te verrichten' is een ruimer begrip dan de loutere dienstverrichting. Hij verwijst naar de situatie waarin de belastingplichtige kan beïnvloeden of, wanneer en onder welke voorwaarden de dienstverrichting plaatsvindt.

Een belastingplichtige verleent goedkeuring om de dienst te verrichten wanneer hij toestemming geeft om met de dienstverrichting van start te gaan, de dienst zelf verricht of een derde opdracht geeft om de dienst te verrichten. In de praktijk is het waarschijnlijk dat degene die goedkeuring verleent om de dienst te verrichten, degene is die het technische platform (bijvoorbeeld de app store, het portaal) controleert via hetwelk de diensten worden verricht.

c. De algemene voorwaarden van de dienstverrichting vaststellen

Voor de toepassing van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, omvat de zin 'algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten' alle algemene voorwaarden die worden vastgesteld door een belastingplichtige door wiens tussenkomst de

dienst wordt verricht en met wie de eindafnemer tot een overeenkomst moet komen voordat hij de dienst aankoopt. Dit omvat bijvoorbeeld de voorwaarden vastgesteld door marktplaatsen en soortgelijke platformen die eisen dat gebruikers met de algemene voorwaarden voor het gebruik van de website of het platform akkoord gaan (om een rekening te behouden bijvoorbeeld), maar ook de algemene voorwaarden (inclusief licentieovereenkomst) waarmee de eindafnemer moet instemmen voordat hij toegang krijgt tot een app of tot inhoud.

Wat betreft het 'vaststellen' van de algemene voorwaarden van de dienstverrichting, deze term betreft de situatie waarin een belastingplichtige over de algemene en bijzondere voorwaarden beslist (bijvoorbeeld rechten en plichten zoals prijs, betalingstermijnen, leveringsvoorwaarden, garantieregels, enzovoort) en deze aan andere deelnemers kan opleggen (door ze formeel te aanvaarden) (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.6.).

I. Handelswijze wanneer minstens één tussenpersoon in de keten het vermoeden weerlegt

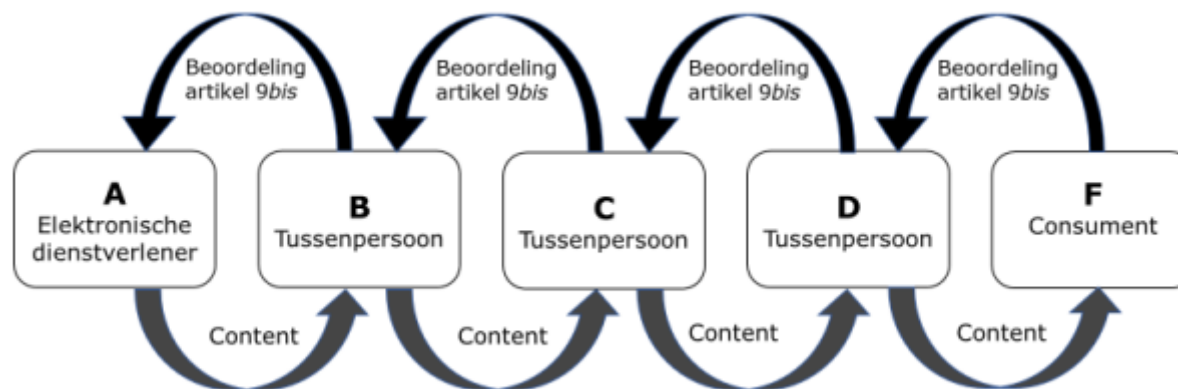
Normaal geldt voor een tussenpersoon door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, het vermoeden uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd. Dit vermoeden kan echter worden weerlegd wanneer aan alle vereiste voorwaarden is voldaan.

Voor elke tussenpersoon in de toeleveringsketen die niet aan de voorwaarden voldoet om het vermoeden uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, te weerleggen, geldt voornoemd vermoeden. Hij wordt geacht de dienst te hebben afgenomen en voor de volgende tussenpersoon in de keten of de eindafnemer te hebben verricht. Hierdoor wordt hij als de dienstverrichter behandeld.

Om de toestand van elke tussenpersoon correct te beoordelen, moet de beoordeling van de toeleveringsketen van een dienst bij de eindafnemer beginnen en moet van daaruit de hele toeleveringsketen worden doorlopen, zoals getoond in de grafiek hieronder (schema 7). Deze benadering is nauw verbonden met het doel van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, dat erin bestaat zo dicht mogelijk bij de eindafnemer te belasten, tenzij er voldoende informatie is om de belastingplichtige te kunnen identificeren die in een vroeger stadium van de keten de dienst voor de eindafnemer verricht.

Onderstaand schema toont welke volgorde in het kader van de toepassing van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, moet worden gerespecteerd bij de beoordeling van de transacties in de keten.

Schema 7:



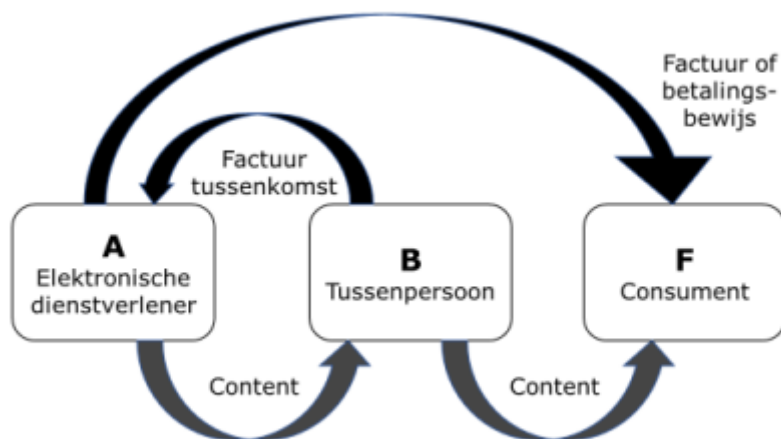
De vier schema's hieronder (8-11) geven enkele algemene scenario's weer voor de toepassing van het vermoeden uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, waarbij minstens één tussenpersoon in de keten het vermoeden weerlegt.

Schema's 8 tot en met 11 behandelen **de meest fundamentele soorten situaties** die in het kader van artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, kunnen voorkomen.

Deze schema's zijn bedoeld als extra richtsnoer bij. Reële situaties zullen in hun details vaak verschillen van wat in de grafieken wordt voorgesteld. Het is belangrijk dit voor ogen te houden telkens wanneer de informatie uit een van de grafieken van deze toelichting op concrete situaties in het echte leven wordt toegepast.

Er moet altijd bij de eindafnemer worden gestart en vandaar in de keten worden teruggekeerd om de transacties juist te beoordelen. Het meest eenvoudige scenario waarin zich een weerlegging kan voordoen, is het volgende:

Schema 8:



Opmerkingen bij schema 8:

Tussenpersoon B weerlegt het vermoeden.

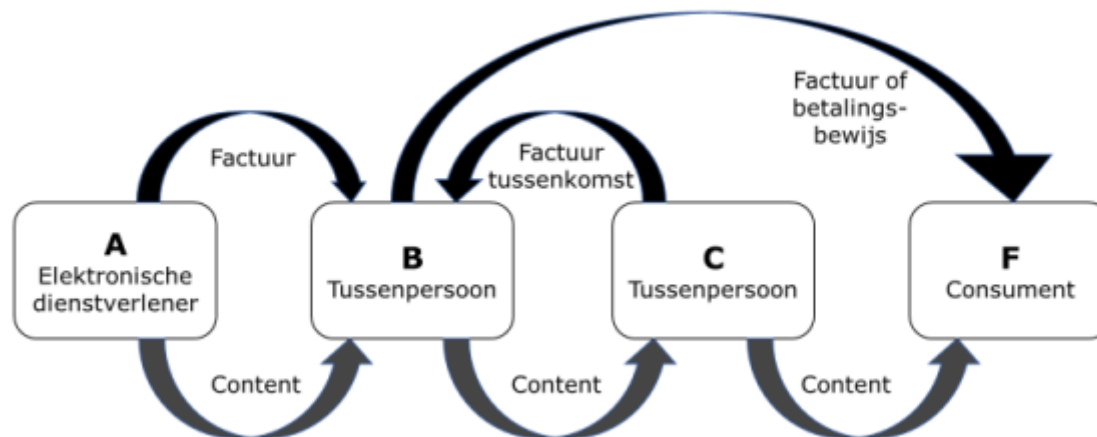
B kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door B aan A uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); op de door A aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat B alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de belangrijkste dienst door A wordt verricht.

Aangezien B daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) wordt in dit geval beschouwd als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht. Hij reikt de rekening of het betalingsbewijs uit aan afnemer F. A is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

Schema's 9 en 10 hieronder geven enkele meer complexe situaties weer.

Schema 9:



Opmerkingen bij schema 9:

Tussenpersoon C weerlegt het vermoeden.

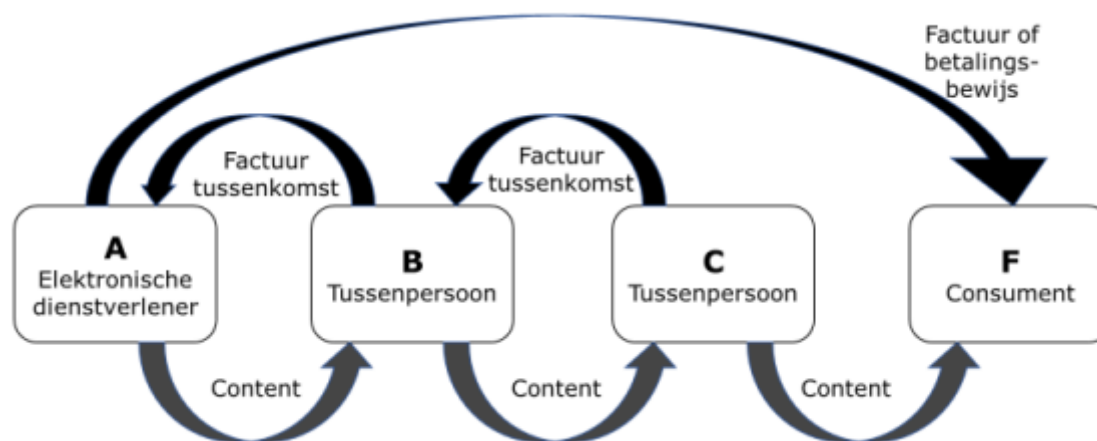
C kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door C aan B uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); op de door B aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat C alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de belangrijkste dienst door B wordt verricht.

Aangezien C daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Tussenpersoon B kan (voldoet niet aan de voorwaarden) of wil het vermoeden niet weerleggen, hij wordt met andere woorden geacht de dienst van A af te nemen en verder te verrichten voor eindafnemer F (door wie hij als de dienstverrichter wordt beschouwd). B is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) verricht de dienst voor B en reikt een normale B-to-B factuur uit. Hij heeft geen direct contact met de eindafnemer.

Schema 10:



Opmerkingen bij schema 10:

Tussenpersoon C weerlegt het vermoeden.

C kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door C aan B uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); op de door A aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de

uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat C alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de verantwoordelijkheid om de belangrijkste dienst te verrichten, naar B opschuift.

Aangezien C daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

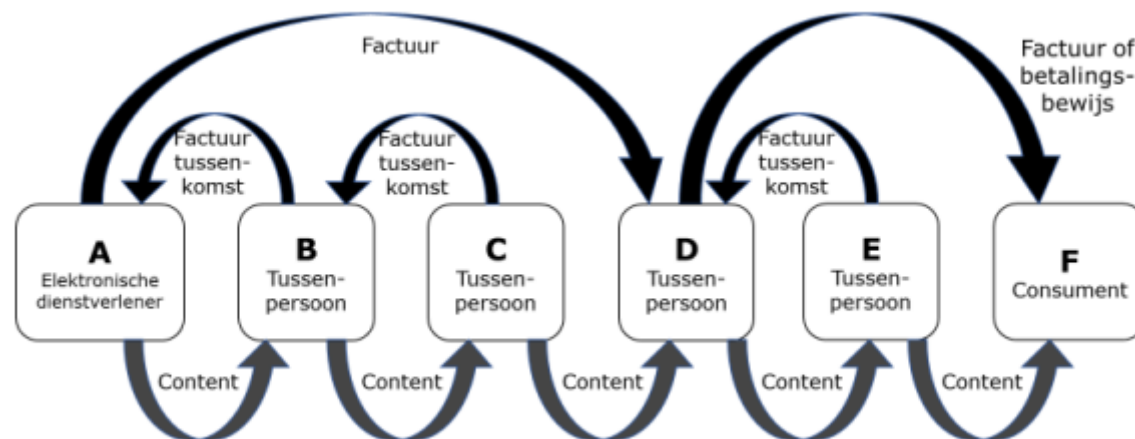
Tussenpersoon B weerlegt eveneens het vermoeden. B kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door B aan A uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); op de door A aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat B alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de verantwoordelijkheid om de belangrijkste dienst te verrichten naar A opschuift.

Aangezien B daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) wordt in dit geval beschouwd als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht. Hij reikt de rekening of het betalingsbewijs uit aan afnemer F. A is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

In het laatste schema 11 wordt een meer complexe situatie – in vergelijking met schema 9 – weergegeven, waarbij niet alle tussenpersonen het vermoeden uit artikel 9*bis* van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, hebben weerlegd.

Schema 11:



Opmerkingen bij scenario 11:

Tussenpersoon E weerlegt het vermoeden.

E kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door E aan D uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); op de door D aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat E alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de belangrijkste dienst door D wordt verricht.

Aangezien E daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Tussenpersoon D kan (voldoet niet aan de voorwaarden) of wil het vermoeden niet weerleggen, hij wordt met andere woorden in dit schema geacht de dienst van A af te nemen en verder te verrichten voor eindafnemer F (door wie hij als een dienstverrichter wordt beschouwd). D is

normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

Tussenpersoon C weerlegt het vermoeden. C kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door C aan B uitgereikte factuur (voor zijn bemiddelingsdienst) bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (in dit 'bovenste deel' van de toeleveringsketen is de geïdentificeerde dienstverrichter A) (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat C alleen enkele bemiddelingsdiensten aan B verleent en dat verantwoordelijkheid voor het verrichten van de belangrijkste dienst bij B ligt. Aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, wordt voldaan door D die de rekening of het betalingsbewijs uitreikt aan afnemer F waarin de dienst en de dienstverrichter worden geïdentificeerd (de dienstverrichter in dit 'onderste deel' van de toeleveringsketen is D).

Aangezien C daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Het is belangrijk om op te merken dat C, om aan de vereisten uit artikel 9*bis*, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, te voldoen, over voldoende informatie over de belangrijkste dienst en de dienstverrichter moet beschikken. Normaal moet C vertrouwen op informatie verstrekt door B die op zijn beurt deze informatie van A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) moet krijgen.

Indien C niet over voldoende informatie beschikt, zal het vermoeden voor hem gelden.

Tussenpersoon B weerlegt het vermoeden.

B kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door B aan A uitgereikte factuur (voor zijn bemiddelingsdienst) bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter en in de door A aan D uitgereikte factuur worden de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (in dit 'bovenste deel' van de toeleveringsketen is de geïdentificeerde dienstverrichter A) geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, a), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat B alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat belangrijkste dienst door A wordt verricht. Aan het vereiste uit artikel 9*bis*, lid 1, tweede alinea, b), van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, wordt voldaan door D die de

rekening of het betalingsbewijs uitreikt aan afnemer F waarin de dienst en de dienstverrichter worden geïdentificeerd (de dienstverrichter in dit 'onderste deel' van de toeleveringsketen is D).

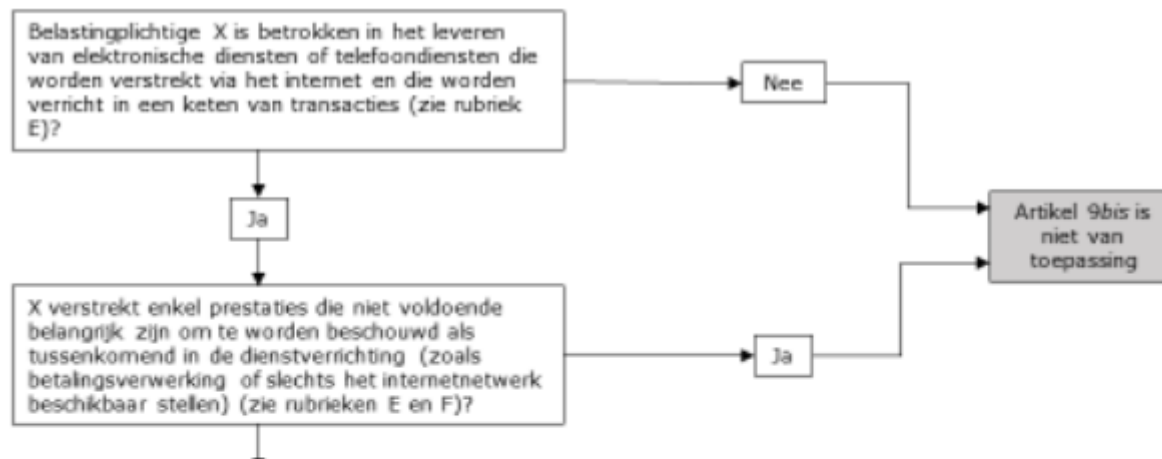
Aangezien B daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

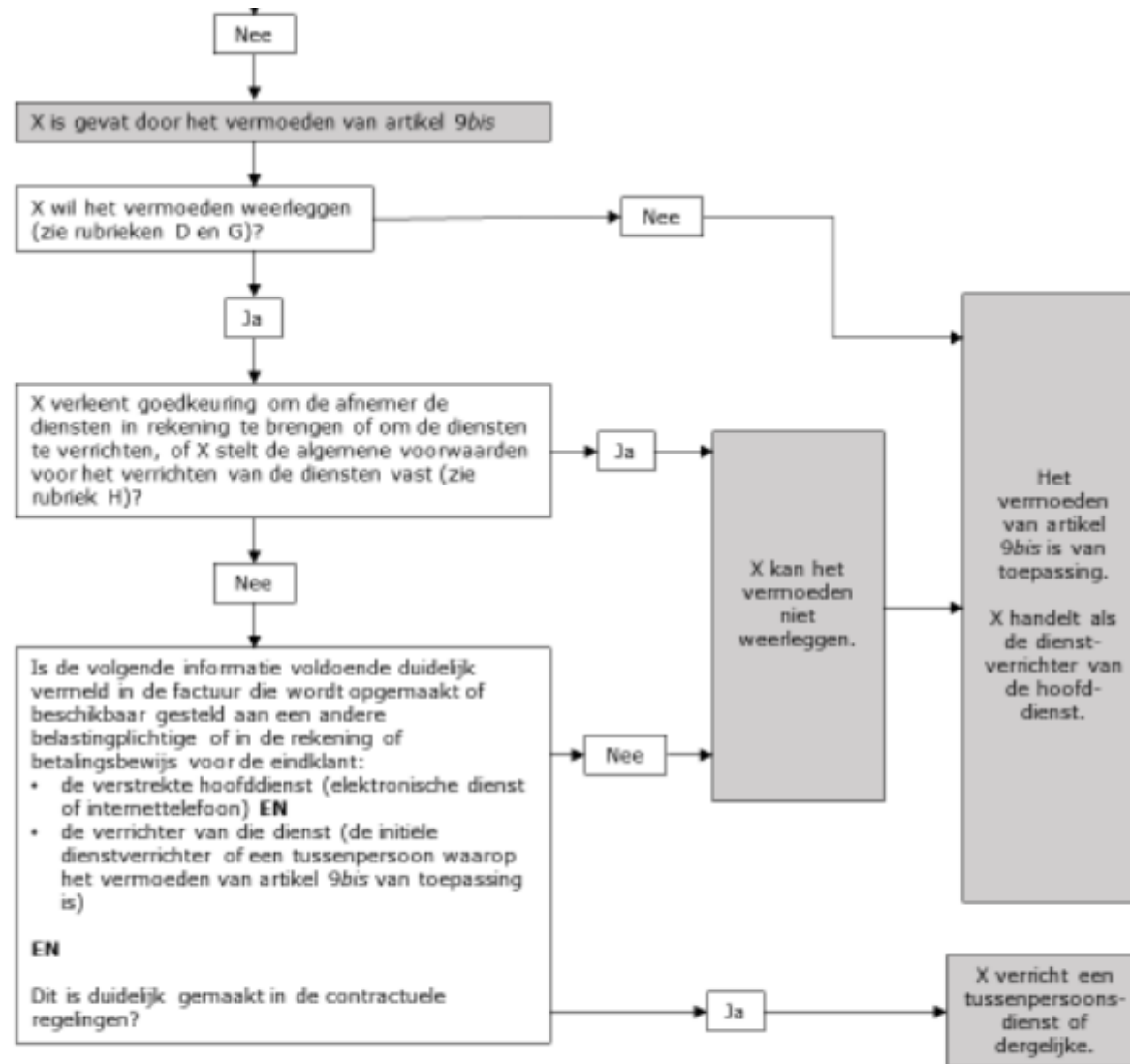
Het is belangrijk om op te merken dat B, om aan de vereisten uit artikel 9*bis*, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, voornoemd, te voldoen, over voldoende informatie over de belangrijkste dienst en de dienstverrichter moet beschikken. Normaal moet B vertrouwen op informatie verstrekt door A.

Indien B niet over voldoende informatie beschikt, zal het vermoeden voor hem gelden.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) verricht de dienst voor D en reikt een normale B-to-B factuur uit. Hij heeft geen direct contact met de eindafnemer (zie toelichting door de Europese Commissie van 03.04.2014 op de wijziging van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden, punt 3.4.7.).

J. Samenvattend schema





5. Bijzondere regeling onder meer van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten – Mini-one-stop-shop

Met het oog op het vereenvoudigen van de verplichtingen van de betrokken dienstverrichters en het vermijden dat ze zich moeten identificeren in elke lidstaat om te voldoen aan hun btw-verplichtingen, werd in de hele Gemeenschap een facultatief systeem van mini enig loket opgezet (Mini-One-Stop-Shop, MOSS). Dit systeem laat de belastingplichtigen in kwestie toe om hun verplichtingen te voldoen via één enkele lidstaat van identificatie, dat wil zeggen de indiening van één enkele elektronische kwartaalaangifte die per betrokken lidstaat het gerealiseerde omzetcijfer en de verschuldigde btw bevat. Deze regeling wordt besproken onder 'Boekwerk VI: Specifieke topics - Hoofdstuk 16: Specifieke topics, Afdeling 10'.

[[Table of contents of this section](#)] - [[Table of contents of the VAT Comment](#)]

[TOP](#)

[Disclaimer](#)

[Contact](#)

[FAQ](#)