

prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

De woon- en vestigingsplaats in de BTW

Tweede druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2023

VOORWOORD BIJ DE TWEEDE DRUK

Voor u ligt de tweede druk van de fiscale monografie *De woon- en vestigingsplaats in de btw*. De eerste druk van dit boek betrof de handelseditie van mijn proefschrift dat ik op 27 mei 2011 verdedigde. Het was de tijd waarin net nieuwe plaats-van-dienst-regels in werking waren getreden (per 1 januari 2010) en de Btw-uitvoeringsverordening – bij het afronden van het manuscript – alleen nog in de vorm van een voorstel beschikbaar was. In de tussentijd is er meer duidelijkheid gekomen over de invulling van de begrippen ‘zetel van bedrijfsuitoefening’ en ‘vaste inrichting’. En ook over hoe omgegaan moet worden met bijvoorbeeld het recht op aftrek van voorbelasting van hoofdhuus en vaste inrichting en de gevolgen indien een van de twee wordt opgenomen in de fiscale eenheid. Ruim elf jaar later was het dan ook tijd voor een update. Deze tweede druk geeft u een up-to-date overzicht van de huidige stand van zaken rondom de woon- en de vestigingsplaats in de btw en de betekenis hiervan binnen met name de plaats-van-dienst-regels en de verleggingsregeling. Ook wordt uitgebreid stilgestaan bij de relatie tussen het hoofdhuus en de vaste inrichting, waarbij de jurisprudentie over de aftrek van voorbelasting (*Le Credit Lyonnais* en *Morgan Stanley*) en de fiscale eenheid en hoofdhuus en vaste inrichting (*Skandia America Corporation* en *Danske Bank*) is toegevoegd en uitgewerkt. Dat geldt ook voor de wijziging van het Besluit vaste inrichting, die per 1 januari 2024 van toepassing zal zijn in Nederland. Ook wordt een vergelijking gemaakt met de woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen (winstbelasting). Hoewel de woon- en vestigingsplaatsvormen binnen de btw Unierechtelijke begrippen vormen met hun eigen uitleg, pleegt men in de praktijk in bepaalde EU-lidstaten regelmatig de begrippen, zoals ‘vaste inrichting’, op eenzelfde manier uit te leggen. Ook kan de vergelijking problemen/vraagstukken blootleggen en/of inzicht geven in (potentiële) oplossingen.

Het manuscript van dit boek is afgesloten op 1 augustus 2022. Met wijzigingen na die datum is slechts beperkt rekening gehouden.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord bij de tweede druk / V

Gebruikte afkortingen / XV

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 De regels voor de plaats van dienst in de Europese btw / 4
- 1.3 Probleemstelling / 9
- 1.4 Onderzoeksmethode / 11
- 1.5 Opbouw van het onderzoek / 13

DEEL I: DE PRINCIPES DIE AAN DE HEFFING VAN OMZETBELASTING TEN GRONDSLAG LIGGEN EN HUN UITWERKING BIJ DE VERDELING VAN HEFFINGSBEVOEGDHEDEN

HOOFDSTUK 2

Toetsingskader / 17

- 2.1 Inleiding / 17
- 2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting / 18
 - 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter / 18
 - 2.2.2 Opvattingen over het rechtskarakter van de omzetbelasting / 21
 - 2.2.3 Doelmatigheid / 23
- 2.3 Neutraliteitsbeginsel / 24
 - 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw / 24
 - 2.3.2 Het beginsel van gelijke behandeling / 27

HOOFDSTUK 3

Uitgangspunten bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting / 33

- 3.1 Inleiding / 33
- 3.2 Belastbare transacties in de omzetbelasting / 35
- 3.3 Een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden / 37
 - 3.3.1 Inleiding / 37
 - 3.3.2 Theorieën over het recht om te heffen / 37
 - 3.3.2.1 De contracttheorie / 37

- 3.3.2.2 De vergoedingstheorie / 38
- 3.3.2.3 De theorie van de fysieke macht / 39
- 3.3.2.4 De soevereiniteitstheorie / 40
- 3.3.3 De verdeling van heffingsbevoegdheden / 41
 - 3.3.3.1 Het baatbeginsel als beginpunt / 41
 - 3.3.3.2 Verschillende uitleggen van het baatbeginsel / 42
 - 3.3.3.3 De theorie van Musgrave / 44
 - 3.3.3.4 Verdeling van heffingsbevoegdheden in een digitale wereld / 48
 - 3.3.3.5 Een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting / 49
- 3.3.4 Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden en woon- en vestigingsplaats / 57
- 3.4 Neutraliteit en de verdeling van heffingsbevoegdheden / 58
 - 3.4.1 Inleiding / 58
 - 3.4.2 Neutraliteit in het Europese recht / 58
 - 3.4.3 Neutraliteit in het internationale belastingrecht / 63
 - 3.4.4 Neutraliteit en de verdeling van heffingsbevoegdheden / 65
 - 3.4.5 Neutraliteit en woon- en vestigingsplaats / 66
- 3.5 Doelmatigheid en de verdeling van heffingsbevoegdheden / 67
 - 3.5.1 Inleiding / 67
 - 3.5.2 Administratieve eenvoud / 68
 - 3.5.2.1 Administratieve eenvoud als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden / 68
 - 3.5.2.2 Administratieve eenvoud in de omzetbelasting / 69
 - 3.5.2.3 Oplossingen ter waarborging van de administratieve eenvoud / 79
 - 3.5.2.4 Alternatieve inningsmodellen / 84
 - 3.5.2.5 Administratieve eenvoud en woon- en vestigingsplaats / 86
 - 3.5.3 Rechtszekerheid / 87
 - 3.5.3.1 Rechtszekerheid als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden / 87
 - 3.5.3.2 Rechtszekerheid en woon- en vestigingsplaats / 89
 - 3.5.4 Waarborgen van controle / 89
 - 3.5.4.1 Waarborgen van controle als uitgangspunt voor de verdeling van heffingsbevoegdheden / 89
 - 3.5.4.2 Handhaving achteraf; de btw-controle / 90
 - 3.5.4.3 Preventieve handhaving; voorkoming van ongewenst gebruik, misbruik en fraude / 95
 - 3.5.4.4 Waarborgen van controle en de woon- en vestigingsplaats / 97
 - 3.5.5 Flexibiliteit / 97
 - 3.5.5.1 Flexibiliteit als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden / 97
 - 3.5.5.2 Flexibiliteit en woon- en vestigingsplaats / 98
- 3.6 De ondernemer als afnemer / 98
- 3.7 De uitgangspunten in de regels voor de plaats van dienst / 103
 - 3.7.1 Inleiding / 103

- 3.7.2 Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden; heffing in het land van verbruik / 103
- 3.7.3 Neutraliteit / 107
- 3.7.4 Administratieve eenvoud / 109
- 3.7.5 Rechtszekerheid / 110
- 3.7.6 Waarborgen van controle / 111
- 3.7.7 Flexibiliteit / 112
- 3.7.8 De uitgangspunten volgens de OESO / 112
- 3.8 Schematisch overzicht / 115

DEEL II: DE INVULLING VAN DE WOON- EN VESTIGINGSPLAATS IN HET POSITIEVE RECHT

HOOFDSTUK 4

De woon- en vestigingsplaats in de btw; Europees perspectief / 125

- 4.1 Inleiding / 125
- 4.2 De woon- en vestigingsplaats in de Europese Btw-richtlijnen / 126
 - 4.2.1 Tweede Richtlijn / 126
 - 4.2.2 Zesde Richtlijn en de Europese Btw-richtlijn (tekst tot en met 2009) / 127
 - 4.2.3 De Achtste en Dertiende Richtlijn / 131
 - 4.2.4 Het voorstel voor een Tiende Richtlijn / 133
 - 4.2.5 Het voorstel voor een Negentiende Richtlijn / 134
 - 4.2.6 De Europese Btw-richtlijn (vanaf 2010) / 134
 - 4.2.7 De Btw-uitvoeringsverordening / 138
- 4.3 De woon- en vestigingsplaats in de Europese jurisprudentie / 142
 - 4.3.1 Zetel van bedrijfsuitoefening / 142
 - 4.3.2 Vaste inrichting / 146

HOOFDSTUK 5

De woon- en vestigingsplaats in de btw; Nederlands perspectief / 157

- 5.1 Inleiding / 157
- 5.2 De woon- en vestigingsplaats in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving / 157
 - 5.2.1 De Wet op de omzetbelasting 1954 / 157
 - 5.2.2 De Wet op de omzetbelasting 1968 (regeling tot en met 1978) / 160
 - 5.2.3 De Wet op de omzetbelasting 1968 (regeling vanaf 1 januari 1979 tot en met 2009) / 162
 - 5.2.4 De Wet op de omzetbelasting 1968 (regeling vanaf 2010) / 165
- 5.3 De woon- en vestigingsplaats in de Nederlandse btw-jurisprudentie / 169
 - 5.3.1 Zetel van bedrijfsuitoefening / 169
 - 5.3.2 Vaste inrichting / 176

HOOFDSTUK 6

De woon- en vestigingsplaats in het directe belastingrecht / 183

- 6.1 Inleiding / 183

- 6.2 De woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen / 184
 - 6.2.1 Inleiding / 184
 - 6.2.2 De woonplaats van een natuurlijk persoon / 185
 - 6.2.3 De vestigingsplaats van een lichaam / 189
 - 6.2.4 De vaste inrichting in de directe belastingen / 191
 - 6.2.4.1 Inleiding / 191
 - 6.2.4.2 Vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting / 192
 - 6.2.4.3 Begin en einde van de vaste inrichting / 197
 - 6.2.4.4 Uitvoering van werk / 197
 - 6.2.4.5 Verrichten van diensten / 199
 - 6.2.4.6 Voorbereidende en hulpwerkzaamheden / 200
 - 6.2.4.7 De vaste vertegenwoordiger / 203
 - 6.2.4.8 Dochtermaatschappij als vaste inrichting? / 207
 - 6.2.4.9 Vaste inrichting in de digitale economie / 208
 - 6.2.5 De woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen in vergelijking met de omzetbelasting / 208
 - 6.2.5.1 De woonplaats van een natuurlijk persoon / 208
 - 6.2.5.2 De vestigingsplaats van een lichaam / 209
 - 6.2.5.3 De vaste inrichting / 209
 - 6.2.5.4 Begin en einde vaste inrichting / 210
 - 6.2.5.5 Vaste inrichting bij uitvoering van werk en het verrichten van diensten / 211
 - 6.2.5.6 Voorbereidende en hulpwerkzaamheden / 212
 - 6.2.5.7 Vaste vertegenwoordiger / 212
 - 6.2.5.8 Vaste inrichting in de digitale economie / 213
- 6.3 Schematisch overzicht / 213

DEEL III: DE INVULLING VAN DE VIER VESTIGINGSPLAATSVORMEN: ZETEL VAN BEDRIJFSUITOEFENING, VASTE INRICHTING, WOON- EN GEBRUIKELIJKE VERBLIJFPLAATS IN DE OMZETBELASTING

HOOFDSTUK 7

De vestigingsplaats van de dienstverrichter / 225

- 7.1 Inleiding / 225
- 7.2 De zetel van bedrijfsuitoefening / 226
 - 7.2.1 Inleiding / 226
 - 7.2.2 De zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon / 230
 - 7.2.3 De zetel van bedrijfsuitoefening van houder- en financieringsmaatschappijen / 240
 - 7.2.4 De zetel van bedrijfsuitoefening van samenwerkingsverbanden / 243
 - 7.2.5 De primaire vestigingsplaats van een natuurlijk persoon / 247
 - 7.2.6 De zetel van bedrijfsuitoefening van een fiscale eenheid / 249
- 7.3 De vaste inrichting / 254
 - 7.3.1 Inleiding / 254
 - 7.3.2 Personeel en middelen / 254

- 7.3.3 Beschikken over / 260
- 7.3.4 Duurzaamheid / 268
 - 7.3.4.1 Inleiding / 268
 - 7.3.4.2 Duurzaamheid naar tijd / 270
 - 7.3.4.3 Verbondenheid met een bepaalde locatie / 272
- 7.4 De toerekening / 274
 - 7.4.1 Inleiding / 274
 - 7.4.2 Toerekening aan zetel, tenzij geen fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict / 275
 - 7.4.3 Toerekening op basis van de feitelijke uitvoering van de prestatie / 279
- 7.5 Toerekening en de verleggingsregeling / 283
- 7.6 De woon- en gebruikelijke verblijfplaats / 286
- 7.7 Wenselijk recht / 288
 - 7.7.1 Inleiding / 288
 - 7.7.2 De zetel van bedrijfsuitoefening op basis van de werkelijke bedrijfsuitoefening / 288

HOOFDSTUK 8

De vestigingsplaats van de afnemer / 295

- 8.1 Inleiding / 295
- 8.2 De belastingplichtige afnemer / 296
 - 8.2.1 Inleiding / 296
 - 8.2.2 De passieve vestiging als vaste inrichting / 297
 - 8.2.3 Begin en einde vaste inrichting / 305
 - 8.2.4 Toerekening van een dienst aan de afnemende vestiging / 308
 - 8.2.4.1 Inleiding / 308
 - 8.2.4.2 Jurisprudentie over de afnemer van een prestatie / 309
 - 8.2.4.3 Relevante factoren om te bepalen wie als afnemer van de prestatie geldt / 320
 - 8.2.4.4 Toerekening van een prestatie aan een afnemer / 324
 - 8.2.4.5 Toerekening van de prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting als afnemer / 325
- 8.3 De niet-belastingplichtige afnemer / 332
 - 8.3.1 Inleiding / 332
 - 8.3.2 De betekenis van de vier vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen / 333
 - 8.3.3 De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een consument / 336
 - 8.3.4 De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband / 339
 - 8.3.5 Secundaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband? / 340
 - 8.3.6 Bewijsvermoedens en bewijsstukken / 345
 - 8.3.6.1 Inleiding / 345
 - 8.3.6.2 Bewijsvermoedens / 346
 - 8.3.6.3 Bewijsstukken / 350

- 8.3.6.4 Combinatieregeling / 353
- 8.4 Wenselijk recht / 355
 - 8.4.1 Inleiding / 355
 - 8.4.2 De zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening bij diensten aan een belastingplichtige / 355
 - 8.4.3 Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter / 356
 - 8.4.4 De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtig rechtspersoon/samenwerkingsverband op basis van de werkelijke activiteiten / 359

DEEL IV: ONDERLINGE RELATIE

HOOFDSTUK 9

Relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting / 367

- 9.1 Inleiding / 367
- 9.2 Prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting / 368
 - 9.2.1 Inleiding / 368
 - 9.2.2 De zaken FCE Bank en Skandia America Corporation / 368
 - 9.2.3 De begrippen 'ieder' en 'persoon' / 370
 - 9.2.4 Zelfstandig / 377
 - 9.2.5 Aanwijzingen uit andere bepalingen / 382
 - 9.2.6 Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting ter voorkoming van misbruik? / 384
- 9.3 De zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting en het recht op aftrek / 392
 - 9.3.1 Inleiding / 392
 - 9.3.2 Het recht op aftrek van voorbelasting in het algemeen / 393
 - 9.3.3 Recht op aftrek van voorbelasting van een zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting / 403
 - 9.3.3.1 De zaken Le Credit Lyonnais en Morgan Stanley / 404
 - 9.3.3.2 Aftrek van voorbelasting bij hoofdhuis en vaste inrichting binnen EU / 407
 - 9.3.3.3 Aftrek van voorbelasting waarbij hoofdhuis of vaste inrichting zich buiten EU bevindt / 416
 - 9.3.4 Het recht op aftrek van voorbelasting en art. 192bis Btw-richtlijn / 417
- 9.4 Vaste inrichting en fiscale eenheid / 418
 - 9.4.1 Inleiding / 418
 - 9.4.2 BNB 2002/287 / 419
 - 9.4.3 De reikwijdte van art. 11 Btw-richtlijn / 421
 - 9.4.4 Grensoverschrijdende fiscale eenheid? / 429
 - 9.4.5 De relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting bij fiscale eenheid / 446

HOOFDSTUK 10

Conclusie / 449

- 10.1 Inleiding / 449
- 10.2 Eerste probleemstelling: invulling vestigingsplaatsvormen en onderlinge relatie bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst / 450
 - 10.2.1 Positief recht / 450
 - 10.2.1.1 De vestigingsplaatsvorm 'zetel van bedrijfsuitoefening' / 450
 - 10.2.1.2 De vestigingsplaatsvorm 'vaste inrichting' / 453
 - 10.2.1.3 Toerekening van een prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting / 456
 - 10.2.1.4 De vestigingsplaatsvormen 'woon-' en 'gebruikelijke verblijfplaats' / 457
 - 10.2.2 Wenselijk recht / 458
 - 10.2.2.1 Zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening / 458
 - 10.2.2.2 Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter / 460
- 10.3 Tweede probleemstelling: prestaties onderling en aftrek van voorbelasting / 461
 - 10.3.1 Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting / 461
 - 10.3.2 Aftrek van voorbelasting bij een ondernemer met verscheidene vestigingen / 463
 - 10.3.3 Vaste inrichting en fiscale eenheid / 464

Literatuurlijst / 465

Jurisprudentielijst / 473

Trefwoordenregister / 485

Gebruikte publicaties / 491

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Inleiding

Dienstverlening is niet weg te denken uit elke moderne samenleving. Een heffing over diensten kan in een als algemene verbruiksbelasting¹ aangeduide belasting als de omzetbelasting dan ook niet achterwege blijven. Toch heeft dienstverlening vanuit de omzetbelasting oorspronkelijk weinig aandacht gehad. De nadruk lag vaak op de behandeling van de levering van goederen in internationaal verband.² Door een aantal technologische en maatschappelijke ontwikkelingen is de belangstelling voor de behandeling van dienstverlening in de omzetbelasting toegenomen. Door digitalisering van de maatschappij worden producten die voorheen fysiek werden geleverd nu digitaal aangeboden, bijvoorbeeld cursussen. De wereldwijde pandemie betreffende COVID-19 en de daaruit volgende noodzaak om sociale contacten te beperken heeft deze ontwikkelingen in een stroomversnelling gebracht. De elektronische snelweg vormt al lang niet alleen meer een hulpmiddel om diensten aan te bieden die vervolgens fysiek worden geleverd. Dienstverlening vindt meer en meer via elektronische weg plaats. Daardoor is voor de ontvanger van een dienst niet meer relevant waar de dienstverrichter is gelokaliseerd en kunnen dienstverrichters hun diensten wereldwijd aanbieden.³ Door de toenemende mobiliteit en ontwikkelingen in de communicatietechnieken internationaliseert onze samenleving steeds meer waardoor ook diensten die wel fysiek worden geleverd niet noodzakelijkerwijs hoeven te worden aangeboden door lokale leveranciers. Door deze ontwikkelingen is meer aandacht gekomen voor de vraag in welk land diensten moeten worden belast en welke aanknopingspunten daarbij moeten worden gehanteerd. In Europees verband kan concreet de wijziging van de regels voor de plaats van dienst met ingang van 1 januari 2010 en per 1 januari 2015 worden genoemd. Naast nieuwe uitdagingen bieden de ontwikkelingen ook nieuwe

1 De eerste alinea van art. 2 van de Eerste Richtlijn luidt: “Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden.”

2 Zie onder meer Verslag namens de Commissie van de interne markt nopens het voorstel van de EEG-commissie aan de Raad voor een tweede richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, zittingsdocumenten Europees Parlement, 1/1966-1967, p. 12 en *Europese BTW-heffing. Rapport van de Commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 202), Deventer: Kluwer 1996, p. 51.

3 *Veranderde aangrijpingspunten voor de belastingheffing* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 213), Deventer: Kluwer 2000, p. 35.

mogelijkheden. Aanknopingspunten die voorheen niet haalbaar waren, kunnen door deze ontwikkelingen nu wel realiseerbaar zijn.

In Nederland heeft sinds de Wet OB 1954 de vestigingsplaats van de dienstverrichter en/of ontvanger van de dienst een rol gespeeld bij het vaststellen of een dienst in Nederland is belast. De Zesde Richtlijn introduceerde de vestigingsplaats van de dienstverrichter en ontvanger van de dienst als relevant aanknopingspunt in Europees verband. De plaats waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting had gevestigd, was daarbij hoofdregel, art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn. Voor een aantal specifiek genoemde diensten gold heffing in het land waar de ontvanger van de dienst was gevestigd, mits deze ontvanger een belastingplichtige was, of een niet-belastingplichtige woonachtig of gevestigd buiten het grondgebied van de Unie, art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn. Inmiddels zijn de plaats-van-dienst-regels uit de Zesde Richtlijn vervangen door nieuwe regels. Daarbij speelt de vestigingsplaats opnieuw een zeer belangrijke rol. Voor diensten aan belastingplichtigen geldt namelijk als hoofdregel: heffing in het land waar de ontvanger van de dienst is gevestigd, art. 44 Btw-richtlijn. Voor diensten aan niet-belastingplichtigen geldt heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd, art. 45 Btw-richtlijn. Ook bij de uitzonderingen op deze hoofdregels van art. 56, tweede lid, art. 58 en art. 59 Btw-richtlijn is de woon- of vestigingsplaats van de afnemer van belang. Met ingang van 1 januari 2025 zullen de woon- en vestigingsplaats van de afnemer ook een rol spelen bij culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, wanneer zij worden gestreamd of anderszins virtueel worden aangeboden.⁴

De vestigingsplaats wordt in het kader van de regels voor de plaats van dienst onderverdeeld in vier vormen: de zetel van bedrijfsuitoefening, de vaste inrichting, de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats. Daarbij vormen de laatste twee restcriteria. Zij komen pas aan de orde bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. Ook andere regelingen uit de Btw-richtlijn noemen de vestigingsplaats van dienstverrichter of ontvanger,⁵ maar behalve bij de levering van gas en elektriciteit (art. 38 Btw-richtlijn) wordt nergens onderscheid gemaakt tussen deze vier vormen van vestiging. De zetel van bedrijfsuitoefening is door de EU-wetgeving aangeduid als een eenvoudig toepasbaar criterium⁶ en heeft in de praktijk tot weinig discussie geleid.⁷ Sinds 1 juli 2011 is het begrip 'zetel van bedrijfsuitoefening' gedefinieerd in art. 10 Btw-uitvoeringsverordening. De vaste inrichting is wel vaak onderwerp van discussie geweest.⁸ Omdat de vestigingsplaatsvorm

4 Richtlijn (EU) 2022/542 van 5 april 2022 *PbEU* L 107, p. 1-12.

5 Bijvoorbeeld art. 11, 194, 196, 214 (tekst vanaf 2010) en art. 227 Btw-richtlijn.

6 Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, *Bull. EG* 1973/11, p. 12.

7 Pas in 2007 werden hierover prejudiciële vragen gesteld en beantwoord door het Hof van Justitie in HvJ 19 april 2007, C-73/06, V-N 2007/36.23 (*Planzer Luxembourg*). Daarna volgde HvJ 6 oktober 2011, C-421/10, V-N 2011/50.20 (*Stoppelkamp*). Hierna is geen arrest meer gewezen over de invulling van het begrip 'zetel van bedrijfsuitoefening'.

8 Onder meer in HvJ 4 juli 1985, C-168/84, *Jur.* 1985, p. 2251 (*Berkholz*), HvJ 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997, p. 1662 (*DFDS*), HvJ 17 juli 1997, C-190/95, V-N 1997, p. 2933 (*ARO Lease*), HvJ 16 oktober 2014, C-605/12, V-N 2014/57.13 (*Welmory*), HvJ 7 mei 2020, C-547/18, *BNB* 2020/102 (*Dong Yang Electronics*), HvJ 3 juni 2021, C-931/19, V-N 2021/27.14 (*Titanium*) en HvJ 7 april 2022, C-333/20, *BNB* 2022/67 (*Berlin Chemie*).

'vaste inrichting' aangrijpt bij de feitelijke bedrijfsuitoefening en dus sterk afhankelijk is van de feitelijke situatie leidt dit in de praktijk regelmatig tot vragen, ondanks de aanwijzingen die zijn gegeven in met name de jurisprudentie. Sinds 1 juli 2011 is de vaste inrichting gedefinieerd in art. 11 Btw-uitvoeringsverordening. De woon- en gebruikelijke verblijfplaats zijn als zodanig nog nooit aan de orde gekomen in de btw-jurisprudentie. De Europese Commissie heeft er enkele standpunten over ingenomen.⁹ Ook vinden we bepalingen over de woon- en gebruikelijke verblijfplaats in art. 12 respectievelijk 13 Btw-uitvoeringsverordening.

Niet alleen het vestigingsplaatsbegrip zelf, maar ook de onderlinge relatie tussen vier vormen van vestiging heeft de nodige aandacht gekregen. Het gaat daarbij met name om de vraag of tussen vestigingen van een onderneming belastbare prestaties plaatsvinden. Als dit niet het geval is, ligt de mogelijkheid van misbruik, met name bij diensten, voor de hand. Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen bijvoorbeeld diensten laten inkopen door een vestiging in een land met een gunstig btw-regime of een land buiten de Europese Unie. Indien die vestiging ook als de afnemende vestiging wordt beschouwd en heffing op grond van art. 44 Btw-richtlijn plaatsvindt in het land waar die vestiging is gelegen, kan een btw-voordeel worden behaald.¹⁰ Maar ook kan de vraag worden gesteld wanneer binnen toepassing van de regels voor de plaats van dienst een prestatie aan de zetel van bedrijfsuitoefening of juist aan (een van) de vaste inrichting(en) moet worden toegerekend. Vooral zal deze vraag opkomen als verscheidene vestigingen bij het verrichten van een prestatie (bij toepassing van art. 45 Btw-richtlijn) of bij het afnemen van een prestatie (bij toepassing van art. 44 Btw-richtlijn) zijn betrokken.

Een uniforme invulling van de vier vestigingsplaatsvormen in alle lidstaten is van groot belang bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Juist de regels voor de plaats van dienst verdelen de heffingsbevoegdheden tussen landen en moeten ervoor zorgen dat geen bevoegdheidsconflicten ontstaan die dubbele heffing of niet-heffing tot gevolg kunnen hebben.¹¹ De woon- en vestigingsplaats van de dienstverrichter en ontvanger van een dienst spelen daarbij een cruciale rol. Meer dan voorheen het geval was, moet een ondernemer sinds 1 januari 2010 de vestigingsplaats van zijn afnemer vaststellen.¹² Het is ook daarom van groot belang dat voldoende duidelijkheid bestaat over de invulling van de woon- en vestigingsplaats en dat tevens duidelijk is wanneer een prestatie kan worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening of juist (een van) de vaste inrichting(en). Veel duidelijkheid over de invulling van de vier vestigingsvormen is er echter nog steeds niet.

Technologische en maatschappelijke ontwikkelingen zijn ook van invloed op de plaats waar personen zijn gevestigd en de wijze waarop moet worden vastgesteld waar zij zijn gevestigd. Door toegenomen mobiliteit en communicatietechnieken is het bijvoorbeeld mogelijk dat een onderneming wordt aangestuurd vanuit een ander land dan waar de

9 Btw-comité, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1 (2009) 108658-EN, p. 8-11.

10 J.J.P. Swinkels, 'Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes', *International VAT monitor*, November/December 2006, p. 418.

11 Zie bijvoorbeeld HvJ *Berkholz*, reeds aangehaald, r.o. 14.

12 Vanaf 1 januari 2010 geldt op grond van art. 44 Btw-richtlijn als hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen dat zij belast zijn in het land waar de ontvanger van een dienst is gevestigd.

feitelijke dienstverrichting plaatsvindt.¹³ Naast de vraag hoe de vier vormen van vestiging die worden gebruikt bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst moeten worden ingevuld, kan dus ook de vraag worden gesteld of de invulling die de EU-wetgever aan deze vier vormen heeft willen geven in de huidige tijd nog wel houdbaar is. Omdat sommige dienstverlening in de huidige tijd gemakkelijk op afstand kan geschieden, kan tevens de vraag worden gesteld of de vestigingsplaats van de dienstverrichter of ontvanger van een dienst in het geheel nog wel bruikbaar is als belangrijkste aanknopingspunt bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst.

Dit onderzoek handelt over de invulling van de vier vestigingsvormen en hoe hun onderlinge relatie is in het licht van de regels voor de plaats van dienst. Ook wordt aandacht besteed aan de vraag hoe moet worden omgegaan met ondernemers met verscheidene vestigingen voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting, onderlinge kostendoorbelastingen en het tegen vergoeding voor elkaar verrichten van werkzaamheden.

1.2 De regels voor de plaats van dienst in de Europese btw

De regels voor de plaats van dienst hebben als primaire doelstelling de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten en lidstaten en derde landen te verdelen om zodoende dubbele heffing of niet-heffing van btw te voorkomen.¹⁴ Het aanknopingspunt woon- of vestigingsplaats van de dienstverrichter of afnemer functioneert daarbij slechts als middel om deze doelstelling te bereiken. Sinds 1 januari 2010 kennen de regels voor de plaats van dienst twee hoofdregels: een hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen en een hoofdregel voor diensten aan niet-belastingplichtigen. Bij toepassing van de hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen vindt heffing plaats in het land waar de ontvanger van de prestatie de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting worden de diensten belast daar waar de ontvanger zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 44 Btw-richtlijn en art. 6, eerste lid, Wet OB 1968. Indien de dienstverrichter niet in de lidstaat van de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd en ook geen vaste inrichting heeft in dat land die bij het verrichten van de dienst is betrokken, is de afnemer verplicht de btw te voldoen, art. 192bis jo. 196 Btw-richtlijn en art. 12, tweede lid, jo. vierde lid, Wet OB 1968. Dienstverrichters hoeven zich dus niet in elke lidstaat waar zij afnemers hebben voor de btw te registreren en aan aangifte- en administratieve verplichtingen te voldoen. Diensten aan niet-belastingplichtigen zijn volgens de hoofdregel belast in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten echter verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter op een andere plaats dan waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd dan vindt heffing plaats in het

13 The impact of the Communications revolution on the application of 'Place of effective management' as a tie breaker Rule, Discussion paper OECD February 2001, punt 37 en 42-44.

14 Het voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing wordt bijvoorbeeld benadrukt in de Toelichting op het Voorstel voor een Tweede Richtlijn, onderdeel van zittingsdocumenten 51/1965-1966, p. 11 en 12.

land waar die vaste inrichting is gevestigd. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting zijn diensten belast in het land waar de dienstverrichter zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 45 Btw-richtlijn en art. 6, tweede lid, Wet OB 1968. Niet-belastingplichtige rechtspersonen met een btw-identificatienummer worden voor toepassing van de regels voor de plaats van dienst ook beschouwd als belastingplichtigen. Hetzelfde geldt voor belastingplichtigen met een niet-ondernemersdeel als zij prestaties afnemen met dat niet-ondernemersdeel, art. 43 Btw-richtlijn en art. 7, zevende lid, Wet OB 1968. De regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen gelden echter niet wanneer een belastingplichtige diensten afneemt die zijn bestemd voor eigen privégebruik of privégebruik van zijn personeel.¹⁵ Op de hoofdregels voor de plaats van dienst geldt een aantal uitzonderingen. De uitzonderingen zijn volgens de EU-wetgever noodzakelijk omwille van administratieve en beleidsredenen.¹⁶ Indien een van de uitzonderingen van toepassing is, moet deze worden toegepast. De uitzonderingen gaan voor op de hoofdregel.¹⁷ Over de onderlinge verhouding van de uitzonderingen heeft het Hof van Justitie nog niet geoordeeld. In de zaak *Geelen*¹⁸ kwam het Hof van Justitie niet toe aan de beantwoording van de prejudiciële vragen van de Hoge Raad hierover.

De eerste uitzondering geldt voor bemiddelingsdiensten aan niet-belastingplichtigen. Deze diensten worden belast in het land waar de levering of dienst waarbij wordt bemiddeld, is belast, art. 46 Btw-richtlijn en art. 6a Wet OB 1968. Bemiddelingsdiensten aan belastingplichtigen vallen onder de hoofdregel.¹⁹ Van bemiddeling is sprake indien de dienstverrichter handelt op naam en voor rekening van een ander. Dit kan de koper of de verkoper zijn, maar ook beiden.²⁰

Een tweede uitzondering geldt voor diensten met betrekking tot onroerend goed, art. 47 Btw-richtlijn en art. 6b Wet OB 1968. De uitzondering geldt zowel voor diensten aan belastingplichtigen als diensten aan niet-belastingplichtigen. Diensten met betrekking tot onroerend goed zijn belast in het land waar het onroerend goed is gelegen. In de zaak *Heger*²¹ stelt het Hof van Justitie dat alleen de diensten die een voldoende rechtstreeks verband hebben met de onroerende zaken onder deze uitzondering vallen. Ten aanzien van de overdracht van visrechten stelt het Hof in deze zaak dat sprake is van een voldoende verband. De rivier waarop deze visrechten betrekking hebben, vormt een onmisbaar hoofdbestanddeel van de dienst. Bovendien valt de plaats waar het onroerend goed is gelegen samen met de plaats van het uiteindelijk gebruik van de dienst. Art. 31bis Btw-uitvoeringsverordening geeft aan dat van een dienst met betrekking tot onroerend goed sprake is als diensten een voldoende rechtstreeks verband met het onroerend goed hebben en dat dat het geval is indien: 1) zij zijn afgeleid van een onroerend goed en dit goed een essentieel onderdeel is van de dienst en centraal staat bij en van wezenlijk belang

15 Vierde overweging van de considerans van Richtlijn 2008/8/EG en art. 19 Btw-uitvoeringsverordening.

16 Derde overweging van de considerans van Richtlijn 2008/8/EG.

17 HvJ 26 september 1996, C-327/94, V-N 1997, p. 1225 (*Dudda*).

18 HvJ 8 mei 2019, C-568/17, BNB 2019/116 (*Geelen*).

19 Bemiddeling bij onroerend goed valt echter onder de uitzondering van art. 47 Btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6b Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010).

20 Art. 9 Btw-verordening.

21 HvJ 7 september 2006, C-166/05, V-N 2006/47.14 (*Heger*).

is voor de verrichte diensten; of 2) wanneer zij worden verricht voor of zijn gericht op een onroerend goed met als doel de juridische of fysieke wijziging van dat goed. Lid 2 van dit artikel geeft voorbeelden van diensten die als diensten met betrekking tot onroerend goed kunnen worden aangemerkt. Lid 3 van dit artikel geeft voorbeelden van diensten die juist niet als diensten met betrekking tot onroerend goed kunnen worden aangemerkt. Art. 13ter Btw-uitvoeringsverordening definieert wanneer sprake is van onroerend goed. Verder kan worden gewezen op explanatory notes²² van de Europese Commissie. Hoewel het gaat om een niet juridisch bindende toelichting, zogenoemde soft law, is deze toelichting van betekenis bij de uitleg van de plaats-van-dienst-regels in de praktijk.

De derde uitzondering geldt voor personenvervoersdiensten en geldt wederom voor zowel diensten aan belastingplichtigen als aan niet-belastingplichtigen. Personenvervoersdiensten zijn belast waar de vervoersdienst plaatsvindt naar verhouding van de afgelegde afstanden, art. 48 Btw-richtlijn en art. 6c, eerste lid, Wet OB 1968. Indien bij personenvervoer verscheidene lidstaten worden doorkruist, moet in elke lidstaat btw worden voldaan. Daarbij moet de totale vergoeding worden verdeeld over de landen naar verhouding van de afgelegde afstanden. Met andere kostenelementen, zoals de mate van arbeid van de chauffeur, mag geen rekening worden gehouden.²³

De vierde uitzondering is die van goederenvervoersdiensten voor niet-belastingplichtigen. Intracommunautaire goederenvervoersdiensten, vervoersdiensten van de ene naar de andere lidstaat, zijn belast in het land van vertrek. Alle andere goederenvervoersdiensten zijn net als personenvervoersdiensten belast in het land waar zij plaatsvinden naar verhouding van de afgelegde afstanden, art. 49 en 50 Btw-richtlijn en art. 6c, tweede en derde lid, Wet OB 1968. Voor goederenvervoersdiensten aan belastingplichtigen geldt de hoofdregel voor belastingplichtigen van art. 44 Btw-richtlijn en art. 6, eerste lid, Wet OB 1968.

De vijfde uitzondering geldt voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen. Deze diensten zijn belast in het land waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. De uitzondering geldt zowel voor diensten aan belastingplichtigen als diensten aan niet-belastingplichtigen. De EU-wetgever is van mening dat de btw moet worden uitbetaald in de lidstaat waar de diensten materieel worden verricht en niet in de staat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, als de organisator van het evenement in die staat de door de eindverbruiker verschuldigde bedragen int (met als belastinggrondslag alle diensten waarvan de kosten worden opgenomen in de prijs van de door de eindverbruiker betaalde dienst).²⁴ Vanaf 1 januari 2011 geldt de uitzondering slechts bij diensten aan belastingplichtigen indien sprake is van toegang verlenen tot een evenement (art. 53 Btw-richtlijn en art. 6d Wet OB 1968). Voor diensten aan niet-belastingplichtigen gelden die eisen niet en volstaat dat sprake is van een van de hiervoor

22 Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013) van 26 oktober 2015, European Union, 2015, ISBN 978-92-79-52244-4 doi.org/10.2778/495705, KP-01-15-771-EN-N.

23 HvJ 6 november 1997, C-116/96, V-N 1998/4.13 (*Reisebüro Binder*).

24 HvJ *Dudda*, reeds aangehaald, r.o. 24.

genoemde activiteiten (art. 54, eerste lid, Btw-richtlijn en art. 6^e, eerste lid, Wet OB 1968). Van toegang verlenen tot is sprake indien in ruil voor een biljet of tegen betaling (inclusief betaling in de vorm van een abonnement, seizoensticket of periodieke bijdrage) toegang wordt verleend tot een evenement, art. 32, eerste lid, Btw-uitvoeringsverordening. Volgens het Hof van Justitie is bij een vijfdaagse accountancy cursus waar men zich vooraf voor moet registreren en vooraf moet betalen sprake van toegang verlenen tot een evenement.²⁵ Ook met vervoer samenhangende diensten, als laden en lossen en expertises en werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken verricht voor niet-belastingplichtigen zijn belast in het land waar zij daadwerkelijk plaatsvinden, art. 54, tweede lid, Btw-richtlijn en art. 6e Wet OB 1968. In een situatie waarin gemakkelijksdiensten op afstand werden verricht, oordeelde het Hof van Justitie dat de plaats waar de diensten materieel worden verricht de plaats is waar de organisator de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht of, bij gebreke daarvan, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.²⁶ Per 1 januari 2025 worden de regels aangepast en geldt in geval van het streamen of anderszins virtueel aanbieden van deze diensten dat de plaats van dienst zowel in geval van diensten aan belastingplichtigen (via de hoofdregel) als diensten aan niet-belastingplichtigen (via een toe te voegen uitzondering) de plaats is waar de afnemer woont of is gevestigd.²⁷

Een zesde uitzondering geldt voor restaurant- en cateringdiensten. Deze diensten zijn belast in het land waar zij materieel worden verricht, art. 55 Btw-richtlijn en art. 6f, eerste lid, Wet OB 1968. De regeling geldt zowel voor diensten aan belastingplichtigen als aan niet-belastingplichtigen. Worden restaurant- en cateringdiensten verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het in de Unie verrichte gedeelte van passagiersvervoer, dan vindt heffing plaats in het land van vertrek, art. 57 Btw-richtlijn en art. 6f, tweede lid, Wet OB 1968.

Een zevende uitzondering geldt voor verhuur van vervoermiddelen. Kortdurende verhuur is belast in het land waar het vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, ongeacht of de afnemer een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige is. Langdurende verhuur was tot 1 januari 2013 belast volgens de hoofdregels voor de plaats van dienst. Met ingang van 1 januari 2013 is langdurende verhuur aan niet-belastingplichtigen belast in het land waar de afnemer is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 56, tweede lid, Btw-richtlijn. Voor diensten aan belastingplichtigen is de hoofdregel blijven gelden. Heffing vindt dus plaats in het land waar de afnemer is gevestigd bij langdurende verhuur aan zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen. Kortdurende verhuur is verhuur voor maximaal dertig dagen. Bij vaartuigen geldt een maximum van negentig dagen, art. 56, derde lid, Btw-richtlijn en art. 6g, vierde lid, Wet OB 1968.

De achtste uitzondering geldt voor telecommunicatie-, omroep- en langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtigen. Heffing vindt plaats in het land waar

25 HvJ 13 maart 2019, C-647/17, V-N 2019/16.19 (*Srf konsulterna*).

26 HvJ *Geelen*, reeds aangehaald.

27 Richtlijn (EU) 2022/542 van 5 april 2022 *PbEU* L 107, p. 1-12.

de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 58 Btw-richtlijn en art. 6h Wet OB 1968. De regeling zorgt ervoor dat het voor de niet-belastingplichtige niet meer uitmaakt in welk land degene die hem diensten verleent, is gevestigd en zorgt dus voor gelijke concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Ondernemers hoeven zich niet in elk land waar zij afnemers hebben voor de omzetbelasting te registreren en aan hun aangifteverplichtingen te voldoen. Er geldt een bijzonder regime op basis waarvan ondernemers aangifte kunnen doen in één lidstaat, het eenloketsysteem. Tot 1 juli 2021 gold dit alleen voor dienstverrichters van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten. Per 1 juli 2021 geldt dit systeem voor alle B2C-diensten aan afnemers in de EU.

De negende en laatste uitzondering geldt voor een aantal specifiek genoemde diensten. Het betreft: 1) de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, handelsmerken en soortgelijke rechten; 2) diensten op het gebied van de reclame; 3) diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede gegevensverwerking en informatieverschaffing; 4) de verplichting om een beroepsactiviteit of een in dit artikel vermeld recht geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen; 5) bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten; 6) het beschikbaar stellen van personeel; 7) de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen; en 8) het bieden van toegang tot aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen alsmede het verrichten van transport- en transmissiediensten via deze systemen en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten. Deze diensten zijn belast in het land waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, wanneer de afnemer is gevestigd respectievelijk zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft buiten de Unie, art. 59 Btw-richtlijn en art. 6i Wet OB 1968. Gevolg is dus dat deze diensten niet belast zijn in de EU.

Indien diensten als bedoeld in art. 44, 45, 56, 58 en 59 Btw-richtlijn op basis van de hiervoor besproken regels zijn belast in een van de lidstaten kunnen zij besluiten om deze diensten toch niet in de heffing te betrekken als het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten buiten de Unie plaatsvinden. Indien de genoemde diensten op basis van de besproken regels belast zijn buiten de Unie kunnen lidstaten bepalen dat omzetbelasting in hun land is verschuldigd wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie op het grondgebied van hun land plaatsvinden, art. 59bis Btw-richtlijn. In de zaak *Athesia Druck* geeft het Hof van Justitie aan dat het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van reclamediensten plaatsvinden in het land van waaruit de reclameboodschappen worden verspreid. Bij Italiaanse media, zoals in de zaak *Athesia Druck*, zal dit Italië zijn.²⁸ In de zaak *SK Telecom*²⁹ oordeelde het Hof van Justitie dat roamingdiensten van een Zuid-Koreaanse telecommatenschap aan haar Zuid-Koreaanse klanten die op dat moment in Oostenrijk verbleven, belast waren in Oostenrijk en dat daarbij niet van belang is of dezelfde diensten ook in Zuid-Korea belast waren.

28 HvJ 19 februari 2009, C-1/08, V-N 2009/11.19 (*Athesia Druck*), r.o. 29 en 30.

29 HvJ 15 april 2021, C-593/19, V-N 2021/21.16 (*SK Telecom*).

1.3 Probleemstelling

Hoewel het van groot belang is dat de vier vestigingsplaatsvormen op uniforme wijze worden uitgelegd, bestaat op dit moment nog onvoldoende duidelijkheid over de invulling daarvan. Hetzelfde geldt voor hun onderlinge relatie. Dit onderzoek handelt over de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen: zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats in het kader van de regels voor de plaats van dienst. De btw-heffing over goederen blijft in dit onderzoek buiten beschouwing. Slechts daar waar een vergelijking tussen btw-heffing over goederen en diensten van belang is voor de vraag hoe btw-heffing over diensten zou moeten plaatsvinden, komt de btw-behandeling van goederenleveringen aan de orde. De onderlinge relatie tussen de vier vestigingsplaatsvormen komt in dit onderzoek uitgebreid aan bod. De invulling van de vier vestigingsplaatsvormen en hun onderlinge relatie wordt daarbij in verband gebracht met het rechtskarakter van de omzetbelasting en de heffingssystematiek, evenals het in de omzetbelasting zo belangrijk geachte neutraliteitsbeginsel.

De omzetbelasting heeft mijns inziens het rechtskarakter van een verbruiksbelasting (zie par. 2.2.2). Aan de doelstelling van de omzetbelasting als deze als verbruiksbelasting wordt aangeduid,³⁰ worden in zekere mate concessies gedaan door de heffingssystematiek van de omzetbelasting, de heffing bij de ondernemer bij wie de consument zijn bestedingen doet. Binnen de totstandkoming van de regels voor de plaats van dienst uit zich dit doordat men steeds worstelt met enerzijds de wens van heffing in het land van verbruik en anderzijds een vormgeving van de regels die voor ondernemers administratief niet te gecompliceerd is (zie par. 3.7.4). De doelstelling van de omzetbelasting gebaseerd op het rechtskarakter van deze belasting is echter het uitgangspunt. Slechts in beperkte mate kunnen door de heffingssystematiek concessies worden gedaan.

In de omzetbelasting speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. De totstandkoming van de interne markt in de Europese Unie eist dat ondernemers uit verschillende lidstaten op gelijke voet met elkaar kunnen concurreren. Daartoe is het noodzakelijk dat binnen elk land op soortgelijke goederen en soortgelijke diensten eenzelfde btw-bedrag rust, zodat een product niet door de belastingheffing op zich aantrekkelijker of minder aantrekkelijk wordt voor de consument. De regels voor de plaats van dienst en bijgevolg ook de invulling van de vier daarin genoemde vestigingsplaatsvormen moeten zoveel mogelijk bijdragen tot verwezenlijking van een dergelijke gelijke belastingheffing.

De eerste en belangrijkste probleemstelling van dit onderzoek luidt dan ook:

Hoe dienen de vier vestigingsplaatsvormen te worden ingevuld en hoe dient hun onderlinge relatie te zijn bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst, zodat deze in overeenstemming is met het rechtskarakter van de omzetbelasting en het neutraliteitsbeginsel, rekening houdend met de heffingssystematiek van de omzetbelasting?

30 De omzetbelasting wordt ook wel eens als bestedingsbelasting aangeduid, bijvoorbeeld J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: FED 1973, p. 7, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer 1992, p. 14-16 en G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007, p. 27.

Doel van de wetenschapper is niet alleen om te onderzoeken hoe iets in elkaar zit, maar ook hoe dit in elkaar zou moeten zitten. Niet alleen wat het positieve recht is, maar ook wat wenselijk recht is. Onder positief recht dient hierbij mijns inziens te worden verstaan het geldende recht zoals dit in wet- en regelgeving is opgenomen en door de rechters is uitgelegd, zodanig dat het vast staat. Het positieve recht begint in zijn oorsprong met de wet, maar wordt later door rechters nader vormgegeven. Het positieve recht is een gegeven. Er kan niet van worden afgeweken, tenzij de wetgever de wet wijzigt of de hoogste Nederlandse rechter, de Hoge Raad of het Hof van Justitie 'om' gaat en zijn oordeel over de uitleg van de wet wijzigt. Het positieve recht kan op punten nog niet duidelijk zijn en nader moeten worden ingevuld door de rechters. Standpunten die men in de literatuur hierover inneemt, moeten mijns inziens niet worden beschouwd als een pleidooi voor wenselijk recht, maar een pleidooi voor een wenselijke invulling van het positieve recht. Van wenselijk recht kan pas worden gesproken als het positieve recht geen nadere uitleg in de jurisprudentie behoeft. Wenselijk recht wijkt af van het geldende recht zoals dit in wet- en regelgeving en jurisprudentie is neergelegd. In dit onderzoek zal naast de wijze waarop momenteel de vier vestigingsplaatsvormen worden ingevuld en hoe hun onderlinge relatie is (het positieve recht), ook de nodige aandacht zijn voor de vraag hoe het zou moeten zijn (het wenselijke recht). Daarbij zullen het rechtskarakter, de heffingssystematiek van de omzetbelasting en het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol spelen. Op het gebied van de vestigingsplaats in de omzetbelasting en de onderlinge relatie tussen de vier vestigingsplaatsvormen zijn er nog veel niet betreden paden, zodat ook het positieve recht op sommige punten nog niet duidelijk is ingevuld. Op die punten zal worden gezocht naar een wenselijke invulling van het positieve recht.

Een onderzoek naar de vier vestigingsplaatsvormen in de omzetbelasting is niet compleet zonder een onderzoek naar de bijzondere positie die een onderneming met verscheidene vestigingen binnen de omzetbelasting oplevert. Doordat sprake is van één ondernemer met vestigingen die zich in verschillende landen bevinden doet zich een aantal praktische problemen voor. De autoriteiten van elk land hebben over het algemeen slechts zicht op wat er in hun eigen land gebeurt. Wanneer een vestiging een prestatie afneemt die eigenlijk is bestemd voor een andere vestiging komen vragen op als:

1. Wie moet als afnemer van deze prestatie worden beschouwd?
2. Moeten tussen beide vestigingen belastbare prestaties worden aangenomen om de heffing van btw in goede banen te leiden?
3. Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting voor deze afgenomen prestatie worden bepaald?

Voor de beantwoording van dergelijke vragen spelen opnieuw het rechtskarakter, de heffingssystematiek en het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. Zo brengt het rechtskarakter van de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting (zie par. 2.2.2) met zich dat heffing zou moeten plaatsvinden in het land van de vestiging voor wie de dienst is bestemd. Door de heffingssystematiek van de omzetbelasting is dit echter vaak niet haalbaar. Het is immers de dienstverrichter die bij toepassing van art. 44 Btw-richtlijn moet vaststellen voor wie de dienst is bestemd. Hij zal niet altijd zicht hebben op de interne verhoudingen tussen de vestigingen en zal dus niet altijd kunnen bepalen voor welke vestiging zijn dienst is bestemd. Het neutraliteitsbeginsel laat zich onder meer gelden bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek moet worden bepaald uitgaande van het gebruik dat van een goed of dienst wordt gemaakt. Dat principe kan niet worden