

6/7  
~

## Btw en de digitale portemonnee

Mr. B.T.J.G. van Osch en M.W.J. Timmers MSc

## Besluit bijzonder overheidstoezicht voor beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen; heel bijzonder

Mr. E.J. Makkus en mr. L. Neijtzell de Wilde

## Gratis SPV bij een product: samen één onder CPP?

Jeroen Bijl

## Waar is dat seminar ... belast?

Mr. Pieter Tielemans en Kaz van Orsouw MSc

## Btw-nieuws

# BtW Brief

*Maandblad met informatie inzake de omzetbelasting*



Afl. 6/7 juni/juli 2019

### 48 Btw en de digitale portemonnee / 3

Belastingheffing in het licht van de digitale economie is een actueel onderwerp. De discussie wordt op nationaal, EU en OESO-niveau gevoerd en van eenduidigheid is nog lang geen sprake. In dat kader heeft Rechtbank Noord-Holland recent uitspraak gedaan in een zaak met als onderwerp de btw-aftrek voor de exploitant van een e-wallet, een digitale portemonnee. In dit artikel gaan auteurs in op deze zaak en btw-heffing van dit soort diensten in het algemeen.

### 49 Besluit bijzonder overheidstoezicht voor beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen; heel bijzonder / 6

In deze bijdrage vergelijken auteurs de invulling die de staatssecretaris geeft aan het begrip 'bijzonder overheidstoezicht' met de kaders zoals die in de rechtspraak zijn geformuleerd. Zij gaan in op de achtergrond van de vrijstelling voor collectief vermogensbeheer alsmede op het door de staatssecretaris gepubliceerde Besluit. Vervolgens beschrijven ze de invulling die zowel de Europese als de Nederlandse wetgeving en rechtspraak heeft gegeven aan het begrip 'bijzonder overheidstoezicht'.

### 50 Gratis SPV bij een product: samen één onder CPP? / 11

Op 1 januari jongstleden zijn de nieuwe, Europese, btw-regels voor vouchertransacties van kracht geworden. Hieraan is in de fiscale literatuur al de nodige aandacht besteed. In dit stuk gaat auteur in op één aspect dat tot nu toe onderbelicht is gebleven, namelijk het mogelijke effect van de CPP-doctrine op de 'prestatiefictie' van art. 28 zh lid 1 Wet OB 1968.

### 51 Waar is dat seminar ... belast? / 13

Hoe moet een door een beroepsvereniging georganiseerd seminar, waar beroepsgerelateerde vraagstukken aan de orde komen, voor de btw-heffing worden geduid? Wat is de plaats van dienst? Is hier sprake van een evenement waarvoor toegang wordt verleend? Dit zijn de vragen waarover het HvJ onlangs heeft beslist in de zaak Srf konsulterna. In deze bijdrage analyseren auteurs het arrest Srf konsulterna van het HvJ en de plaats-van-dienstregels die een rol spelen. Tot slot besteden zij kort aandacht aan de gevolgen voor de praktijk.

Btw-nieuws / 16

### Redactie

Mr. dr. J.T. Sanders (Hof Den Haag)  
Mr. C.M. Ettema (A-G bij de Hoge Raad)

### Medewerkers

Mr. G.J. van Bruggen (Ernst & Young, Belastingadviseurs)  
Mr. J.P.M. Linssen (Jacq Linssen btw advies, Maastricht University)  
Mr. dr. G.J. van Norden (KPMG Meijburg & Co, Universiteit van Tilburg)  
Mr. B.T.J.G. van Osch (PwC Indirect Taxes)  
Mr. J. Sanders jr. (RELX)  
Mr. Pieter Tjelemans (HLB Van Daal Adviseurs en Accountants)  
Mr. A. Vroon (Belastingdienst)  
Mr. M.D.J. van der Wulp (BTW-INSTITUUT)

### Redactiesecretariaat

Drs. J.D. Mastebroek, btwbrief-NL@wolterskluwer.com

### Redactieadres

Redactie BtwBrief  
Postbus 23  
7400 GA Deventer

### Uitgever

Drs. M.C. Benjamins, Ilona.Benjamins@wolterskluwer.com

### Citeerwijze

BtwBrief jaar/publicatienummer  
Bijvoorbeeld: BtwBrief 2019/12

### Verschijning

10 maal per jaar.

### Abonnementen

Raadpleeg voor de abonnementsmogelijkheden en de bijbehorende prijzen: [www.wolterskluwer.nl/shop](http://www.wolterskluwer.nl/shop)

### Klantenservice

Onze klantenservice kunt u bereiken via:  
[www.wolterskluwer.nl/klantenservice](http://www.wolterskluwer.nl/klantenservice)

### Aanvullende informatie

BtwBrief: Tijdschrift met informatie inzake de btw.

### Auteursrecht

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

### Disclaimer

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaardt de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

### Algemene voorwaarden en privacy statement

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: [www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden](http://www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden). Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via [www.wolterskluwer.nl/privacy-cookies](http://www.wolterskluwer.nl/privacy-cookies).

### Standaardpublicatievoorwaarden

Op iedere inzending van een bijdrage of informatie zijn van toepassing de Standaardpublicatievoorwaarden van Wolters Kluwer Nederland BV, gedeponeerd ter griffie van de Rechtbank Amsterdam onder nr. 121/2004. De Standaardpublicatievoorwaarden kunt u raadplegen via: [www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden](http://www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden).

### ISSN 0922-9566

[www.wolterskluwer.nl](http://www.wolterskluwer.nl)

Zie inhoud van deze uitgave ook op:  
[www.wolterskluwer.nl/navigator](http://www.wolterskluwer.nl/navigator)

NAVIGATOR

Nederlands uitgeversverbond  
**mvw**  
media voor vak & wetenschap

## Waar is dat seminar ... belast?

BtwBrief 2019/51

Hoe moet een door een beroepsvereniging georganiseerd seminar, waar beroepsgerelateerde vraagstukken aan de orde komen, voor de btw-heffing worden geïdentificeerd? Wat is de plaats van dienst? Is hier sprake van een evenement waarvoor toegang wordt verleend? Dit zijn de vragen waarover het HvJ onlangs heeft beslist in de zaak Srf konsulterna. In deze bijdrage analyseren wij het arrest Srf konsulterna van het HvJ<sup>2</sup> en de plaats-van-dienstregels die een rol spelen. Tot slot besteden wij kort aandacht aan de gevolgen voor de praktijk.

### Srf konsulterna

Srf konsulterna (Konsulterna), een in Zweden gevestigde vennootschap, is onderdeel van een beroepsvereniging voor accountancy- en salarisconsultants. Konsulterna verzorgt meerdaagse opleidingen over diverse accountancy-vraagstukken in de vorm van seminars. De seminars worden aangeboden aan zowel leden als niet-leden van de beroepsorganisatie. Wel moeten de deelnemers beschikken over bepaalde vaardigheden en relevante beroepservaring.

Alle deelnemers aan de seminars zijn btw-ondernemer en zijn in Zweden gevestigd of hebben daar ten minste een vaste inrichting. De meeste seminars worden verzorgd in Zweden. Enkele seminars worden georganiseerd in andere EU-lidstaten.

Met betrekking tot deze seminars wil Konsulterna de btw-behandeling vooraf afstemmen en heeft de Skatterättsnämnd (Zweedse commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen) verzocht te beslissen of de seminars zijn belast in het land waar het seminar plaatsvindt<sup>3</sup> of, volgens de hoofdregel, daar waar de afnemers zijn gevestigd<sup>4</sup> (meestal Zweden). De Skatterättsnämnd besluit dat de seminars, met toepassing van de hoofdregel van art. 44, voor de btw in Zweden belast zijn. De Skatteverk (Zweedse fiscus) kon zich niet vinden in deze beslissing en heeft beroep aangetekend. De behandelend rechter heeft vervolgens het HvJ gevraagd of de uitdrukking 'toegang tot evenementen' in art. 53 Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze is uitgestrekt tot een dienst die bestaat in een cursus van vijf dagen over accountancy, die enkel wordt verzorgd voor belastingplichtigen en waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt.<sup>5</sup>

HvJ

Het HvJ stelt vast dat een seminar zoals verzorgd door Konsulterna valt onder de werking van art. 53 Btw-richtlijn, gelezen in combinatie met art. 32 van de uitvoeringsverordening.<sup>6</sup> De plaats waar het seminar feitelijk plaatsvindt is dus bepalend.

Het HvJ concludeert dat sprake is van toegang verlenen tot een evenement zoals bedoeld in art. 53, wanneer de dienstverlening in essentie erin bestaat dat in ruil voor een toegangsbewijs of tegen betaling toegang verleend wordt tot het evenement. De seminars zoals georganiseerd door Konsulterna vereisen de fysieke aanwezigheid van de deelnemers en de toegang tot het evenement, die wordt verleend tegen inwisseling van een toegangsbewijs. De georganiseerde seminars vallen dus onder de werkingssfeer van art. 53 Btw-richtlijn.<sup>7</sup>

Verder stelt het HvJ vast dat de splitsing van de activiteit in het toegang verlenen tot en het deelnemen aan het seminar, zoals voorgesteld door de Skatterättsnämnd, kunstmatig zou zijn en daarom niet aanvaardbaar is voor de bepaling van de plaats van dienst.<sup>8</sup> Het verlenen van toegang tot de seminars is immers essentieel om te kunnen deelnemen. De beide onderdelen van de prestatie zijn dermate nauw met elkaar verbonden dat deze één geheel vormen.<sup>9</sup>

Bovendien herinnert het HvJ aan de logica die aan de bepaling van de plaats van dienst ten grondslag ligt, namelijk dat de prestaties zo veel mogelijk belast dienen te worden waar de goederen en diensten werkelijk worden gebruikt.<sup>10</sup> De vaststelling van de plaats van dienst in de lidstaten waar de seminars werkelijk plaatsvinden past binnen deze logica, aldus het HvJ.<sup>11</sup>

Tot slot herinnert het HvJ aan de rechtskracht van de considerans bij een unierechtelijke bepaling. De belastbaarheid van de seminars in het land waar deze feitelijk plaatsvinden heeft namelijk extra administratieve verplichtingen tot gevolg voor de betrokkenen, terwijl de considerans bij de richtlijn<sup>12</sup> juist vermeldt dat voor zover mogelijk zou moeten worden voorkomen dat aan marktdeelnemers onevenredig zware lasten worden opgelegd. Het is echter vaste rechtspraak dat de considerans geen bindende rechtskracht heeft, maar slechts als hulpmiddel kan worden gebruikt. Wanneer de tekst van de richtlijn leidt tot een gevolg dat niet in lijn is met de considerans, gaat de richtlijntekst voor.<sup>13</sup> Strijdigheid tussen de considerans en het (huidige) art. 53 Btw-richtlijn kan de toepassing van het richtlijnartikel, zoals betoogd door Konsulterna, niet voorkomen.<sup>14</sup>

1 Mr. Pieter Tielemans en Kaz van Orsouw MSc zijn verbonden aan HLB Van Daal Adviseurs en Accountants.

2 HvJ 13 maart 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna).

3 Art. 53 Btw-richtlijn: 'verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangsverlening samenhangende diensten'.

4 Art. 44 Btw-richtlijn.

5 HvJ 13 maart 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punt 18.

6 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011.

7 HvJ 13 maart 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punten 24 en 25.

8 HvJ 10 november 2016, zaak C-432/15 (Baštová), punt 70.

9 HvJ 13 maart 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punten 26 en 27.

10 HvJ 8 december 2016, zaak C-453/15 (A en B), punt 19.

11 HvJ 13 maart 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punten 29 en 30.

12 Overweging 6 bij richtlijn 2008/8/EG.

13 HvJ 13 september 2018, zaak C-287/17 (Česká pojišťovna), punt 33.

14 HvJ 13 maart 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punten 31 t/m 34.

Het HvJ oordeelt dat art. 53 Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling vermelde 'dienst bestaande in het verlenen van toegang tot evenementen' is uitgestrekt tot een dienst als in het hoofdgeding aan de orde, die bestaat in een cursus van vijf dagen over accountancy die enkel wordt verzorgd voor belastingplichtigen en waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt.

## Commentaar

### Plaats van dienst

De hoofdregels voor de bepaling van de plaats van dienst zijn vastgelegd in art. 44 (B2B) en art. 45 (B2C) Btw-richtlijn.<sup>15</sup> Naast deze hoofdregels bevat de Btw-richtlijn nog diverse specifieke bepalingen voor specifieke prestaties (artt. 46 t/m 59bis).

Het is vaste rechtspraak van het HvJ dat de hoofdregels geen voorrang hebben op de specifieke bepalingen. Eerst moet beoordeeld worden of een van de specifieke bepalingen van toepassing is op een prestatie. Pas als dat niet het geval is, zijn de hoofdregels van toepassing<sup>16</sup>. Van een rangorderegeling is in de Btw-richtlijn geen sprake.

Gevolg is dat de specifieke bepalingen van artt. 46 tot en met 59bis Btw-richtlijn niet aangemerkt hoeven te worden als uitzonderingen op de algemene regels en daarom ook niet eng uitgelegd hoeven te worden bij de beoordeling.<sup>17</sup>

Het HvJ overweegt dat in gevallen zoals in het arrest aan de orde, waar (aan individuen) toegang wordt verleend tot een evenement, het aanbrengen van een splitsing tussen toegang en deelname kunstmatig is en daarom niet toegestaan, geen aanvullende criteria gelden voor de toepassing van art. 53 Btw-richtlijn en de eventuele extra administratieve lasten het gevolg zijn van het systeem en voor lief genomen moeten worden.

Hoewel het HvJ in zijn oordeel niet uitgebreid op deze beschouwing in gaat, geeft A-G Sharpston in haar conclusie<sup>18</sup> een uitgebreide beschouwing van de elementen die voor toepassing van art. 53 Btw-richtlijn en art. 32 van de uitvoeringsverordening noodzakelijk zijn. Te weten de elementen 'educatief', 'evenement' en 'toegang verlenen'. Aangezien het begrip 'educatief' in casu niet ter discussie staat, heeft de A-G een nadere blik geworpen op de laatste twee begrippen.

### Evenement

De A-G concludeerde dat sprake is van een evenement bij een ondeelbare, vooraf geplande activiteit. Deze activiteit vindt bovendien plaats op een specifieke plaats, heeft betrekking op een specifiek vooraf bepaald onderwerp en vindt plaats in een relatief kort tijdsbestek. Met dit laatste kenmerk wordt bedoeld een onderscheid aan te brengen tussen evenementen zoals seminars die doorgaans

enige uren tot hooguit enige dagen duren en (permanent) onderwijs zoals een cursus aan een universiteit.<sup>19</sup>

### Toegang verlenen

Van het verlenen van toegang kan aldus de A-G gesproken worden indien de diensten als wezenlijk kenmerk hebben dat een individu of een aantal individuen toegang wordt verleend tot (de locatie van) het evenement.<sup>20</sup> Essentieel in deze beoordeling is dat een vergoeding om deel te mogen nemen aan het evenement per toegelaten persoon wordt berekend. Indien het evenement in één geheel wordt 'verkocht', bijvoorbeeld aan een werkgever die een spreker inhuurt om een lezing te houden voor zijn personeel, is geen sprake van het verlenen van toegang tot een evenement. De personeelsleden zullen immers doorgaans geen entreegeld hoeven te betalen aan hun werkgever. Wanneer echter kaartjes worden verkocht voor de bijeenkomst zal volgens de A-G sprake zijn van het verlenen van toegang.<sup>21</sup> Een persoon zonder kaartje zal immers aan de deur worden geweigerd en kan dan niet deelnemen aan het evenement.

### Belang voor de praktijk

De boodschap uit 'Luxemburg' is helder: een seminar georganiseerd voor ondernemers is belast in de lidstaat waar dit werkelijk plaatsvindt. De plaats waar de deelnemer aan het seminar is gevestigd, is niet relevant.

Met dit arrest en de uiteenzetting door de A-G over de begrippen 'evenement' en 'toegang' in gedachten heeft dit niet alleen te gelden voor educatieve evenementen, maar voor alle soorten evenementen die worden benoemd in art. 53 Btw-richtlijn. Culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen voor ondernemers zijn belast in de lidstaat waar ze werkelijk plaatsvinden, indien voor deze evenementen toegang wordt verleend.

We merken op dat dit oordeel tot aanzienlijke administratieve lasten leidt.

Een ondernemer uit (bijvoorbeeld) België die een zakelijk evenement bezoekt in Nederland, ziet zich geconfronteerd met Nederlandse btw op zijn inkoopfactuur. Hij zal deze btw via een verzoek – in te dienen via een portal van de Belgische fiscus – aan de Nederlandse Belastingdienst terug moeten vragen. Een dergelijk verzoek kost hem natuurlijk tijd en dus geld.

Ook een Nederlandse ondernemer die een evenement organiseert in (bijvoorbeeld) België ontkomt niet aan extra rompslomp en kosten. Deze ondernemer zal zich – met name indien de deelnemers geen ondernemers zijn die voor de btw zijn geregistreerd in België – moeten registreren in België, een administratie moeten voeren en een Belgische aangifte voor de btw moeten doen.

Deze praktische bezwaren ten spijt is de Btw-richtlijn (nu) duidelijk en zal deze toegepast moeten worden, al-

15 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

16 HvJ 12 mei 2015, zaak C-452/03 (RAL (Channel Islands)), punt 24 en HvJ 8 december 2016, zaak C-453/15 (A en B), punt 18.

17 HvJ 8 december 2016, zaak C-453/15 (A en B), punt 19.

18 Conclusie A-G HvJ 10 januari 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna).

19 Conclusie A-G HvJ 10 januari 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punten 37 tot en met 44.

20 Conclusie A-G HvJ 10 januari 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punt 53.

21 Conclusie A-G HvJ 10 januari 2019, zaak C-647/17 (Srf konsulterna), punt 60.

dus het HvJ. Het aloude adagium 'Dura lex, sed lex' blijft overeind ...

Mogelijk maakt het – eerst met ingang van 1 juli 2022 te implementeren – OSS-systeem een en ander weer wat eenvoudiger.